



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10805.720018/2013-42
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.218 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2018
Matéria GLOSA DE DESPESAS. REGIME DE COMPETÊNCIA
Recorrente PARANAPANEMA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DESPESAS COM TRIBUTOS. DISCUSSÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO. MOMENTO DO RECONHECIMENTO. REGIME DE COMPETÊNCIA. INOBSERVÂNCIA.

Uma vez constituído definitivamente crédito tributário após discussão na esfera administrativa, a obrigação tributária se torna líquida, certa e exigível pelo sujeito ativo da relação tributária, no caso a Fazenda Nacional. Neste momento deve ser reconhecida a despesa pelo sujeito passivo, como contrapartida à obrigação tributária que deve ser registrada no seu passivo exigível. Não observado o regime de competência no registro da despesa, revela-se correto o lançamento efetuado em face da redução indevida do lucro real, por inexatidão quanto ao período de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 12-062.455, proferido pela 15ª Turma da DRJ/Rio De Janeiro-I, em 23 de dezembro de 2013, que julgou improcedente a impugnação da interessada contra o auto de infração relativo a fato gerador ocorrido no ano-calendário de 2009, que resultou na redução de prejuízo fiscal e a alteração de compensação de prejuízo fiscal, conforme sintetizado na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÕES NA PESSOA OU NO DOMICÍLIO DO PROCURADOR.

Não encontra amparo legal nas normas do Processo Administrativo Fiscal a solicitação para que as intimações sejam feitas na pessoa ou no domicílio profissional do procurador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

REGIME DE COMPETÊNCIA. APROPRIAÇÃO DE DESPESAS.

As despesas relativas a tributos que não estão com a exigibilidade suspensa devem ser apropriadas segundo o regime de competência, para que se possa assegurar a dedutibilidade das mesmas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O acórdão decorrido descreve a autuação, *verbis*:

[...]

A autuação se refere à dedução indevida da despesa realizada pelo fiscalizado na apuração do seu lucro contábil do ano de 2009, relativa ao pagamento do IOF, juros e encargos, referentes ao processo nº 13805.014225/96-36, no valor principal do IOF de R\$ 62.509.961,68, juros de R\$ 262.163.406,19 e encargos de R\$ 74.311.145,10, pois as mesmas eram relativas a anos anteriores ao ano fiscalizado (2009), sendo que: o IOF devido era relativo ao ano de 1993, tendo sido lançado em 1996, e definitivamente constituído em 28/07/2003, quando o fiscalizado tomou ciência da decisão do Conselho de Contribuintes e não tomou qualquer ação que suspendesse a exigibilidade deste crédito tributário; os juros eram relativos ao período de 1993 a 2009; e os encargos, incidentes sobre a cobrança da dívida pela PGFN, existentes desde 2003, quando o citado processo foi enviado para aquele

órgão, após a ciência da decisão do Conselho tomada pelo fiscalizado em 28/07/2003.

O fiscalizado considerou no seu resultado contábil do ano de 2009 estas despesas indevidas. Por serem relativas a anos anteriores, as mesmas deveriam ter sido adicionadas na apuração do seu lucro real do ano de 2009, o que não foi feito pelo fiscalizado. O contribuinte aderiu à Lei nº 11.941/2009, incluindo vários processos que possuía para pagamento com os benefícios desta Lei. Um dos processos inclusos para pagamento com os benefícios da Lei nº 11.941/2009 foi o de nº 13805.014225/96-36.

Este processo corresponde a um auto de infração cuja ciência ao fiscalizado foi dada em 13/12/1996, e que se refere ao lançamento de IOF devido pelo fiscalizado, em virtude da venda de ações da "ITAÚ S/A", relativo ao período de apuração de 12/1993. Em 28/07/2003, o contribuinte fiscalizado deveria ter contabilizado as despesas correspondentes ao valor do principal do IOF lançado através do citado processo, no valor de R\$ 62.509.961,68, bem como da multa e dos juros incidentes até aquela data, independente do pagamento das mesmas.

O contribuinte não obedeceu a dois princípios contábeis:

a) princípio da competência, que estabelece que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento;

b) princípio da prudência, que especifica que ante duas alternativas, igualmente válidas, para a quantificação da variação patrimonial, será adotado o menor valor para os bens ou direitos e o maior valor para as obrigações ou exigibilidades. Assim, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos outros princípios fundamentais de contabilidade, será escolhida a opção que diminui ou acrescenta menos valor ao Patrimônio Líquido. Baseia-se na premissa de "nunca antecipar Lucros e sempre prever possíveis Prejuízos".

Quanto à alegação do fiscalizado de que o artigo 7º da Lei nº 8.541/1992 estabelece que "as obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas", entende-se que este artigo foi revogado tacitamente pelo artigo 41 da Lei nº 8.981/95 (artigo 344 do RIR/99), que estabelece que "os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência", conforme Acórdão 108-07.187 de 05/11/2002 da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, publicado no DOU em 27/03/2003.

O contribuinte fiscalizado não contabilizou os valores relativos ao processo nº 13805.014225/9636 até a data em que aderiu à Lei nº 11.941/2009, e pagou os débitos relativos a este processo com as reduções dos juros, multa e encargos previstas nesta Lei.

Quanto ao não registro do débito no passivo, a Deliberação CVM nº 597/2009 estabelece o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos. Não se aplica ao caso que versa sobre despesa não contabilizada pelo fiscalizado.

Também não é o caso de provisão, tendo em vista que o crédito tributário relativo ao processo nº 13805.014225/96-36 já era definitivo desde 28/07/2003, quando o fiscalizado tomou ciência do recurso voluntário que manteve o crédito

tributário do processo em tela, e não tomou nenhuma medida judicial visando suspender a exigibilidade do mesmo.

O artigo 344 do Decreto nº 3000, de 26/03/1999 estabelece que "os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, artigo 41)". Isto é ratificado pelo Princípio da Competência.

O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do artigo 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, artigo 41, parágrafo 1º).

A Solução de Consulta nº 168/01 da 7ª Região Fiscal estabelece que a dedutibilidade de obrigações da empresa, como despesa operacional, cuja exigibilidade esteja suspensa, ocorrerá no momento em que houver a decisão final da lide, na hipótese da mesma ser desfavorável à empresa.

O contribuinte deveria ter contabilizado as despesas relativas ao processo nº 13805.014225/96-36 em julho de 2003, quando tomou ciência do recurso.

[...]

O contribuinte fiscalizado apurou um prejuízo fiscal relativo ao 3º trimestre do ano de 2009, no valor de R\$ 420.354.966,86, conforme consta na Ficha 9A da sua DIPJ/2010, anexa a este processo.

Foram lançados os valores das adições não computadas ao lucro real no 3º trimestre do ano de 2009 pelo fiscalizado, no total de R\$ 398.984.512,97, sendo R\$ 62.509.961,68 relativos ao valor principal do IOF lançado através do processo nº 13805014225/96-36, R\$ 262.163.406,19 relativos aos juros de mora incidentes sobre o valor do IOF, desde 1993, e R\$ 74.311.145,10 relativos aos encargos de cobrança desta dívida.

Não há crédito tributário lançado, mas sim redução do prejuízo fiscal apurado.

Foi retificado o sistema SAPLI da Receita Federal, que contém o Demonstrativo de compensação de Prejuízo Fiscal do fiscalizado, o seu prejuízo fiscal relativo ao 3º trimestre do ano de 2009, diminuindo o seu saldo em R\$ 398.984.512,97.

Cientificada do acórdão de primeiro grau em 27/12/2018 (Termo de Abertura de Documento (fls. 710), a interessada interpôs recurso voluntário em 28/01/2014 (fls. 713 e segs), no qual alega, em síntese:

a) que o crédito tributário foi inscrito em Dívida Ativa da União em 09 de maio de 2005 e levado à execução Fiscal, tendo sido objeto de Embargos à Execução, fato ocorrido em 25 de outubro de 2007, e que ao opor Embargos à Execução, após ter discutido a autuação ao longo de todo o período em que transcorreu o processo administrativo tributário, a recorrente, de forma inequívoca, demonstrou a sua discordância com os valores exigidos por meio do lançamento que deu origem ao processo administrativo nº 10805.014225/96-36;

b) que, posteriormente, e tendo em vista os benefícios estabelecidos por meio da Lei nº 11.941/09, reconheceu a despesa com os tributos pagos, na modalidade pagamento à vista, com a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL;

c) que, desde a instauração do processo administrativo nº 10805.014225/96-36, a recorrente, sempre demonstrou a sua discordância com as exigências relativas ao "IOF", não tendo realizado qualquer pagamento ou registro daqueles valores em sua contabilidade até o momento do pagamento no ano de 2009;

d) que o expediente adotado não fere nenhum tipo de previsão legal ou normativa, e é o mais adequado em relação a sua decisão de contestar o débito relativo ao "IOF", reconhecendo-o como despesa apenas por ocasião do seu pagamento no bojo da Lei nº 11.941/09;

e) que as operações sobre as quais a incidiram o "IOF" ocorreram em 1993, sendo que a legislação sobre a matéria relativa à dedutibilidade das despesas, à época, determinava que as obrigações referentes a tributos e contribuições somente seriam dedutíveis quando efetivamente pagas, como se infere da redação do artigo 7º, da Lei nº 8.541/92;

f) que a própria autoridade julgadora de primeiro grau reconhece que até a edição da Lei nº 8.981/95, que é posterior aos fatos geradores objeto da autuação, a regra de dedutibilidade era regida pelo artigo 7º, da Lei nº 8.541/92, mas refutou-a por considerá-la tacitamente revogada por aquela;

g) que, em face da previsão constante dos normativos existentes à época dos fatos geradores (Lei nº 8.541/92 e Decreto nº 1.041/94), adotou o procedimento prescrito pela norma, qual seja, de que as obrigações relativas aos tributos somente poderiam ser deduzidas da apuração do lucro real quando efetivamente pagas;

h) que a operação que ensejou a incidência do "IOF" ocorreu em 1993 e, à época, as normas de regência determinavam que o momento em que deveriam ser deduzidos os tributos e as contribuições era quando estas fossem efetivamente pagas, nos moldes prescritos pelo artigo 7º, da lei nº 8.541/92, estando correto o procedimento adotado;

i) que, como até o ano de 2009, não havia procedido com qualquer dedução dos valores relativos ao processo administrativo nº 10805.014225/96-36, o que evidencia a sua boa-fé, é cabível a sua dedutibilidade quando do pagamento do referido débito ocorrido em 2009;

j) que o artigo 273, do Decreto nº 3.000/99, apontado pela autoridade julgadora como violado pela recorrente, ao contrário, demonstra a hígidez do procedimento adotado, vez que não há que se falar em postergação do pagamento do imposto para período posterior àquele que seria devido, e tampouco em redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, na medida em que a redução observou o tratamento legal sobre a matéria;

k) que o julgador de primeiro grau criou uma teoria da transferência do regime de competência que leva em consideração o período em que o tributo estiver com a exigibilidade suspensa, na qual desconsidera o período entre 2003 a 2005 e considerou que a recorrente deveria ter reconhecido a despesa relativa ao "IOF" no ano de 2003, ante a constituição do débito de forma definitiva na esfera administrativa, fundamento que carece de coerência ante aos próprio fundamentos por ela lançados;

l) que o Parecer COSIT nº 09/12, traz entendimento de que débitos em discussão judicial não poderão ser objeto de dedução, visto que, não há o reconhecimento, pelo Contribuinte, da dívida exigida pelo Fisco;

m) que pelo entendimento da Fiscalização chegar-se-ia ao seguinte absurdo: - ao final da discussão administrativa, todo contribuinte deveria deduzir o valor como despesa, ainda que não haja o reconhecimento da dívida e a possibilidade de reversão no âmbito judicial; - caso o contribuinte aguarde o ajuizamento da Execução Fiscal, para não decair o direito à dedução, deve suspender a exigibilidade no ano em que o crédito tributário for definitivamente constituído; - O direito à dedução da despesa é transferido para períodos posteriores conforme o crédito tributário é suspenso;

n) que não pode ser acolhido o argumento de que a decisão acerca da suspensão da exigibilidade deveria ter sido obtida pela recorrente durante o ano de 2003, na medida este entendimento não encontra amparo na jurisprudência do STJ, que cita;

o) que, se a recorrente tivesse procedido, no ano de 2003, com a dedução da despesa de "IOF", cobrada por meio do processo administrativo nº 10805.014225/96-36, dada a ausência de causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário no ano de 2003, por ocasião dos Embargos à Execução, em razão do recebimento da garantia nos autos, a contribuinte deveria, pelo raciocínio empreendido pela autoridade julgadora recorrida, estornar aquelas despesas e voltar à situação anterior, eis que novamente existente causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário;

p) que se a tivesse procedido conforme sustentado pela D. Autoridade Julgadora, e deduzido a despesa na pendência de questionamento judicial e sem que tivesse havido o efetivo pagamento do tributo ocorreria redução indevida do lucro real, pois não realizado o recolhimento do tributo deduzido, o que ensejaria uma dupla vantagem em favor do contribuinte;

q) que se, por hipótese, tivesse deduzido o débito de "IOF", na forma defendida no acórdão recorrido e viesse a restar vitoriosa no âmbito dos seus Embargos à Execução, a contabilização do débito outrora efetuada seria manifestamente indevida, o que, mais uma vez, comprova a regularidade do procedimento adotado; e,

r) que, também sob o ponto de vista da legislação societária, embora não seja aspecto não questionado pela fiscalização, o procedimento adotado está em conformidade com a Deliberação CVM nº 489/05, que aprovou e tornou obrigatório, para as companhias abertas, critérios pré-determinados acerca de Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas.

Ao final requer, *verbis*:

Por todos os motivos expostos, a RECORRENTE requer seja conhecido e provido o Recurso Voluntário em tela para que seja decretado o cancelamento da autuação fiscal em tela, vez que:

i) a dedutibilidade com base no momento em que realizado o pagamento era a regra válida e vigente para fatos geradores ocorridos no ano de 1993, nos termos do artigo 7º, da Lei nº 8.541/92, sendo que este tratamento é que deveria ter sido aplicado em face da RECORRENTE, sob pena de violação ao disposto no artigo 144, do Código Tributário Nacional;

ii) a dedutibilidade não poderia ter sido realizada no ano de 2003, seja pela continuação do questionamento da validade do crédito tributário por parte da RECORRENTE em sede judicial, seja pela impossibilidade de que o resultado do

período viesse a ser reduzido por despesas registradas mas não efetivamente quitadas pela RECORRENTE;

iii) a partir dos pontos antecedentes, a RECORRENTE pugna pelo cancelamento da autuação fiscal, eximindo a RECORRENTE de ter de proceder com ajustes em seu prejuízo fiscal acumulado até o 3º trimestre do ano-calendário de 2009.

Em 24 de março de 2015, a turma deste colegiado resolveu converter o julgamento em diligência, por meio da Resolução nº 1302-000.369, na qual solicitou-se, *verbis*:

Portanto, em face dessas considerações, a fim de prestigiar o princípio da verdade material, bem como para não ofender o interesse público na correta aplicação da legislação tributária, entendo cabível converter o julgamento em diligência, a fim de que o AFRFB verifique:

a) Se os Embargos à Execução nº 2008.61.26.0041506 (Seção Judiciária de São Paulo) foram recebidos com efeitos suspensivos;

b) Se a execução fiscal na qual se cobrava a obrigação tributária lançada através do processo administrativo n.º 13805.014225/96-36 não teve declarada sua suspensão por motivo de protocolo de recurso ou qualquer outra razão;

c) Após, que o agente fiscal emita parecer conclusivo esclarecendo tais circunstâncias, evidenciando se em algum momento processual a execução fiscal na qual se cobrava a obrigação tributária lançada através do processo administrativo n.º 13805.014225/96-36 teve seu desenrolar suspenso por qualquer motivo e por qual período.

Na sequência, deve a recorrente ser cientificada do resultado da diligência para que, sendo de seu interesse, manifeste-se da forma que entender adequada, no prazo de 30 (trinta) dias. Após, com ou sem manifestação, seja o feito devolvido a este Conselho, que deverá julgá-lo incontinenti.

A autoridade fiscal encarregada da diligência elaborou Relatório Fiscal Conclusivo (fls. 945), no qual informa, *verbis*:

Com relação ao item “a” (fl. 771): os embargos à execução sob nº 0004150-76.2008.403.6126 (número anterior: 2008.61.26.004150-6) foram recebidos com efeito suspensivo, na 1ª Vara Federal de Santo André, em 01/11/2007.

Com relação aos itens “b” e “c” (fl. 771): - em 04/09/2007, a d. Juíza da 1ª Vara da Fazenda Pública de Barueri-SP determinou a suspensão da execução até decisão a ser proferida na exceção de incompetência nº 5053/2005, o que ocorreu em 13/08/2008.

- em 19/11/2008, foi suscitado conflito negativo de competência pelo Juízo da 1ª Vara Federal de Santo André,

- em 12/12/2008, o Juízo da 2ª Vara Federal de Santo André determinou o sobrestamento da execução até a solução do conflito de competência, o que ocorreu em 09/10/2009.

- em 25/03/2010, a União concordou com a suspensão da execução após a executada informar que pagaria a dívida à vista, com a utilização de Prejuízos Fiscais e base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Devidamente intimada das conclusões da diligência, a contribuinte, ora recorrente, apresentou manifestação (fls. 951/954), na qual reitera as alegações quanto à correção dos seus procedimentos e destaca duas falhas no entendimento da fiscalização, *verbis*:

[...]

Ocorre que existem aqui duas falhas em relação ao racional da Autoridade Fiscal: a primeira se traduz pelo fato de que uma despesa deve ser reconhecida quando incorrida e não quando há uma expectativa incerta da sua ocorrência, sendo o correto tratamento contábil à luz das normas de provisionamento no que se refere à classificação de contingência e o momento em que deve ser apurada e, conseqüentemente, reconhecida a despesa.

No entanto, ao contrário, a fiscalização entendeu que a finalização desfavorável do processo administrativo seria elemento suficiente para motivar o reconhecimento dessa despesa, desqualificando qualquer efeito futuro em relação ao deslinde da matéria no Judiciário, seja por meio da Execução Fiscal ou qualquer outro instrumento processual.

Ocorre que tal racional jamais poderia ser aplicado se considerarmos ainda que uma eventual vitória por parte do contribuinte no Judiciário traria reflexos sobre aquela despesa erroneamente reconhecida. Isto é, muito embora o resultado desfavorável ao contribuinte em sede administrativa, a discussão judicial ainda estava em aberto, o que possibilitaria uma reversão do resultado desfavorável, mesmo porque a PETICIONÁRIA não reconhecia, na época, aquele valor como uma possível despesa. Em razão disso, inclusive, apresentou garantia nos autos da Execução Fiscal nº 2008.61.26.004148-8 e opôs Embargos à Execução Fiscal de nº 2008.61.26.004150-6, para contestar referida cobrança.

A segunda falha se traduz pelo fato de que, mesmo que remotamente se aceitasse a alegação de que a despesa deveria ter sido reconhecida logo após o resultado final desfavorável na esfera administrativa, a prescrição alegada pela Autoridade Fiscal não teria ocorrido. Isto porque a Execução Fiscal foi suspensa em 04/09/2007, passados apenas 4 anos desde a intimação do Acórdão do Recurso Voluntário proferido no processo administrativo nº 10805.014225/96-36, fato este inclusive constatado no resultado da diligência.

Vale lembrar, por fim, que o reconhecimento da despesa no momento de inclusão do débito no parcelamento se deu em razão das normas contábeis em vigência, mas também em razão do disposto nos parágrafos 4º e 6º, do artigo 6º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, que determinam o diferimento das despesas para o momento em que efetivamente incorridas, além de na época vigor o artigo 7º, da Lei nº 8.541/1992, que determinava que as obrigações referentes à tributos e contribuições somente seriam dedutíveis quando efetivamente pagas:

[...]

Nesse esteio, ressalta-se também que a dedução da despesa não violou o artigo 273, do RIR/99, pois não houve postergação indevida do pagamento do tributo que seria devido e tampouco redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

Então, os dois argumentos da Autoridade Fiscal para glosar o lançamento da despesa não tem qualquer razão de procedência, vez que a PETICIONÁRIA reconheceu a despesa no momento correto, isto é, quando incorrida e, mesmo que ficasse entendido que deveria ter sido a despesa reconhecida quando do resultado

Processo nº 10805.720018/2013-42
Acórdão n.º **1302-003.218**

S1-C3T2
Fl. 972

final da discussão na esfera administrativa, ainda assim não teria ocorrido a alegada prescrição, conforme inclusive constatado no resultado da diligência fiscal.

Isto posto, a PETICIONÁRIA ratifica todos os argumentos que constam no seu Recurso Voluntário, para que ao final seja dado provimento a sua defesa a fim de que não haja qualquer glosa de despesa, validando por conseguinte a apuração do prejuízo fiscal realizado pela PETICIONÁRIA.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Assim, deve ser conhecido.

O lançamento, em discussão, é fundamentado pela autoridade fiscal na inobservância do período de competência no registro de despesas com IOF, em valor original de R\$ 62.509.961,68, cujo fato gerador ocorreu no ano de 1.993 e que foi objeto de discussão administrativa após o lançamento de ofício realizado no ano de 1996.

A discussão administrativa encerrou-se com a ciência da decisão proferida pelo extinto Conselho de Contribuintes no âmbito do Processo nº 13805.014225/96-3 em 28/07/2003.

Constituído definitivamente o crédito tributário, o respectivo débito foi inscrito em dívida ativa da União no ano de 2005, sendo ajuizada a execução fiscal pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

De acordo com a informação fiscal (fls. 945) em resposta à Resolução nº 1302-000.36 deste colegiado, a contribuinte opôs embargos à execução que foram recebidos com efeito suspensivo em 01/11/2007.

O entendimento fiscal é que uma vez constituído definitivamente o crédito tributário na esfera administrativa em 2003, a contribuinte deveria ter reconhecido imediatamente a despesa e a respectiva obrigação em suas demonstrações financeiras, em obediência ao regime de competência e observado, ainda, o princípio contábil da prudência no reconhecimento de receitas e despesas.

A recorrente, por sua vez, alega que agiu de acordo com a previsão legal à época do fato gerador do IOF (ano de 1993), quando então vigia o art. 7º da Lei nº 8.541/1992, que dispunha, *verbis*:

Art. 7º As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.

§ 1º Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o caput deste artigo, registrados como despesas indedutíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluído no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga.

[...]

Esta alegação da recorrente foi refutada tanto pela autoridade fiscal, quanto pela DRJ, com o argumento de que o referido dispositivo foi revogado tacitamente pelo art. 41, da Lei nº 8981/1995, que passou a dispor, *verbis*:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

[...]

(grifei)

A recorrente alega que esta regra não se aplicaria ao seu caso, pois deve prevalecer o disposto no art. 144 do CTN, que dispõe, *verbis*:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Penso que esta alegação da recorrente merece reparos.

A citada regra do CTN estabelece que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pelas leis então vigentes deve ser vista, no presente caso, sob o prisma da legislação do Imposto de Renda, que estabelece a sua apuração em períodos anuais (ou trimestrais).

Nesta perspectiva, a nova regra não pode retroagir para atingir períodos já encerrados.

No entanto, a nova lei aplica-se aos períodos de apuração ocorridos a partir de sua edição, mesmo quando se reporte a fatos ocorridos no passado e que possam ter repercussão futura.

No caso concreto, em 1993 vigia uma regra que vedava a dedução de impostos e contribuições que não fossem efetivamente pagas. Com relação a este período de apuração, agiu a contribuinte em conformidade com a lei vigente.

A partir da alteração legal introduzida pela Lei 8981/1995, há que se perquirir sua aplicação em face dos fatos ocorridos a partir de sua vigência, sejam eles ocorridos no passado, com repercussão futura, sejam os fatos novos.

A questão passa, portanto, pela definição do momento em que se considera ocorrida a situação que obrigue o reconhecimento do fato jurídico no resultado e no balanço patrimonial da empresa.

E, sob este prisma, me parece acertado o entendimento fiscal.

Com efeito, a decisão final no processo administrativo fiscal instaurado em face da exigência do tributo (IOF) pelo Fisco teve o condão de constituir definitivamente o crédito tributário na esfera administrativa, outorgando-se em favor da Fazenda Nacional um direito certo e exigível que, inscrito em dívida ativa propiciária, como de fato propiciou, a sua execução judicial.

Neste momento, portanto, cessou, na forma da lei vigente, qualquer dúvida quanto à exigibilidade do tributo, ainda que o contribuinte tivesse o direito de discutir e buscar desconstituir judicialmente o título executivo favorável à Fazenda Pública, nos termos do art. 5º, inc. XXXV da CF/1988.

Esta obrigação em nada difere de qualquer outro débito confessado em DCTF e não recolhido pelo contribuinte. O simples fato de discordar da obrigação, sem adotar as medidas legais para afastar sua cobrança, não elide a obrigação nem o reconhecimento do tributo devido como despesa incorrida.

Em contrapartida ao direito definitivamente constituído em favor da Fazenda Nacional em 28/07/2003, consolidou-se em desfavor da contribuinte uma obrigação fiscal certa e exigível que impunha-se ser reconhecida em seu patrimônio naquele momento, nos termos da legislação então vigente.

E, no patrimônio da contribuinte, a contrapartida da obrigação constituída gera, necessariamente, o reconhecimento da despesa que afetou seu resultado no período de apuração, em obediência ao regime de competência.

Não há como discordar do acórdão recorrido quando afirma que não se trata de mera contingência que seria no máximo passível de provisão, pois desde o momento em que o crédito tributário restou definitivamente constituído a obrigação tributária se tornou líquida, certa e exigível pelo sujeito ativo da relação tributária, no caso a Fazenda Nacional. Neste momento a despesa deveria ter sido reconhecida, como contrapartida à obrigação tributária que deveria ter sido registrada no passivo exigível.

E tal entendimento encontra amparo no art. 177 da Lei da S/A que determina que a escrituração da companhia deve registrar as mutações patrimoniais ocorridas, observado o regime de competência, *verbis*:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. (grifei)

Assim, retomando-se o raciocínio da aplicação do art. 41 da Lei 8981/1995, importa verificar que, no ano de 2003, está-se a tratar de fato gerador distinto daquele ocorrido em 1993, quando o contribuinte não reconheceu e não pagou o tributo (IOF) que o Fisco

entendia como devido, em plena conformidade com o que dispõe o art. 144 do CTN anteriormente citado.

E que, inexistia, naquele período de apuração (2003), sob qualquer forma, a suspensão da exigibilidade do tributo constituído definitivamente em prol da Fazenda Nacional, impondo-se o seu reconhecimento pelo regime de competência, na forma do art. 41 da Lei nº 8981/1995, independente do seu pagamento.

A recorrente alega que o reconhecimento de tal situação no resultado de 2005, geraria uma situação absurda, pois, no momento seguinte, com a oposição dos embargos com efeitos suspensivos, deveria haver um estorno dessa despesa, para retornar à situação anterior, e ainda que se, por hipótese, tivesse deduzido o débito de "IOF", na forma defendida no acórdão recorrido e viesse a restar vitoriosa no âmbito dos seus Embargos à Execução, a contabilização do débito outrora efetuada seria manifestamente indevida, o que, mais uma vez, comprovaria a regularidade do procedimento adotado.

Não lhe assiste razão, todavia.

O reconhecimento da despesa pelo regime de competência e no momento adequado teria obedecido aos ditames legais vigentes na apuração daquele fato gerador. A simples suspensão da exigibilidade, em momento ulterior no processo de execução, não teria e não tem o condão de desconstituir a obrigação, mas tão somente suspender a obrigação de adimplemento da exigência.

Por outro lado, se ao final a contribuinte obtivesse êxito em desconstituir a obrigação no âmbito da execução judicial ou em outro tipo de ação declaratória, haveria que reconhecer, apenas neste momento, tal fato em seu patrimônio como uma insubsistência passiva tendo como contrapartida uma receita tributável, em estrita observância ao regime de competência.

Também não prospera o argumento da recorrente, trazido em sua manifestação sobre o relatório fiscal da diligência realizada, de que, mesmo que se aceitasse a alegação de que a despesa deveria ter sido reconhecida logo após o resultado final desfavorável na esfera administrativa, a prescrição alegada pela Autoridade Fiscal não teria ocorrido na medida em que a Execução Fiscal foi suspensa em 04/09/2007, passados apenas 4 anos desde a intimação do acórdão do recurso voluntário.

Tal fato (suspensão da execução fiscal) não tinha o condão de interromper o prazo prescricional para o contribuinte rever seus resultados apurados, o que só ocorreria com o reconhecimento da despesa antes de decorrido o prazo de cinco anos que é o mesmo prazo de que o Fisco dispõe para rever o lançamento. Tal fato não ocorreu, todavia, no presente caso.

Por fim, o alegado entendimento do mencionado Parecer COSIT nº 09/12, de que débitos com exigibilidade suspensa em discussão judicial não poderiam ser objeto de dedução, visto que não há o reconhecimento, pelo contribuinte, da dívida exigida pelo Fisco, não invalida as conclusões anteriormente expostas, pois, como se demonstrou, uma vez atendidas as condições para o reconhecimento da despesa com o tributo devido e da respectiva obrigação, pelo regime de competência, esta permanece afetando negativamente o patrimônio líquido da empresa, situação que só seria revertida se o crédito tributário constituído e a obrigação dele decorrente fossem desconstituídos por decisão judicial transitada em julgado.

Processo nº 10805.720018/2013-42
Acórdão n.º **1302-003.218**

S1-C3T2
Fl. 977

Assim, entendo correto o lançamento efetuado em face da redução indevida do lucro real, por inexatidão quanto ao período de apuração da referida despesa, nos termos do art. 273, inc. II do RIR/1999.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Luiz Tadeu Matosinho Machado

/