



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10805.720018/2013-42
ACÓRDÃO	9101-007.471 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	PARANAPANEMA S/A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DESPESAS COM TRIBUTOS. DISCUSSÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. MOMENTO DO RECONHECIMENTO.

O art. 7º da Lei nº 8.541, de 1992, determinou que *as obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas*. Ausente revogação expressa ou tácita deste dispositivo, subsiste sua aplicação à dedutibilidade dos tributos cujos fatos geradores ocorreram durante sua vigência. Assim, os tributos cujos fatos geradores se verificaram nos anos-calendário de 1993 e 1994 são dedutíveis segundo o regime de caixa, e não prospera a glosa promovida sob o entendimento de que a apropriação fiscal do tributo deveria ocorrer no ano de sua constituição definitiva, quando encerrada a discussão administrativa do lançamento de ofício correspondente.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, confirmada a subsistência da decisão proferida no Agravo de Instrumento nº 1006726-07.2020.4.01.0000, originário do Mandado de Segurança nº 1007898-66.2020.4.01.3400, cuja eficácia foi restabelecida em favor do Contribuinte na Tutela Antecipada Antecedente nº 1015233-15.2024.4.01.000, conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, dar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada para redigir os fundamentos do voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado. O decidido no presente

acórdão perderá seus efeitos caso a decisão judicial em questão venha a ser reformada ou tenha seus efeitos sustados por posterior decisão, retornando-se, nessa hipótese, a vigorar o decidido no Acórdão nº 1302-003.218.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial do Sujeito Passivo (fls. 965/978) em face do Acórdão nº 1302-003.218¹, de 20 de novembro de 2018, que negou provimento ao Recurso Voluntário.

Assim restou assentado o Acórdão ora Recorrido:

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

¹Participaram 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.

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.

Inicialmente, foi negado seguimento ao Recurso Especial (fls. 1045/1057), e mantida tal decisão em Despacho de Agravo (fls. 1086/1092). Entretanto, o Sujeito Passivo ingressou em juízo com uma medida judicial – Tutela Antecipada Antecedente no TRF da 1ª Região e autuada sob o nº 1015233-15.2024.4.01.0000. Abaixo se transcrevem os excertos que interessam a este Colegiado:

PODER JUDICIÁRIO

Tribunal Regional Federal da 1ª Região

Gab. 24 - DESEMBARGADORA FEDERAL MAURA MORAES TAYER

TUTELA ANTECIPADA ANTECEDENTE (12135) 1015233-15.2024.4.01.0000

REQUERENTE: PARANAPANEMA S/A

Advogados do(a) REQUERENTE: ENIO ZAHA - SP123946-A, JORGE HENRIQUE FERNANDES FACURE - SP236072-A

REQUERIDO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

DECISÃO

Trata-se de pedido de tutela provisória de urgência, requerida em caráter antecedente, por meio do qual a requerente PARANAPANEMA S/A busca a concessão de tutela antecipada recursal à apelação por ela interposta de sentença proferida, em 19/04/2024, nos autos do Mandado de Segurança nº 1007898-66.2020.4.01.3400, a qual objetiva afastar ato coator supostamente praticado pelo Presidente do CARF em virtude de rejeição do Agravo interposto pela Requerente contra decisão que havia negado seguimento ao seu Recurso Especial nos autos do Processo Administrativo Fiscal - PAF nº 10805.720018/2013-42, em razão da suposta ausência de similitude fática e divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas.

Ao analisar a referida pretensão, o juízo de origem julgou improcedente o pedido, nos termos do art. 487, inciso I, do Código de Processo Civil, e denegou a segurança, sob o fundamento de que os acórdãos paradigmas não contêm teses jurídicas que divirjam do acórdão recorrido.

(...)

Defende que, ao contrário do que expõe a sentença, os acórdãos paradigmas tem teses jurídicas divergentes daquelas do acórdão recorrido no que tange ao momento em que o tributo se torna dedutível, com quadros fáticos similares. Isso porque, enquanto para o acórdão recorrido, o momento da dedutibilidade do tributo é no encerramento do processo administrativo fiscal, em ambos os

paradigmas isso ocorre quando da confissão irretratável na adesão ao parcelamento fiscal.

(...)

Requer, ao final, a concessão da antecipação da tutela recursal, a fim de restabelecer a eficácia da decisão proferida no Agravo de Instrumento nº 1006726-07.2020.4.01.0000, originário da ação mandamental, para, em consequência, determinar a suspensão do crédito tributário constituído no PAF nº 10805.720018/2013-42 e que a Requerida admita e processe o agravo interposto pela Requerente nos autos do referido PAF, de modo que o Recurso Especial seja encaminhado à 1ª Turma do CSRF para seu julgamento de mérito, até julgamento final da ação de origem. (grifamos)

É o relatório, no essencial. **Decido.**

(...)

A Apelante, parte requerente, alega que os acórdãos nº 1201-001.186 (Doc. nº 02) e nº 1301-001.740 (Doc. nº 03), apresentados como paradigmas no Recurso Especial tratam da discussão travada no âmbito administrativo, qual seja, o momento do reconhecimento contábil de despesa tributária discutida judicialmente e posteriormente incluída em programa de parcelamento. (grifamos)

Nos citados paradigmas, o entendimento firmado pelo CARF é de que a despesa com tributos só se torna plenamente exigível e eficaz a ensejar o reconhecimento contábil, no momento da confissão irretratável e irrevogável decorrente da adesão ao parcelamento pelo contribuinte, o que demonstra, inequivocamente, sua similitude fática e divergência interpretativa. (grifamos)

Afirma que a finalidade do mandado de segurança é garantir o seu direito líquido e certo para que se determine à autoridade impetrada que admita, processe e dê provimento ao Agravo interposto pela Apelante nos autos do Processo Administrativo Fiscal – PAF nº 10805.720018/2013-42, de modo que o Recurso Especial seja encaminhado à 1ª Turma do CSRF para julgamento de mérito.

(...)

Salienta-se que o eminente Desembargador Federal Marcos Augusto de Sousa, ao exarar, em 22/07/2020, decisão de mérito dando provimento ao Agravo de Instrumento nº 1006726-07.2020.4.01.0000, para fins de determinar o processamento do Recurso Especial no âmbito do CARF e suspender a exigibilidade dos créditos tributários em discussão no feito administrativo, reconheceu a existência de divergência interpretativa entre a tese adotada no acórdão recorrido pelo CARF e os acórdãos paradigmas, notadamente em razão do entendimento da 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamentos.

A decisão, no que aqui interessa, assim examinou a questão (cito):

(...).

A discussão travada pela ora agravante no processo administrativo, no qual pretende a admissão do recurso especial por divergência interpretativa, diz com o momento para o reconhecimento contábil das despesas tributárias de IOF, objeto de discussão administrativa (PA 13805.014225/96-39) e também judicial, que restou dirimida em 2009, com a adesão da agravante ao parcelamento de que trata a Lei 11.941/2009, tendo promovido a dedução de tais despesas do lucro real apurado no ano-calendário de 2009 e, em consequência, reduzido sua base de cálculo do IRPJ, cuja glosa restou formalizada por meio do PA 10805.720018/2013-42.

O entendimento adotado pelo CARF no mencionado feito administrativo foi nº sentido de que o reconhecimento contábil das despesas tributárias de IOF deveria ter ocorrido ao final do processo administrativo anterior, em 2003, e não, como fez a contribuinte, em 2009, após a discussão do mérito na esfera judicial, com a adesão dela a programa de parcelamento fiscal, pois naquele momento é que teria havido a constituição definitiva do crédito tributário, passando a ser a obrigação tributária líquida, certa e exigível, impondo-se o seu reconhecimento pelo regime de competência (art. 41 da Lei 8.981/1995).

Ao meu ver, numa análise preliminar, há divergência interpretativa entre a tese adotada no acórdão recorrido pelo CARF e os acórdãos paradigmas, notadamente em razão do entendimento da 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamentos, no sentido da impossibilidade de dedução de despesas nos termos do já citado artigo 41, quando ainda pendente de discussão judicial, caracterizando "mera provisão para contingência fiscal, não podendo ser deduzidas na época", tornando-se plenamente eficaz e exigível somente nº momento da adesão a programa de parcelamento fiscal e, além disso, pela ausência de prejuízo ao Fisco em razão da inobservância do regime de competência.

São relevantes, pois, os argumentos expendidos no presente recurso.

O periculum in mora decorre da possibilidade da cobrança dos créditos tributários em razão da não admissão do recurso administrativo.

Ante o exposto, dou provimento ao agravo de instrumento para determinar o processamento do recurso especial no âmbito do CARF, suspendendo, em consequência, a exigibilidade dos créditos tributários em discussão no feito administrativo.

(...).

(...)

Assim, defiro o pedido de antecipação da tutela recursal, a fim de restabelecer a eficácia da decisão proferida no Agravo de Instrumento nº 1006726-07.2020.4.01.0000, originário do Mandado de Segurança nº 1007898-66.2020.4.01.3400, para suspender a exigibilidade do crédito tributário em discussão no feito administrativo e determinar o processamento do Recurso Especial no âmbito do CARF. (grifamos)

Nesse sentido, deu-se seguimento a esta Turma a matéria abaixo descrita, única alegada pelo Sujeito Passivo, juntamente com os Acórdãos Paradigmas, em face da decisão judicial acima comentada:

Matéria	Acórdãos Paradigmas
“período de competência para a dedução, da base de cálculo do imposto de renda, das despesas com pagamento de débito em parcelamento”.	1201-001.186 e 1301-001.740

Instada a se manifestar, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ofereceu contrarrazões (fls. 1404/1420) pugnando pela manutenção do Acórdão Recorrido, pois:

- (i) *“No período compreendido entre o Acórdão do CARF até a inscrição em Dívida Ativa, ajuizamento de ação de execução e embargos, a exigibilidade não estava suspensa, posto que não foi tomada qualquer medida que a suspendesse na forma prevista no artigo 151 do CTN, portanto, naquele momento o tributo passou a ser devido devendo ser contabilizada a despesa mesmo que não paga.”*
- (ii) *“Há que se ressaltar que o artigo 41 da Lei nº 8.981/1995 (art.344 do RIR/99) estabelece que os tributos são dedutíveis na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.”*
- (iii) *“No caso em comento, o IOF estava com exigibilidade suspensa administrativamente até o dia da ciência da decisão do CARF que julgou procedente a autuação relativa ao IOF não recolhido na venda de ações da pessoa jurídica “ITAÚ S/A”, realizada em 10 de dezembro de 1993. (...) Portanto, a partir de 28/07/2003, havia a necessidade da contabilização da despesa relativa a este tributo e demais encargos. O contribuinte somente poderia se livrar de tal obrigação se impetrasse alguma medida judicial que suspendesse a exigibilidade do crédito tributário, neste momento, ou seja, no ano de 2003.”*
- (iv) *“No âmbito da RFB, tal entendimento está respaldado na Solução de Consulta Interna nº 9 da Cosit de 18 de junho de 2012.”*

- (v) *“Com relação ao período que começa com a inscrição do débito em Dívida Ativa da União, ocorrida em 09/05/2005 com a oposição dos Embargos a Execução, autuados sob o nº 2008.61.26.0041506 em 25/10/2005, não há dúvidas sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme dispunha, na época o § 1º do art. 739 do Código de Processo Civil, que somente foi revogado Lei nº 11.382/06.”*

É o relatório no que entendo essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**

TEMPESTIVIDADE

A tempestividade foi aferida quando do exame de admissibilidade monocrático, e o Recurso Especial foi atestado como tempestivo:

CONHECIMENTO

Deixa-se de tecer maiores considerações sobre o Conhecimento em razão da Decisão Judicial prolatada nos autos da Ação de Tutela Antecipada Antecedente do TRF da 1ª Região e autuada sob o nº 1015233-15.2024.4.01.0000, cuja consulta no sítio do respectivo tribunal até o dia 03/06/2025 demonstrava que a decisão não havia sido reformada.

Portanto, conforme o aludido *decisum*, caberá a esta Turma julgar apenas o mérito da matéria indicada anteriormente.

MÉRITO

Este Conselheiro entende por bem traçar breves comentários sobre o contexto no qual se insere a matéria **“período de competência para a dedução, da base de cálculo do imposto de renda, das despesas com pagamento de débito em parcelamento”**.

Trata-se na origem de auto de infração lavrado em 1996², por meio do qual a autoridade fiscalizadora cobrava IOF oriundo da venda de ações e ações do "ITAÚ S/A", realizada em 10/12/1993. Tal exação foi impugnada pelo Sujeito Passivo, e a decisão em definitivo no âmbito Administrativo (CARF) ocorreu em 28/07/2003. Em 09 de maio de 2005, o crédito tributário foi inscrito em dívida ativa sob o nº 800500061974, a Execução Fiscal distribuída em 2007 e autuada sob o nº 2008.61.26.0041488, na 1ª Vara Federal de Santo André.

² Processo nº 13805.014225/9636

Em novembro de 2009, o Sujeito Passivo aderiu ao Programa REFIS, instituído pela Lei nº 11.941/09, quitando o valor da dívida (DARF), tendo sido também utilizado prejuízo fiscal e base negativa de CSLL.

Acontece, porém, que o Sujeito Passivo contabilizou a despesa do IOF somente quando da adesão ao REFIS, em 2009. A Fiscalização alega que o período de competência do respectivo lançamento deveria ter ocorrido em 2003, quando o valor teria se tornado definitivo – Decisão do CARF.

Do Acórdão Recorrido, extraem-se os seguintes excertos, compreendidos por este Conselheiro como razões de decidir:

(...)

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 situação que obrigue o reconhecimento do fato jurídico no resultado e no balanço patrimonial da empresa. (grifamos)

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 propiciaria, como de fato propiciou, a sua execução judicial. (grifamos)

(...)

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. (grifos nossos)

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. (grifamos)

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.

(...)

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. (grifamos)

Não lhe assiste razão, todavia. (grifamos)

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. (grifamos)

(...)

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.

No sentir deste Conselheiro há dois aspectos relevantes a serem abordados. O primeiro diz respeito à matéria principal e se relaciona ao que se deve considerar como regime de competência em face da exigência de um determinado tributo (IOF, no caso), e o princípio da prudência. Estes são, de fato, o norte da decisão ora combatida. O outro aspecto é o efeito tributário produzido pela contabilização da contrapartida dessa exigência em lucros e perdas, para fins de apuração dos tributos devidos (IRPJ e CSLL).

PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA E REGRAS CONTÁBEIS

O princípio da competência é entendido como aquele que orienta, em linhas gerais, que as receitas e despesas sejam computadas no resultado de determinado período social em função do momento em que nasce o direito ao rendimento da receita ou da obrigação de pagar a despesa, independentemente do efetivo recebimento ou pagamento da obrigação. Aqui cabe especial nota que essa definição conceitual não foi alterada nem mesmo pelo assim denominado “atual padrão de contabilidade”.

Já o princípio da prudência mencionado no Acórdão Recorrido orienta para uma postura conservadora na avaliação e mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas. Significa dizer que, em outras palavras, as perdas potenciais deveriam ser reconhecidas imediatamente, enquanto os ganhos deveriam ser reconhecidos apenas quando realizados.

Acontece que a análise principiológica pura e simples não responde completamente a questão posta em análise, porquanto tais princípios são integrados pelas próprias normas da contabilidade. Por exemplo: quando se pode afirmar que uma receita de venda é devida, e assim se poder afirmar que a sua competência pertence a um ou outro período? A norma contábil exige que este instante ocorra quando se verifica a tradição da coisa, por exemplo³.

Vejamos, nesse mesmo sentido a ementa da Solução de Consulta COSIT nº 12, de 16.01.2017, que, ainda que com alguma ressalva⁴, reconhece a competência da receita quando do momento da celebração de um contrato de compra e venda, quando o produto existe no estoque – sem que haja a tradição, mas admite não existir tal receita quando o efetivo estoque inexistir:

“ENTREGA FUTURA. RECONHECIMENTO DA RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Na hipótese de o vendedor celebrar contrato de compra e venda de bem que possui em seu estoque, mas entregar esse bem em período de apuração posterior

³ Momento em que se conhece todos os custos envolvidos na produção da coisa, bem como se pode exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo adquirente.

⁴ A premissa do reconhecimento da receita de venda no momento da transferência da propriedade está correta, mas o simples contrato não transfere a propriedade.

àquele em que foi celebrado o contrato, a receita, pelo regime de competência, deve ser reconhecida no período de apuração em que foi celebrado o contrato.

Na hipótese de o vendedor celebrar contrato de compra e venda de bem que não possui em seu estoque, a receita, pelo regime de competência, deve ser reconhecida no período de apuração em que o bem for produzido ou for adquirido, no caso de revenda”

Há outras hipóteses de reconhecimento, às guisa dos contratos de fornecimentos de longo prazo, etc. Ou seja, como visto, o fato é que para cada uma das situações, a contabilização dar-se-á em momentos distintos e, em cada um deles, o princípio da competência estaria observado.

Da mesma forma, diz-se da despesa. Vejamos lições do longínquo Parecer Normativo CST nº 58/77, o qual reputo bastante atual, pertinente e em linha com as regras contábeis aplicáveis ao caso:

“5. A primeira questão a examinar é a abrangência do que se entende por despesas pagas ou incorridas (art. 162, parágrafo 1º, do, RIR/75), em cotejo com o momento em que nasce a obrigação de pagar a despesa, relativo ao regime de competência referido no item anterior. 5

6. Temos por assente que a obrigação de pagar determinada despesa (enquadrável como operacional) nasce quando, em face da relação jurídica que lhe deu causa, já se verificaram todos os pressupostos materiais que a tornam incondicional, vale dizer, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor. Invariavelmente, tal despesa tem seu valor determinado ou facilmente quantificável. Este tipo de despesa guarda correspondência com o conceito de despesa consumida no mesmo exercício social, perfilhado por alguns compêndios de contabilidade.

7. Tais despesas, se pagas no próprio exercício em que nascerem as respectivas obrigações, são tranquilamente computáveis nesse mesmo exercício, e somente nele. São as despesas pagas, a que se refere o citado parágrafo 1º do artigo 162 do RIR/75. Despesas incorridas, de acordo com o mesmo dispositivo legal, e obrigatoriamente computadas como as pagas, são aquelas que, embora nascida a obrigação correspondente, o momento ajustado para pagá-las, ou seu vencimento, ou outra circunstância qualquer, determinam que o respectivo pagamento venha a ocorrer em exercício subsequente.”

Ainda que existam despesas pagas, não necessariamente serão consideradas incorridas, como nos casos das despesas denominadas de antecipadas, e que também são abordadas pelo Parecer Normativo acima mencionado:

8. Cabe agora examinar, por oposição ao que ficou dito acerca de despesas pagas ou incorridas, aquelas despesas operacionais que, não obstante pagas num determinado exercício, podem ser diferidas para exercícios subsequentes.

9. De um modo geral, trata-se de despesas representadas por desembolsos efetuados antes de se verificarem todos os pressupostos materiais que os tornam exigíveis, pois que, invariavelmente, correspondem a obrigações cujo adimplemento está, ou pode estar, condicionado a qualquer prestação por parte dos respectivos credores. Derivados de contrato ou de lei, tais desembolsos, embora efetuados num determinado exercício, na verdade destinam-se ao custeio de contraprestações assumidas por seus credores, a serem por estes realizadas ao longo de certo período de tempo, que se prolonga por dois ou mais exercícios.

10. São, portanto, desembolsos que têm como contrapartida assegurar a quem os efetua, no futuro, o direito de uso, gozo ou fruição de bens ou direitos. Na terminologia contábil, atrás referida, vinculam-se despesas cujas contraprestações serão consumidas ao longo de mais de um exercício social. Por isso mesmo podem estas despesas ser apropriadas proporcionalmente no decurso dos períodos, ou fração de períodos administrativos em que os bens ou direitos forem usados, gozados ou fruídos (v. Parecer Normativo nº 122 - "Diário Oficial" da União, de 10 de novembro de 1975). Dentre vários exemplos possíveis, poderíamos destacar:

Ou seja, mais uma vez, percebe-se que invocar simplesmente o princípio da competência ou da prudência não resolve a questão. Há que se aprofundar nas regras contábeis no intuito de se determinar qual o momento mais adequado para se reconhecer determinada despesa no resultado de uma sociedade, a fim de se apurar as bases dos tributos correspondentes (IRPJ e CSLL).

No presente caso, pareceu a este Conselheiro que no Acórdão Recorrido a determinação do momento de contabilização da despesa estaria vinculada à sua “exigibilidade”, assim entendida o momento no qual cessariam os efeitos do art. 151 do CTN (fim do processo administrativo) . Vejamos as passagens do voto vencedor:

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 propiciaria, como de fato propiciou, a sua execução judicial. (grifamos)

(...)

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.

Nesse particular, entendo que essa exigibilidade refere-se ao direito do Estado em cobrar determinado tributo, que só pode ocorrer mediante a existência de um lançamento tributário em definitivo. E só. O simples fato da retomada da possibilidade do direito de cobrança

pela decisão em definitivo no âmbito do processo administrativo fiscal não transforma automaticamente o crédito tributário em uma obrigação de pagar. Se assim fosse, já estaria configurada a competência na origem pela simples imposição legal – em 1993.

Contudo, no meu sentir, há que se considerar o comportamento do Sujeito Passivo em ter questionado a legalidade, higidez e certeza do crédito, como fez quando resistiu ao primeiro lançamento do auto de infração. Entendo que a questão não deve ser analisada apenas sob a perspectiva da despesa lançada ao resultado, e sim de sua contrapartida. Explico.

Um lançamento de despesa no resultado do exercício surge como contrapartida de um aumento de passivo, ou redução de um ativo. No caso, a exigência pela fiscalização de contabilização em 2003 corresponderia a um aumento de um passivo naquele ano-calendário. Mas, qual a natureza desse passivo? Para este Conselheiro, a natureza do caso é de um Passivo Contingente. Neste sentido, permito-me transcrever excertos da Resolução CFC⁵ nº 1.066/2005, que, nesse particular não difere, linhas gerais, do “novo padrão contábil” (incorporado no atual CPC 25). Vejamos:

19.7.2.1.3. Provisão é um passivo de prazo ou valor incerto. O termo provisão também tem sido usado no contexto de contas retificadoras, como depreciações acumuladas, desvalorização de ativos e ajustes de valores a receber. Esses ajustes aos valores contábeis de ativos não são abordados nesta Norma.

(...)

19.7.2.1.8. Contingência Passiva é:

a) uma possível obrigação presente cuja existência será confirmada somente pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade; ou

b) uma obrigação presente que surge de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:

b.1) é improvável que a entidade tenha de liquidá-la; ou

b.2) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente segurança.

(...)

19.7.3. PROVISÕES E OUTROS PASSIVOS

19.7.3.1. As provisões podem ser distinguidas de outros passivos, tais como contas a pagar a fornecedores e provisões derivadas de apropriações por competência, porque há incertezas sobre o tempo ou o valor dos desembolsos futuros exigidos na liquidação. Contas a pagar a fornecedores são passivos a pagar por mercadorias ou serviços fornecidos, faturadas pelo fornecedor ou, formalmente, acordadas com este.

⁵ Aprova a NBC T 19.7 – Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas.

19.7.3.2. As Provisões Derivadas de Apropriações por Competência são, normalmente, classificadas como contas a pagar a fornecedores ou outras contas a pagar, conforme a natureza do item a que estiverem relacionadas. As demais provisões devem ser apresentadas separadamente.

Vejamos também passagem em “Normas e Práticas Contábeis no Brasil – 2ª Ed. - São Paulo: Atlas, 1994 – FIPECAFI/ARTHUR ANDERSEN” cuja direção geral contou com a participação do Prof. Eliseu Martins e Taiki Hirashima:

15.1 Contingências são incertezas existentes que, dependendo de eventos futuros, poderão ter impacto na situação econômico-financeira da empresa. Quanto à probabilidade de sua ocorrência, podem ser prováveis, possíveis ou remotas (veja distinção nos parágrafos 15.35, a 15.38). Perdas contingentes são aquelas que podem ocasionar a assunção de uma obrigação ou o comprometimento de um ativo. Ganhos contingentes que poderão resultar na aquisição de um ativo ou redução de um passivo.

15.2 São exemplos de perdas contingentes: demandas adversas, desrespeito a um contrato ou lei, disputas com autoridades tributárias, alguns tipos de garantias de produtos vendidos, ameaças de desapropriação e riscos não cobertos por seguro. Ganhos contingentes decorrem, por exemplo, de litígios ou reivindicações contra terceiros. (grifos nossos)

(...)

15.6 O que distingue as provisões para contingências das provisões em geral (Capítulo 13 – Contas a Pagar, Provisões e outras Obrigações), por sua vez, é que, apesar de ambas terem origem em fato gerador já ocorrido, estas baseiam-se em fatos cujas consequências econômicas são incertas, muito embora seu valor não esteja ainda formalmente constituído, já as primeiras originam-se em fatos cujos efeitos são apenas prováveis.

(...)

15.50 A classificação da contingência no passivo circulante ou no exigível a longo prazo obedece a regra geral, em função da data em que se espera tornar-se exigível a obrigação. As provisões para perdas mais freqüentemente encontradas são as seguintes:

- . Ações Judiciais Trabalhistas
- . Indenizações por Acidentes não Segurados
- . Autuações Fiscais em Disputa (grifamos)
- . Responsabilidades por Quebras de Contrato

O fato de o Sujeito Passivo ter se insurgido quando da cobrança (esfera administrativa), e depois do início da execução ter oferecido seus Embargos à Execução (esfera judicial) indicam que o evento sempre foi incerto, cujos resultados encontravam-se fora do seu controle. Como afirmado alhures, não é a retomada do direito de cobrança que torna o evento certo. O Sujeito Passivo permaneceu na irresignação e os passos necessários entre a decisão definitiva do CARF e o início da cobrança judicial (Execução Fiscal) cabiam à Fazenda Nacional, não ao Sujeito Passivo.

A obrigação do reconhecimento contábil de um Passivo Contingente (ou mesmo mera provisão para contingência, para quem entender ser melhor essa a designação) segue um fluxo que determina ou não o seu reconhecimento em contas de passivo, em contrapartida do resultado do exercício. Eis excerto da Resolução CFC nº 1.066/2005:

19.7.5. RECONHECIMENTO

19.7.5.1. Parâmetros para avaliação

19.7.5.1.1. Para fins de classificação dos ativos e passivos como contingentes, ou não, esta Norma usa os termos praticamente certo, provável, possível e remota, com os seguintes conceitos:

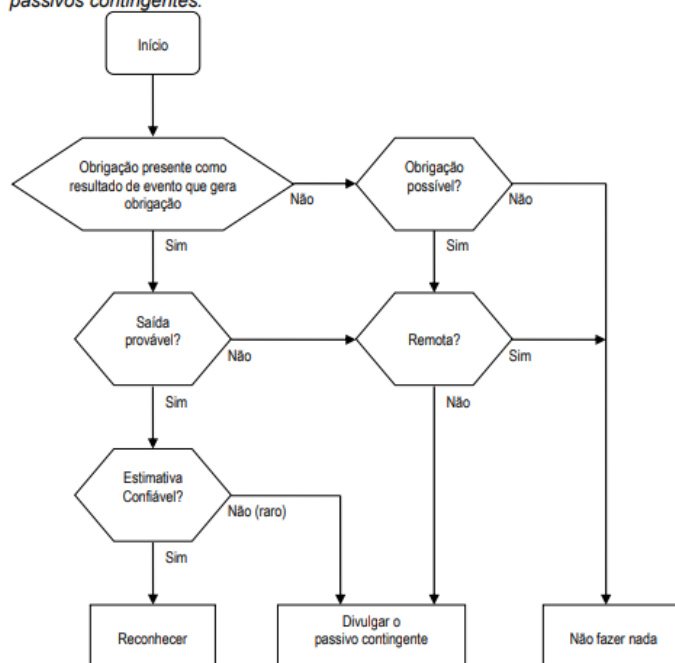
- a)Praticamente certo - este termo é mais fortemente utilizado no julgamento de contingências ativas. Ele é aplicado para refletir a situação na qual um evento futuro é certo, apesar de não-ocorrido. Essa certeza advém de situações cujo controle está com a administração da entidade, e depende apenas dela, ou de situações em que há garantias reais ou decisões judiciais favoráveis para a entidade, sobre as quais não cabem mais recursos;
- b)Provável - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é maior do que a de não ocorrer;
- c)Possível - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é menor que provável, mas maior que remota; e
- d) Remota - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é muito pequena.

Eis o Apêndice B, do CPC 25⁶, que demonstra graficamente o fluxo decisório:

⁶ Como dito, não alterou a regra existente.

**Apêndice B****Árvore de decisão**

Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico. Seu propósito é resumir os principais requerimentos de reconhecimento do Pronunciamento para provisões e passivos contingentes.



No mesmo sentido temos passagem no Normas e Práticas Contábeis no Brasil⁷:

15.35 Costuma-se dividir o grau de ocorrência de uma contingência em provável, possível ou remota. Essa determinação freqüentemente é difícil ser efetuada, demandando ponderado juízo pela administração com base na melhor informação disponível antes da liberação das demonstrações financeiras, tais como opiniões de consultores jurídicos e especialistas, experiência anterior da empresa em situações similares e intenções da administração.

15.36 Quando é provável que será sofrida uma perda em função de um fato ocorrido até a data do balanço que se encerra, e existem razoáveis bases para sua quantificação, a mesma é provisionada, deduzidas as recuperações.

15.37 Quando a perda é possível, mas sem chegar a ser considerada provável, é feita a divulgação da natureza e situação da contingência (inclusive a opinião da administração e do consultor jurídico, se houver, com respeito ao desfecho da questão), o valor estimado, se praticável sua estimativa e outros possíveis efeitos relevantes, de acordo com as circunstâncias da contingência.

⁷ “Normas e Práticas Contábeis no Brasil – 2ª Ed. - São Paulo: Atlas, 1994 – FIPECAFI/ARTHUR ANDERSEN

15.38 Geralmente não é feita divulgação, tampouco provisão, quando a possibilidade de ocorrência de perda é apenas remota.

Portanto, em sendo a avaliação de perda remota ou possível, nenhuma contabilização é exigida em contas de resultado. A diferença entre a avaliação remota e possível é a necessidade de divulgação em notas explicativas, nesse último caso.

Ora, se nenhuma contabilização (de uma contingência ou provisão, indiferente pare o presente caso) é exigida nesse período por força das normas contábeis, não é a liquidação em momento futuro, quando criou-se uma oportunidade financeiramente atraente para o encerramento do litígio, que determinará a contabilização retroativa. A contabilização dar-se-á no instante da mudança da estimativa da probabilidade.

Nesse mesmo sentido, vejamos o item 19.7.11.3, da Resolução CFC nº 1.066/2005

19.7.11. CONTINGÊNCIA PASSIVA

(...)

19.7.11.3. As contingências passivas devem ser reavaliadas periodicamente para determinar se a avaliação anterior continua válida. Se for provável que a saída de recursos será exigida para o item anteriormente tratado como contingência passiva, a provisão será reconhecida nas Demonstrações Contábeis do período no qual ocorre a mudança na estimativa de probabilidade.

Vejamos, também, o item 30 do CPC 25:

30. Os passivos contingentes podem desenvolver-se de maneira não inicialmente esperada. Por isso, são periodicamente avaliados para determinar se uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos se tornou provável. Se for provável que uma saída de benefícios econômicos futuros serão exigidos para um item previamente tratado como passivo contingente, a provisão deve ser reconhecida nas demonstrações contábeis do período no qual ocorre a mudança na estimativa da probabilidade (exceto em circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita).” (grifamos)

Por fim, a quem cabe essa avaliação probabilística? À administração da sociedade, ainda que eventualmente baseadas ou suportadas em opiniões e pareceres de seus assessores legais ou “experts”. Não há no ordenamento pátrio nenhuma outorga de poderes nesse sentido à autoridade fiscal.

Portanto, entendo que no caso concreto não há descumprimento do princípio da competência quando, desde o início, não houve qualquer contabilização da exação, e o Sujeito Passivo permaneceu coerente com a sua irresignação frente à cobrança desde o primeiro momento, até o encerramento da lide por adesão a um programa especial de refinanciamento/liquidação do débito tributário. A dedutibilidade da contrapartida da despesa em

resultado deve ter em conta o ordenamento pertinente à época da contabilização (*tempus regit actum*), e, nesse caso, foi o da adesão ao programa de parcelamento.

Nessa mesma ordem de ideias, e ainda que tratando das hipótese diferente, a se exigir que a fiscalização, quando do lançamento de ofício, deduzisse da base de cálculo do IRPJ e CSLL o tributo lançado (no caso PIS/COFINS), colaciono excertos da declaração de voto do I. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no Acórdão nº 9101-005.326, que abordou a questão da competência quando há insurgência frente à exação:

O contribuinte, ao não reconhecer contabilmente as contribuições ao PIS e COFINS ora exigidas na época dos seus fatos geradores, não incorreu em nenhuma despesa com estes tributos. E se não incorreu em despesa, não há que se falar, aos olhos do princípio da competência, em um direito de dedução fiscal pretérito.

Ora, é pressuposto da dedutibilidade (conceito fiscal) que a despesa (conceito contábil) tenha sido incorrida/registrada pelo contribuinte, o qual possui o poder-dever de mensurar e reconhecer os eventos econômicos que possam impactar suas atividades de acordo com as práticas jurídico-contábeis que entender aplicáveis aos fatos.

Nesse sentido, se o contribuinte, à época dos fatos geradores dos tributos ora lançados, aplicou um critério de mensuração e reconhecimento de passivo tributário do qual o fisco posteriormente não concordou, a diferença lançada constitui, na verdade, um novo fato econômico (fato superveniente), não impactando o lucro líquido por ele apurado no passado.

Tanto é assim que o contribuinte, diante de uma autuação fiscal, poderá questionar a sua exigibilidade pelos meios de defesa que lhe são assegurados e, mais ainda, poderá sequer reconhecer um decréscimo patrimonial daí decorrente.

(...)

(...)Tais lançamentos (principal + reflexos), quando muito, poderão gerar uma despesa dedutível no futuro, a depender da avaliação da autuação e do tratamento a ser conferido pelo contribuinte.

Dizemos “poderão” porque cada um dos lançamentos tributários será analisado individualmente pelo contribuinte, que além de possuir a faculdade de discutir a própria legitimidade das cobranças, tem a liberdade, dependendo da medida tomada e da política contábil adotada, de eleger o momento necessário para escriturar esses fatos econômicos em suas demonstrações financeiras, seja a título de passivo exigível, seja a título de provisão ou seja a título de tributo com exigibilidade suspensa, momento este que aí sim a despesa será incorrida, mas que não necessariamente será imediatamente dedutível aos olhos da lei fiscal.

Assim, por exemplo, determinado contribuinte recebe, em 2020, Autos de Infração que exigem tributos de 2016. Caso a contribuinte concorde com a autuação e “abra mão” de discuti-la, ele poderá registrar a obrigação tributária

(gerada pelos Autos de Infração) como passivo exigível, sendo a despesa daí decorrente dedutível neste momento em obediência ao regime de competência.

Caso, porém, não concorde com a cobrança, o contribuinte poderá discuti-la sem a necessidade imediata de reconhecer um passivo exigível. Mas, mesmo reconhecendo a contingência, a despesa daí decorrente ou terá natureza de provisão ou de tributo com exigibilidade suspensa (...)

É exatamente o que se verifica no caso. O contribuinte, mesmo em face da decisão administrativa em definitivo, permaneceu não concordando com a cobrança, e sem reconhecer a - contingência, contabilizando a despesa apenas no momento em que “abriu mão” de discuti-la

Não que seja essencial para o deslinde da questão por parte deste Conselheiro, mas vale a pena transcrever, como reforço de argumento, excertos da Solução de Consulta COSIT nº 19/2003, sobre o que deveria ser liquidez e certeza quando tratou-se do caso reverso. Ou seja, quando o Sujeito Passivo possui direito creditório em face do Estado.

.... se não há reconhecimento espontâneo do valor devido pelo devedor, a liquidez e certeza do crédito deverá derivar de um ato judicial. Dessa forma, a liquidez e certeza do quantum devido a título de repetição de indébito tributário (execução contra a Fazenda Pública) ocorrerá:

- a) no trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentado no excesso de execução (art. 741, inciso V, do CPC), ou seja, quando é decidido judicialmente se o pedido do credor (instruído pelos cálculos aritméticos por ele apresentado) estão ou não em conformidade com o título judicial; ou
- b) na expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução, já que, nesta hipótese, nenhuma sentença será proferida, seguindo-se apenas os atos tendentes à expedição do precatório, momento no qual firma-se judicialmente o valor do indébito (liquidez).

Portanto, entendo que não houve infringência ao princípio da competência quando o Sujeito Passivo apenas reconheceu despesa referente ao lançamento tributário de ofício em conta de resultado, quando de sua adesão ao programa de refinanciamento – REFIS.

EFEITOS TRIBUTÁRIOS

A alegação dos efeitos do artigo 41 da lei nº 8.981/95⁸ no Acórdão Recorrido tem em conta a conclusão de que o período de competência da despesa corresponderia ao ano-calendário de 2003, uma vez que nesse instante estaria “...constituído definitivamente crédito tributário após discussão na esfera administrativa, a obrigação tributária se torna líquida, certa e

⁸ 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.

exigível”, e, portanto, revelar-se-ia “...correto o lançamento efetuado em face da redução indevida do lucro real, por inexatidão quanto ao período de apuração “. Assim sendo, também não estariam presentes, em 2003, os pressupostos para aplicação do §1º, do aludido art. 41, da Lei nº 8.981/95.

Em que pese os louváveis argumentos expostos no Acórdão Recorrido, ousos deles divergir. Primeiro, porque entendo que não houve lançamento fora do período de competência, conforme analisado no tópico anterior. Segundo, porque, ainda que se questione o ano-calendário de 2009 não ser o período de competência, igualmente não seria o ano de 2003. Explico.

Na ordem de ideias do Acórdão Recorrido, o crédito estaria líquido, certo e exigível, apenas quando da decisão final na esfera administrativa:

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

Na medida em que o Acórdão Recorrido afastou o conceito de “*mera contingência que seria no máximo uma provisão*”, a conclusão, sob o ponto de vista normativo contábil é que se trataria, então, de uma obrigação legal – Não há outra natureza jurídica. Assim, estaríamos diante de uma contabilização de um fato econômico (obrigação legal), que teria como período de competência aquele no qual nasceu tal obrigação. Essa é a norma contábil para obrigações, e não alterada por norma fiscal.

A obrigação tributária⁹, nessa ordem de ideias, tem o seu nascedouro em fato gerador no ano-calendário de 1993, com todos os seus atributos: evento, base de cálculo, alíquota e vencimento. O que aconteceu em 1996 foi tão somente o lançamento de ofício dada a inércia do Sujeito Passivo na apuração e recolhimento do tributo devido. Não é o lançamento de ofício em 1996 que constituiu o fato gerador, fazendo nascer a obrigação tributária. O fato gerador¹⁰, nesse caso, nasceu antes do lançamento de ofício. A obrigação decorre da própria lei. Portanto, devem ser aplicadas as regras vigentes no ano-calendário de 1993 (*tempus regit actum*), e isso independeria do reconhecimento contábil pelo do Sujeito Passivo. Lembre-se que, inclusive, no Acórdão Recorrido, foi afastada a natureza de mera provisão e passivo contingente.

Para fins de aplicação da lei tributária, é o ano de 1993 o nascimento da obrigação legal, devendo, assim, ser o norte da aplicação da regra fiscal. Portanto, não é o art. 41, da Lei nº 8.981/95 a legislação pertinente, mas o art. 7º da Lei nº 8.541/92:

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

⁹ Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (art. 16 do CTN).

¹⁰ Situação independente de qualquer atividade estatal específica.

É nesse contexto (aplicação da Lei nº 8.541/92) que usualmente se entende que os tributos não pagos têm sua dedutibilidade transmutada para o “regime de caixa”. Essa condição (regime caixa) não seria alterada em 1996 e tampouco em 2005, quando estaria vigendo a regra do art. 41, da Lei nº 8.981/95, cuja aplicação desta norma é diferente. É também por força desse raciocínio, que se apreende o argumento no sentido de não ter havido prejuízo ao fisco o fato da contabilização ter ocorrido apenas em 2009 – pois, nesse período, a dedutibilidade da despesa obedeceria ao “regime de caixa”, e os seus efeitos tributários deveriam ser refletidos somente em 2009.

Por fim, entendo que a aplicação do art. 7º da Lei nº 8.541/92, vigente à época do fato gerador (1993), é suficiente para decidir a presente querela, pois a questão discutida no tópico anterior (PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA E REGRAS CONTÁBEIS) restaria superada. Uma vez que foi a lei que determinou o momento da dedutibilidade de certo tributo, de pouca relevância seria, nesse caso, discutir o momento da contabilização pelo regramento e princípios de contabilidade, exceto para se fazer adições ou exclusões ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real de modo a se alcançar o estabelecido pela legislação tributária. A existência do tópico anterior teve em conta apenas o fato de os argumentos terem sido manejados no Acórdão Recorrido, e o presente feito estar sob os efeitos de uma decisão judicial que não fixou limites quanto ao conhecimento de matérias do Recurso Especial.

CONCLUSÃO

Em face de todo exposto, confirmada a subsistência da decisão proferida no Agravo de Instrumento nº 1006726-07.2020.4.01.0000, originário do Mandado de Segurança nº 1007898-66.2020.4.01.3400, cuja eficácia foi restabelecida em favor do Contribuinte na Tutela Antecipada Antecedente nº 1015233-15.2024.4.01.000, conheço do Recurso Especial, e, no mérito, dou PROVIMENTO ao Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seus fundamentos para dar provimento ao recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado aderiu aos fundamentos expressos por esta Conselheira na sessão de julgamento e a seguir reproduzidos.

Inicialmente vale esclarecer que não se trata, aqui, de *exigência de crédito tributário no valor de R\$ 398.984.512,92*, mas sim de redução, naquele valor, de prejuízo fiscal do ano-calendário 2009, em razão da falta de adição de despesa indedutível, correspondente a IOF com vencimento em 15/12/1993, constituído em 13/12/1996 nos autos do processo administrativo nº 13805.014225/96-36, cuja exigibilidade permaneceu suspensa até ciência, em 28/07/2003, da decisão administrativa favorável à manutenção do crédito tributário.

A autoridade fiscal descreve os questionamentos e as justificativas apresentadas pela Contribuinte ao longo do procedimento fiscal e assim arremata suas conclusões no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 575/58685:

[...]

d) não havendo mais a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em tela, a partir de 28/07/2003, ele passou a ser devido, e desta forma deveria ter sido contabilizado pelo fiscalizado independente do seu pagamento. Quando o artigo 41 da Lei nº 8.981/1995 estabelece que os tributos são dedutíveis na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, é óbvio que no caso em questão a dedução do IOF, relativo ao ano de 1993, lançado em 1996, não poderia ocorrer no ano em que concordou com seu lançamento e o impugnou, mas sim no momento em que sua exigibilidade tornou-se definitiva, não havendo qualquer medida que a suspendesse, prevista no artigo 151 do CTN, que foi em 28/07/2003;

e) as ações interpostas pelo fiscalizado durante o processo de execução em nenhum momento suspenderam a exigibilidade do crédito tributário referente ao processo nº 13805.014225/96-36, pois não foram ações que estavam elencadas no artigo 151 do CTN;

f) quanto à Solução de Consulta Interna nº 9, de 18 de junho de 2012 da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), citada parcialmente pelo fiscalizado no documento por ele apresentado em 19/12/2012, ela conclui exatamente aquilo que acima transcrevemos, ou seja, a indedutibilidade de tributo com exigibilidade suspensa. Logo, sua dedutibilidade deve ocorrer a partir do momento em que sua exigibilidade não esteja mais suspensa. Logo, sua dedutibilidade deve ocorrer a partir do momento em que sua exigibilidade não esteja mais suspensa, no caso em questão em 28/07/2003;

g) por último quando o fiscalizado diz que “a contabilização (da despesa relativa ao IOF, juros multa e encargos relativas ao processo nº 13805.014225/96-36) se deu pelo regime de caixa, em estrita observância às regras da Contabilidade e da Comissão de Valores Mobiliários”, confesso que desconheço estas regras que

mandam contabilizar despesas pelo regime de caixa para empresas que apuram seu imposto de renda pelo lucro real.

O Colegiado *a quo* concordou com a acusação fiscal. O relator do acórdão recorrido, Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, observou que embora o art. 7º da Lei nº 8.541/92 condicionasse a dedutibilidade das despesas com tributos ao pagamento, a sua revogação tácita pelo art. 41 da Lei nº 8.981/95 impôs a observância desta nova regra em 28/07/2003, quando definitivamente constituído o crédito tributário discutido administrativamente, independente do seu pagamento. O relator também rejeitou defesa da Contribuinte no sentido de que neste momento haveria *mera contingência que seria no máximo passível de provisão*, bem como outros argumentos erigidos a partir de cogitações de eventual desconstituição da dívida judicialmente.

Oportuno registrar que os paradigmas indicados não apresentam solução alternativa para a situação fática assim delineada.

O paradigma nº 1201-001.186 teve em conta a dedução tardia de tributos que eram discutidos judicialmente, de modo que *o reconhecimento contábil de tais despesas tinha natureza de mera provisão para contingência fiscal, não podendo ser deduzidas na época*. O outro Colegiado do CARF concluiu que, neste contexto, *o momento em que a despesa se torna plenamente eficaz e exigível é no momento em que ocorreu a adesão do REFIS, deixando o débito sua condição de incerteza e passando a ser líquida e certa, vez que a própria adesão ao Refis configura confissão irrevogável e irretratável do contribuinte em relação ao débito*. Mas isto em face de tributos pertinentes ao ano-calendário 1999, que naquele momento foram adicionados ao lucro real em razão da suspensão da exigibilidade obtida nos processos judiciais, e posteriormente incluídos no REFIS em 2000. Ou seja, discutiu-se apenas os efeitos da inclusão em parcelamento especial em relação a valores antes adicionados na forma do art. 41 da Lei nº 8.981/95, sem tangenciar a aplicação do art. 41 da Lei nº 8.981/95 a valores que deixaram de ser deduzidos em observância ao regramento anterior, expresso no art. 7º da Lei nº 8.541/92.

O paradigma nº 1301-001.740, por sua vez, é conduzido por voto do próprio relator do recorrido, Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. A glosa de despesas com tributos por inobservância do regime de competência foi apreciada em sede de recurso de ofício, depois de autoridade julgadora de 1ª instância ter exonerado a exigência porque não demonstrada a postergação do pagamento ou redução indevida do lucro real. No paradigma, a exoneração foi mantida não só por isso, mas também porque a glosa, em verdade, fora promovida sob fundamento de desnecessidade. Assim, considerando os vícios identificados na acusação fiscal, na interpretação da legislação tributária aplicável sequer se aventa o período de apuração dos tributos deduzidos apenas quando de sua inclusão no parcelamento especial.

Dessa forma, embora não exista dissídio jurisprudencial a ser solucionado, cumpre definir a legislação aplicável ao caso concreto em observância à ordem judicial antes referida.

As regras básicas de dedutibilidade de tributos e contribuições na apuração do lucro real constavam do art. 16 do Decreto-lei nº 1.598/77, expressamente revogado pelo art. 57, inciso

I, da Lei nº 8.541/92. Os arts. 7º e 8º da Lei nº 8.541/92, que transitoriamente trataram da matéria antes do atual regramento contido no art. 41 da Lei nº 8.981/95, não sofreram restrições expressas em sua vigência. O art. 41 da Medida Provisória nº 812/94, convertida na Lei nº 8.981/95, tratou do tema e seu art. 117 revogou genericamente *as disposições em contrário*, especificamente mencionando a Lei nº 8.541/92 apenas em seus arts. 12 e 21 e o parágrafo único do art. 42. Vale ter em conta os termos de cada uma dessas disposições legais em seu período de vigência, bem como sua réplica no Regulamento do Imposto de Renda – RIR:

- **Até o ano-calendário 1992:** art. 16 do Decreto-lei nº 1.598/77, integrado ao art. 225 do RIR/80 com supressão do inciso II do caput:

- Decreto-lei nº 1.598/77:

Art 16 - Os tributos são dedutíveis como custo ou despesa operacional no período-base de incidência:

I - em que ocorrer a fato gerador da obrigação tributária, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de competência; ou

II - em que forem pagos, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de caixa.

§ 1º - Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não pode deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte.

§ 2º - A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que o contribuinte assuma o ônus do imposto.

§ 3º - Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens de ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens, que se acrescerão ao custo de aquisição.

§ 4º - Não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. *(destacou-se)*

- RIR/80:

Art. 225. Os tributos são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência **em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária** (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 16).

§ 1º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não pode deduzir, como custo ou despesa, o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 16, § 1º).

§ 2º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que o contribuinte assuma o ônus do imposto (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 16, § 2º).

§ 3º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesa operacional, salvo os pagos na importação de bens, que se acrescentarão ao custo de aquisição (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 16, § 3º).

§ 4º Não são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 16, § 4º). *(destacou-se)*

- **Nos anos-calendário 1993 e 1994:** arts. 7º e 8º da Lei nº 8.541/92, integrado ao art. 283 do RIR/94 com supressão da referência, no art. 8º da Lei nº 8.541/92, da correlação da redução indevida do lucro real com o disposto no art. 6º, §5º, alínea “b” do Decreto-lei nº 1.598/77:

- Lei nº 8.541/92:

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.

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto sobre a renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte.

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que o contribuinte assuma o ônus do imposto.

§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescentarão ao custo de aquisição.

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Art. 8º Serão consideradas como redução indevida do lucro real, **de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea b, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia. *(destacou-se)*

○ RIR/94:

Art. 283. As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas (Lei nº 8.541/92, art. 7º).

§ 1º Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o caput deste artigo, registrados como despesas, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluídos no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga (Lei nº 8.541/92, art. 7º, §1º).

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir, como custo ou despesa, o imposto sobre a renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (Lei nº 8.541/92, art. 7º, § 2º).

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que o contribuinte assumo o ônus do imposto (Lei nº 8.541/92, art. 7º, § 3º).

§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesa operacional, salvo os pagos na importação de bens, que se acrescerão ao custo de aquisição (Lei nº 8.541/92, art. 7º, § 4º).

§ 5º Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.541/92, art. 7º, § 5º).

Art. 284. Serão consideradas como redução indevida do lucro real as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia (Lei nº 8.541/92, art. 8º)

- **A partir do ano-calendário 1995:** art. 41 da Lei nº 8.981/95 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 812/94) integrados juntamente com o art. 1º da Lei nº 9.316/96 ao art. 344 do RIR/99:

○ Lei nº 8.981/95:

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e às 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.

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros, abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher; ainda que assuma o ônus do imposto.

§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição.

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

○ RIR/99:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

§ 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 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º).

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 3º).

§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 4º).

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).

§ 6º **A partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real** (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º). *(destacou-se)*

As alterações significativas promovidas na apuração do lucro tributável pela Medida Provisória nº 812/94, convertida na Lei nº 8.981/95, foram tratadas na Instrução Normativa SRF nº 51/95 que, com respeito ao art. 41 de tais diplomas legais, fixou que:

Art. 21. Os tributos e contribuições **cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1995** são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de:

- a) depósito, ainda que judicial, do montante integral do crédito tributário;
- b) impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; e
- c) concessão de medida liminar em mandado de segurança.

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto.

§ 4º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, inclusive, à parcela do valor do prêmio distribuído, correspondente ao imposto de trata o art. 63 da Lei nº 8.981, de 1995, modificado pelo art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995.

§ 5º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição, ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens, que se acrescerão ao custo de aquisição.

§ 6º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. *(destacou-se)*

Nota-se, nestes termos, que tanto o art. 16 do Decreto-lei nº 1.598/77, como a interpretação normativa dada pela Secretaria Receita Federal ao art. 41 da Lei nº 8.981/95,

estipularam a regra de dedutibilidade dos tributos em razão da ocorrência do respectivo fato gerador. Assim, é razoável concluir que a dedutibilidade de tributos cujo fato gerador ocorreu na vigência da Lei nº 8.541/92 estivesse submetida ao que determinava seu art. 7º. Mas esta constatação não basta, vez que o Colegiado *a quo* compreendeu que a revogação tácita do art. 7º da Lei nº 8.541/92 pela Lei nº 8.981/95 importaria a aplicação deste último regramento aos eventos ocorridos na sua vigência. A pretensão da Contribuinte, por sua vez, desde a acusação fiscal, é a prevalência do regime de caixa com a consequente dedutibilidade do tributo quando pago.

Não se identifica debate administrativo relevante acerca da aplicabilidade do art. 7º da Lei nº 8.541/92. O maior embate se localizou no seu art. 8º, que também não foi expressamente revogado pelo art. 41 da Lei nº 8.981/95, como bem lecionavam, em 1997, Hiromi Higuchi e Fabio Hiroshi Higuchi na 22ª Edição, de sua obra Imposto de Renda das Empresas: interpretação e Prática, p. 220-230:

A partir de 01-01-95, a dedutibilidade das obrigações referentes a tributos e contribuições está regulada pelo art. 41 da Lei nº 8.981, de 20-01-95. O referido artigo dispõe o seguinte:

[...]

O art. 16 do Decreto-lei nº 1.598/77 que vigorou até 31-12-92 dispunha que os tributos são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária. O art. 41 da Lei nº 8.981/95 dispõe que os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

No regime de competência a despesa é dedutível quando tornar-se incorrida. O tributo ou a contribuição torna-se incorrida quando ocorre o fato gerador, ou seja, nasce a obrigação de pagar o tributo ou a contribuição. Isso significa que as duas redações estão dizendo a mesma coisa.

[...]

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE TRIBUTOS

O art. 7º da Lei nº 8.541/92 dispunha que as obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas. Na expressão obrigação referentes a tributos ou contribuições estão compreendidas as atualizações monetárias. Com isso, tanto o valor original do tributo como a sua atualização monetária somente eram dedutíveis após o pagamento.

O art. 52 da Lei nº 9.069/95 dispõe que são dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, segundo o regime de competência, as contrapartidas de variação monetária de obrigações, inclusive de tributos e contribuições, ainda que não pagos, e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos. Com isso, a contrapartida da atualização monetária de

débitos fiscais parcelados também são dedutíveis, ainda que o pagamento ocorra no futuro.

A única atualização monetária não dedutível pelo regime de competência é a decorrente de tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151, incisos II a IV, da Lei nº 5.172/66 (CTN), haja ou não depósito judicial em garantia (art. 8º da Lei nº 8.541/92).

IMPOSTO DE RENDA SOBRE LUCRO DIFERIDO

[...]

O ADN nº 50, de 28-09-94, definiu que a variação monetária relativa à provisão do imposto de renda calculada sobre lucros, cuja tributação esteja sendo diferida para períodos-base subsequentes, é dedutível na determinação do lucro real do período-base de competência, uma vez que tais provisões não estão compreendidas no conceito de obrigações a que se refere o art. 7º da Lei nº 8.541/92.

O entendimento é correto porque a provisão do imposto de renda sobre os lucros diferidos não é despesa incorrida, isto é, não se trata de obrigação tributária propriamente. Se a pessoa jurídica sofrer prejuízo fiscal nos períodos-base subsequentes, os lucros diferidos poderão ser compensados com o prejuízo fiscal e a provisão será revertida para lucros acumulados.

[...]

JUROS E MULTAS MORATÓRIAS PROVISIONADOS

Uma das maiores dúvidas enfrentadas, tanto pelos contribuintes como pelo fisco, refere-se à questão temporal da dedutibilidade dos juros e multas de mora incidentes sobre tributos pendentes de pagamentos, principalmente nos débitos parcelados.

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. Nº 101-76.379/86 que multas, quando dedutíveis, somente poderá ser apropriadas como custo ou despesa operacional, após o seu pagamento. Em caso contrário, implicaria provisão não autorizada na legislação fiscal.

Tratando-se de tributo já lançado, como é o caso do imposto de renda da pessoa jurídica, contribuição social sobre o lucro ou de débitos parcelados ou declarados em DCTF, não cabe multa de lançamento de ofício. Nestes casos são aplicáveis os juros e as multas moratórias por atraso nos pagamentos. Isso significa que esses acréscimos são sempre dedutíveis por serem compensatórias, como bem esclareceu o PN nº 61/79.

Se são dedutíveis após o pagamento, são dedutíveis também pelo regime de competência. Isso porque tratam-se de despesas incorridas e não de meras provisões. Os juros e as multas de mora são instituídos por lei e em cada mês transcorrido do débito tributário o valor devido é perfeitamente quantificável. Diferente da provisão, que poderá ocorrer ou não.

[...]

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA

O §1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95 dispõe que a dedutibilidade pelo regime de competência não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172/66, haja ou não depósito judicial.

Não houve revogação expressa, mas o art. 8º da Lei nº 8.541/92 está revogado pelo art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/95 por ter tratado da mesma matéria, mas de modo diferente. Pela nova redação, os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do inciso I do art. 151 do CTN (moratória) passaram a ser dedutíveis pelo regime de competência. O parcelamento é uma das modalidades de moratória¹¹.

A maioria das empresas que tinha medida liminar em mandado de segurança em que contestava a exigência dos tributos lançava os valores como despesas dedutíveis até o advento do art. 8º da Lei nº 8.541/92.

A partir de 01-01-95, com a vigência do art. 41 da Lei nº 8.981/95, os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa por medida liminar em mandado de segurança continuam não dedutíveis na apuração do lucro real, ainda que não estejam garantidos por depósitos judiciais. Se a liminar for cassada, os débitos não garantidos por depósitos em dinheiro sofrem a incidência de acréscimos legais desde as datas de vencimentos originais.

A outra hipótese de suspensão da exigibilidade do débito tributário ocorre quando o contribuinte faz o depósito do seu montante integral em dinheiro. Nesse caso a pessoa jurídica também não poderá considerar o valor do tributo ou do depósito como despesa na apuração do lucro real, até decisão final.

O §1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95 não manteve a mesma redação do revogado art. 8º da Lei nº 8.541/92 por ter sido eliminada a expressão sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos. Entendemos que esses acréscimos legais, por serem meros acessórios, seguem a dedutibilidade do principal.

Na redação anterior, o entendimento da dedutibilidade da atualização monetária dos tributos com exigibilidade suspensa não era uniforme nem mesmo dentro da Receita Federal. Muitos entediam que a atualização monetária era dedutível porque a constituição da provisão diminuiu o patrimônio líquido para efeito da correção monetária do balanço. O entendimento é equivocado porque a atualização dos tributos não tem relação com a CMB. A diminuição do patrimônio líquido é compensada pela exclusão futura, no LALUR, pelo valor corrigido. Com a

¹¹ Somente com a Lei Complementar nº 104/2001, foi introduzido no art. 151 do CTN o inciso VI, para figurar o parcelamento como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, juntamente com o inciso V que referiu a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.

extinção da CMB isso fica evidente porque a atualização dos tributos continua, ainda que camuflada com o nome de juros de mora.

O 1º C.C. vem decidindo que até o período-base de 31-12-92, os tributos e contribuições são dedutíveis como custos ou despesas operacional no período-base em que incorridos, face às disposições do art. 225 do RIR/80, independentemente de o contribuinte ter recorrido ao poder judiciário, sob depósito ou não, para discutir sua validade, reservando-se improcedente a glosa fiscal (Ac. Nº 103-16.614/95, no DOU de 27-08-96, 101-86.011/94 e 101-86.674/94, no DOU de 24-04-95).

Nestes termos, admite-se a revogação tácita do art. 8º da Lei nº 8.541/92 pelo art. 41, §1º da Lei nº 8.981/95, no que diz respeito à dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa, mas nada se diz acerca da dedutibilidade dos tributos cujos fatos geradores ocorreram na vigência do art. 7º da Lei nº 8.541/92 e não reduziram o lucro tributável porque não pagos.

A autoridade lançadora afirmou a aplicação do art. 41 da Lei nº 8.981/95 porque este teria revogado tacitamente o art. 7º da Lei nº 8.541/92. Invocou, para tanto, decisão proferida no Acórdão nº 108-07.187. Tal julgado, porém, teve em conta lançamento decorrente de diversas infrações na apuração do lucro tributável dos anos-calendário 1993 a 1997, sendo a Lei nº 8.541/92 invocada apenas no debate acerca da dedutibilidade, na apuração do IRPJ e da CSLL, da Contribuição ao PIS e Cofins lançadas em razão das omissões de receitas. O acórdão apresentou, neste ponto, a seguinte ementa:

IRPJ E CSL — BASE DE CÁLCULO — CORRETA APURAÇÃO — DEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A OMISSÃO DE RECEITA — Considerando que a legislação prevê a dedutibilidade das contribuições ao PIS e à COFINS, tanto para a apuração do IRPJ e da CSL, independentemente do seu pagamento a partir da revogação do art. 7º da Lei 8541/92 pelo art. 41 da Lei 8981/95, a apuração do valor da imposição não pode desobedecer tais comandos e deve respeitar o correto procedimento.

E no voto condutor do julgado, o relator defende que o *PIS e a COFINS devem ser considerados como despesa para apuração da base de cálculo do IRPJ (nos termos da IN 198/88, item 7)*, invocando a jurisprudência da época, mas ressalvando que:

Deve ser respeitada, contudo, a limitação prevista no art. 7º da Lei 8541/92 que permitia apenas a dedução da despesa com as contribuições se efetivamente pagas, que vigorou até 1994, até a revogação pelo art. 41 da Lei 8981/95.

Assim, para os anos-calendário 1993 e 1994, distintamente do que decidido em relação aos demais períodos lá autuados, não foi admitida a dedução dos tributos lançados na apuração do IRPJ e da CSLL, conforme expresso na conclusão do relator:

b.3) admitir o abatimento do valor das contribuições ao PIS e à COFINS mantidas dos períodos a partir de 1995, das bases de cálculo de IRPJ e CSL relativas às mesmas omissões de receita;

Tal decisão, portanto, apenas reconhece que tributos não recolhidos eram indedutíveis na apuração do lucro tributável dos anos-calendário 1993 e 1994, e nada diz sobre os efeitos da dita revogação do art. 7º da Lei nº 8.541/92 pelo art. 41 da Lei nº 8.981/95. Como os tributos que o sujeito passivo pretendia deduzir eram aqueles lançados e em discussão administrativa, a condição de não recolhimento persistiu até a decisão que, assim, negou a dedução daqueles tributos nos períodos de apuração de vigência do art. 7º da Lei nº 8.541/92, bem como nos demais períodos de apuração autuados.

A acusação fiscal está pautada na premissa de que os valores relativos ao processo administrativo nº 13805.014225/96-36 deveriam ter sido contabilizados em 2003, quando os débitos correspondentes deixaram de ter a exigibilidade suspensa, e não em 2009, quando a Contribuinte *pagou os débitos relativos a este processo com as reduções dos juros, multa e encargos previstas na Lei*. Considerando os ajustes promovidos contra o débito total contabilizado no 3º trimestre de 2009, no valor de R\$ 445.866.870,62, a autoridade lançadora glosou as parcelas de principal de R\$ 62.509.961,68, juros de R\$ 262.163.406,19 e encargos de R\$ 74.311.145,10, totalizando R\$ 398.984,512,97.

Diante dos termos da legislação que regeu a matéria ao longo dos anos referidos, não se pode afirmar que o art. 7º da Lei nº 8.541/92 tenha sido propriamente revogado tacitamente pelo art. 41 da Lei nº 8.981/95. Este dispositivo restabeleceu a dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, de modo que o regramento do art. 7º da Lei nº 8.541/92 restou dotado de ultratividade em seu período de vigência, qual seja, nos anos-calendário 1993 e 1994. O art. 16 do Decreto-lei nº 1.598/77 e o art. 41 da Lei nº 8.981/95 vão dispor, da mesma forma, que os tributos são, em regra, dedutíveis segundo o regime de competência, ou seja, quando ocorrer o fato gerador da obrigação tributária. Já o art. 7º da Lei nº 8.541/92 estabeleceu que os tributos seriam dedutíveis segundo o regime de caixa, ou seja, somente quando pagos.

As ressalvas do CTN às regras gerais de vigência da legislação tributária não tratam da temática:

Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do art. 100, na data da sua publicação;

II - as decisões a que se refere o inciso II do art. 100, quanto a seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação;

III - os convênios a que se refere o inciso IV do art. 100, na data nêles prevista.

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Assim, prevalecem as regras da antiga Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657/42, neste ponto não alterada pela Lei nº 12.376/2010:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

§ 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.

Como visto, as hipóteses do §1º não se verificaram no presente caso: i) a Lei nº 8.981/95 não revogou expressamente o art. 7º da Lei nº 8.541/92; ii) o regramento trazido pelo art. 41 da Lei nº 8.981/95, por ser destinado aos tributos cujos fatos geradores ocorreram a partir de sua edição, não era incompatível com o regramento da Lei nº 8.541/92, aplicável aos tributos cujos fatos geradores ocorreram em sua vigência; e iii) o art. 41 da Lei nº 8.981/95 não regulou inteiramente a matéria, porque não poderia impor efeitos retroativos aos critérios de dedutibilidade de despesas na apuração do lucro tributável.

E, não se verificando a revogação expressa ou tácita do art. 7º da Lei nº 8.541/92, vale afirmar sua aplicação mesmo depois da edição do art. 41 da Lei nº 8.981/95 em relação à dedutibilidade dos tributos cujos fatos geradores se verificaram durante sua vigência. Subsiste, assim, o regime de caixa para dedução de tributos cujos fatos geradores se verificaram nos anos-calendário de 1993 e 1994.

Os efeitos da alteração de regime de competência para regime de caixa, ou vice-versa, já foram enfrentados por esta Conselheira com respeito à apropriação de receitas no lucro tributável e nas bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, quando ainda atuava em 1ª instância de julgamento. Tratava-se, no caso, de receitas de variação cambial auferidas em

período no qual o sujeito passivo havia optado pelo regime de caixa, mas cujas operações somente foram liquidadas quando já vigente alíquota zero para tais receitas no âmbito da Contribuição ao PIS e da Cofins. A autoridade fiscal pretendeu limitar a aplicação da alíquota zero às receitas correspondentes à variação cambial verificada a partir da publicação do Decreto que a instituiu, mas esta Conselheira, à época julgadora de 1ª instância, compreendeu que a incidência fora deslocada no tempo em razão da adoção do regime de caixa, sendo integralmente beneficiada pela redução de alíquota:

Desde fevereiro de 1999 as variações monetárias decorrentes da flutuação da taxa de câmbio (variações cambiais) são expressamente tratadas como receitas financeiras e assim sujeitam-se à incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, por força dos artigos 2º, 3º e 9º da Lei nº 9.718/98, abaixo transcritos:

[...]

Logo, não há dúvida que, no âmbito da COFINS e da Contribuição ao PIS, as variações cambiais ativas são receitas financeiras.

Até 31/12/1999, para efeito de tributação da receita decorrente de variação cambial, adotava-se a regra geral de apuração pelo regime de competência. Tal sistemática está prevista no § 1º do artigo 187, da Lei nº 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, que dispõe:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

[...]

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

[...]

§ 1º – Na determinação do resultado de exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

No mesmo sentido é a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.052/2005, que aprovou a NBC T 7 - Conversão da Moeda Estrangeira nas Demonstrações Contábeis, e determinou em seu item 7.5.1 que “*As variações cambiais de transações em moeda estrangeira devem ser registradas em contas de resultado no período a que se referirem*”.

Ainda, a mesma regra geral é adotada pelo Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

Assim, ausente disposição expressa em sentido contrário, as receitas, rendimentos e ganhos deverão ser reconhecidos pelo regime de competência. E, tratando especificamente da apuração das receitas decorrentes de variações cambiais, o mesmo Regulamento dispõe:

Art. 375 – Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações.

Parágrafo único. As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

[...]

Art. 377 – Na determinação do lucro operacional poderão ser deduzidas as contrapartidas de variações monetárias de obrigações e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos, observado o disposto no parágrafo único do art. 375.

Art. 378. Compreendem-se nas disposições dos arts. 375 e 377 as variações monetárias apuradas mediante:

I - compra ou venda de moeda ou valores expressos em moeda estrangeira, desde que efetuada de acordo com a legislação sobre câmbio;

II - conversão do crédito ou da obrigação para moeda nacional, ou novação dessa obrigação, ou sua extinção, total ou parcial, em virtude de capitalização, dação em pagamento, compensação, ou qualquer outro modo, desde que observadas as condições fixadas pelo Banco Central do Brasil;

III - atualização dos créditos ou obrigações em moeda estrangeira, registrada em qualquer data e determinada no encerramento do período de apuração em função da taxa vigente.

Tal sistemática foi alterada a partir de 01/01/2000, especificamente em relação às variações cambiais, com a edição da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, e acréscimos da Medida Provisória nº 1.991-14, de 11 de fevereiro de 2000, e reedições, nos seguintes termos:

[...]

A norma, portanto, fixou como regra a apropriação das referidas receitas pelo regime de caixa (*quando da liquidação da correspondente operação*), mas facultou à pessoa jurídica o direito de optar pelo regime de competência na determinação do IRPJ, da CSLL, da Contribuição ao PIS e da COFINS, observando-

se que, neste caso, a opção prevaleceria para todo o ano calendário e para todos os tributos relacionados.

Cabia ao sujeito passivo, assim, analisar a conveniência da adoção de um ou outro regime, levando em conta os efeitos fiscais decorrentes de sua opção. No presente caso, como relata a Fiscalização, a ELEKTRO adotou o regime de competência de 1999 a 2002, até porque *a taxa do dólar encontrava-se em alta, gerando, por conseguinte variações cambiais passivas sobre principal e juros, contribuindo desse modo, para formação dos prejuízos fiscais nesse período.*

Contudo, a partir de 2003 a ELEKTRO alterou o *critério de reconhecimento das variações monetárias*, hipótese para a qual, nos termos do § 3º da Medida Provisória nº 1.858-10/99 antes transcrito, estava a Secretaria da Receita Federal autorizada a expedir normas complementares. E, neste âmbito, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 345/2003, *in verbis*:

[...]

Como se vê, as variações monetárias não reconhecidas segundo o regime de competência, em razão da adoção do regime de caixa, calculadas desde 1º de janeiro do ano-calendário desta opção até a data da liquidação, devem ser computadas na base de cálculo do período de apuração em que ocorrer a liquidação da operação.

E, não obstante a referida Instrução Normativa reporte-se, apenas, à apuração do IRPJ e da CSLL, veja-se que os efeitos do regime de caixa no âmbito destes tributos não diferem daqueles verificados no âmbito da COFINS e da Contribuição ao PIS: lá somente se cogita de lucro auferido, e sua conseqüente tributação, no momento em que o desembolso financeiro, para quitação da obrigação, evidencia um ganho em relação ao seu valor contábil; aqui, da mesma forma, tal ganho somente é integral a receita bruta do período de apuração no qual houve a liquidação da obrigação. No âmbito do lucro real e lucro líquido ajustado (bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente), tal se concretiza mediante adição, ao lucro contábil, da variação cambial ativa decorrente de operações liquidadas, dado que tais receitas não estão contabilizadas naquele período, pois seu registro submeteu-se ao regime de competência (em observância à legislação comercial), com sua anterior exclusão da base de cálculo.

A diferença, em termos práticos, está no fato de, no âmbito do IRPJ e da CSLL, a adição de tais receitas na apuração da base tributável implicar, necessariamente, a incidência dos referidos tributos, porque inalteradas as normas que a determinam, subsistindo aplicável alíquota positiva sobre a base de cálculo apurada.

Já relativamente à Contribuição ao PIS e à COFINS, quando a ELEKTRO liquida a obrigação sujeita a variação cambial, tal se dá em junho e julho/2005, momento em que, nos termos do relato fiscal, a empresa não está mais sujeita à tributação

das receitas financeiras, ante a fixação de alíquota zero para os contribuintes submetidos à apuração não-cumulativa daquelas contribuições.

É certo que o regime de caixa tem por objetivo primordial aproximar a tributação do momento em que o sujeito passivo evidencia capacidade contributiva para cumprir a obrigação tributária. Neste sentido são as lições de Edmar Oliveira Andrade Filho, *in* Imposto de Renda das Empresas, Editora Atlas, 3ª Edição, 2006, p. 32-33:

O chamado “regime de competência” tem importância fundamental para o Direito Tributário e para a Contabilidade. Sob o aspecto funcional, ele visa a fornecer critérios para imputação dos efeitos de mutações (permutativas ou modificativas) ocorridas (ou, em alguns casos, em vias de ocorrer) no patrimônio de determinada entidade, em determinado período; o qual é fixado pela lei ou pelo contrato ou estatuto. O regime de competência está ligado à idéia de mensuração de resultados num determinado período de tempo, fixado pela lei ou pelo contrato; traduz, portanto, o conceito de tempestividade².

[...]

Logo, tanto o regime de caixa como o regime de competência dizem respeito à imputação temporal de certas cifras para formação do resultado da empresa e apuração do lucro ou prejuízo do período; pressupõem, portanto, a existência e a certeza do acréscimo ou decréscimo patrimonial.

[...] O regime de caixa, como o próprio nome evidencia, privilegia o aspecto financeiro dos negócios jurídicos, de modo que os efeitos fiscais das mutações patrimoniais só serão reconhecidos quando houver a realização financeira deles. Do ponto de vista jurídico, esse regime é que melhor se amolda ao conceito constitucional de renda porque é o que se identifica com maior precisão com o conceito de acréscimo patrimonial disponível e porque dá maior efetividade ao princípio da capacidade contributiva, posto que o tributo só deve ser pago quando o sujeito passivo já possui os recursos efetivamente disponíveis. Ou seja, de acordo com os princípios que norteiam o regime de caixa, o contribuinte só deveria pagar o imposto quando estivesse de posse dos recursos necessários para cumprir tal obrigação.

E, neste âmbito, ante a flutuação da cotação da moeda estrangeira a partir de 2000, a qual gerava, por vezes, mera expectativa de auferir receita, razoável foi postergar o reconhecimento das receitas financeiras, equacionando o problema criado pela volatilidade do câmbio.

Todavia, a incidência, no âmbito do regime de caixa, se dá segundo as regras deste segundo momento, para o qual foi postergado o fato jurídico tributário. O regime de caixa opera no aspecto temporal da hipótese de incidência, delimitando o momento no qual a receita integra a base de cálculo, e definindo, por consequência, quando ocorre o fato gerador do tributo.

É certo que tal contexto permite que o contribuinte valha-se de um momento mais vantajoso para implementação da condição que acarretará o reconhecimento da receita tributável. Porém, há que se considerar que outros

interesses comerciais e financeiros determinam o momento da liquidação da obrigação, e, se esta ocorresse sob a égide de norma fixando alíquota mais elevada que a prevista durante o período no qual a obrigação foi se desvalorizando, também obrigado estaria o contribuinte a pagar as contribuições, neste novo patamar, sobre a totalidade de receitas verificadas na liquidação da obrigação.

Assim, tem razão o autuante quando assevera que, ao impor que as variações cambiais *serão consideradas quando da liquidação da correspondente operação*, o art. 30 da MP-2.158/35-01 não alterou e nem poderia alterar o fato gerador que é a vantagem auferida pela redução do valor da dívida. De fato, tal receita permanece incluída no conceito de faturamento, base de cálculo da COFINS e da Contribuição ao PIS.

Todavia, isto não significa que o fato gerador das contribuições ao PIS e COFINS continuou o mesmo, inclusive no mesmo período de apuração, devendo ser considerado apenas quando da liquidação da operação. O fato gerador ocorre no momento em que a pessoa jurídica auferir a receita tributável, e tal, no regime de caixa, corresponde ao momento de liquidação da obrigação. Não se trata de mera alteração da *consideração temporal* da variação monetária ativa na *base de cálculo dos tributos e contribuições*, mas sim de alteração do momento de ocorrência do fato gerador, com a conseqüente inclusão das variações monetárias ativas na base de cálculo quando este se verifica.

Assim, é computada na base de cálculo de junho e julho de 2005 a receita decorrente da desvalorização cambial da dívida liquidada nestes meses.

Ocorre que, posteriormente à adoção, pela ELEKTRO, do regime de caixa para reconhecimento da variação cambial, o § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 2004, previu:

[...]

E, regulamentando tal permissivo legal, o Decreto nº 5.164, de 2004, reduziu a zero, a partir de 02 de agosto de 2004, as alíquotas da Contribuição ao PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas, ainda que apenas em parte, ao regime de incidência não-cumulativa dessas contribuições:

[...]

Em verdade, a inexigibilidade da COFINS e da Contribuição ao PIS sobre os fatos aqui autuados decorre do disposto no Decreto nº 5.422, publicado em 09/05/2005 para também submeter à alíquota zero as receitas financeiras decorrentes de operações de hedge, nos seguintes termos:

[...]

Caracterizado, portanto, que as variações cambiais ativas, no regime de caixa, integram o fato gerador do momento da liquidação da obrigação, descabe a

assertiva fiscal de que *a alíquota zero prevista no Decreto nº 5.164, de 30 de julho de 2004, aplica-se apenas aos fatos geradores ocorridos a partir de 02.08.2004, conforme disposto em seu próprio artigo 3º.*

Observe-se, ainda, que a sistemática de não-cumulatividade em nada afeta as linhas gerais de determinação da base de cálculo da COFINS e da Contribuição ao PIS, na medida em que seus efeitos se operam mediante a estipulação de créditos, que podem ser deduzidos da contribuição resultante da alíquota aplicada sobre o faturamento da empresa:

[...]

Ou seja, quando o legislador estipula que uma receita, incluída no conceito constitucional de receita bruta (total das receitas auferidas pela pessoa jurídica), merece isenção ou tributação sob alíquota zero, ele a está inserindo no campo de exclusões da base de cálculo da COFINS e da Contribuição ao PIS.

Assim, ante as afirmações da Fiscalização de que a ELEKTRO está sujeita ao regime não-cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS, e que optou pelo regime de caixa para a tributação das variações cambiais a partir de 2003, impõe-se concluir que as variações cambiais ativas relativas ao período iniciado em 01/01/2003, vinculadas a operações celebradas antes de 02 de agosto de 2004, desde que liquidadas após essa data, gozam, sim, da redução a zero das alíquotas do PIS e da Cofins, em conformidade com os Decretos nº 5.164, de 2004 e 5.442, de 2005, estando, assim excluídas da base tributável de junho e julho/2005.

Tal exoneração foi confirmada por este Conselho em sede de recurso de ofício apreciado no Acórdão nº 3202-001.360, conduzido por voto da ex-Conselheira Tatiana Midori Migiyama, com os seguintes acréscimos:

No caso vertente, compartilho do entendimento constante do voto transcrito acima, tendo em vista que a meu sentir, a opção de tributação pelo regime de caixa das variações cambiais altera efetivamente o momento do fato gerador, qual seja, no presente caso, para a data da liquidação da operação.

Eis que a opção da tributação pelo regime de caixa pressupõe preponderantemente vincular o fato gerador do tributo a efetiva liquidação financeira. O que, considerando que nesse momento (liquidação) ocorreu o “fato gerador”, é de se entender que devem-se observar as regras de tributação aplicáveis à receita daquela natureza vigentes naquele momento.

Cabe trazer também que o regime de caixa é o regime contábil que apropria as receitas e despesas no período de seu recebimento ou pagamento, respectivamente, independentemente do momento em que são realizadas/auferidas.

O que para melhor elucidar, trago, em síntese, as seguintes regras:

- A despesa só é considerada Despesa Incorrida quando for paga, independente do momento em que esta foi realizada. O que considera aqui é o momento em que foi paga;
- A receita só é considerada Receita Ganha quando for recebida, independente do momento que esta foi realizada. O que considera aqui é o momento em que foi recebida.

Quando a norma tributária oferece ao contribuinte a opção “para fins de tributação” de se adotar o regime de caixa, é de se entender que “para fins de tributação” se altera o momento do “fato gerador” do “momento da percepção/auferimento” para o “momento da liquidação financeira. Eis que, caso assim não se entendesse, aplicar-se-ia equivocadamente regras de mera “postergação” de tributos para casos de opção de tributação pelo regime de caixa – o que não é o caso.

Ora, vê-se que, com a opção do contribuinte pela tributação pelo regime de caixa, a base de cálculo do PIS e da Cofins passou a ser definida somente no momento da efetiva liquidação do contrato, pois com o deslocamento do fato gerador é de se considerar também o deslocamento do momento em que deverá ser observada a regra matriz de incidência dessas contribuições.

Com efeito, como dito, é de se transparecer que a própria conceituação contábil de regime de caixa traz o entendimento da deslocação do registro contábil para o momento da “liquidação”/disponibilidade econômica.

No presente caso, tendo em vista a opção feita pelo contribuinte, no momento do fato gerador, qual seja, na data da liquidação do contrato, a alíquota de PIS e de Cofins sobre a receita financeira havia sido reduzida para “zero”, devendo-se, por conseguinte, considerar tal alíquota para fins de tributação daquelas contribuições incidentes sobre as r. receitas financeiras que, por sua vez, eram decorrentes das operações geradas a partir da data da opção pelo regime de caixa. Eis que a incidência das r. contribuições somente ocorreu com a efetiva percepção dessas receitas – ou seja, somente no momento da liquidação da operação.

Portanto, a opção pelo contribuinte pelo regime de caixa teve como consequência o deslocamento do fato gerador para o momento da liquidação do contrato e, por conseguinte, de toda a regra matriz de incidência das r. contribuições incidentes sobre a receita financeira auferida no decorrer da operação.

Sendo assim, ainda que a contratação tenha sido celebrada antes da norma que reduziu a alíquota para zero do PIS e da COFINS sobre tais receitas, bem como as receitas financeiras sejam auferidas no decorrer da operação, o fato gerador per si, considerando a opção pelo regime de caixa adotada pelo contribuinte, se deslocou para o momento da liquidação do contrato.

Desta feita, a meu sentir, não há que se falar em aplicar a norma pretérita a esse evento, mas sim a norma vigente quando do momento do fato gerador.

Não é demais lembrar que, no caso vertente, somente cabe adotar tal procedimento para as receitas de variações cambiais auferidas a partir da opção para fins de tributação pelo regime de caixa, não alçando aquelas originadas quando o contribuinte observava o regime de competência.

Transportando essas premissas para a dedução de despesas submetidas a regime de caixa, impõe-se reconhecer que tem razão a Contribuinte, nestes autos, em pretender a dedução do tributo cujo fato gerador ocorreu no ano-calendário 1993 segundo o regime de caixa, ou seja, quando iniciou seu recolhimento em 2009. Ainda que o tributo tenha sido objeto de lançamento em 1996, quando já vigente o art. 41, §1º da Lei nº 8.981/95, que posterga a dedução dos tributos com exigibilidade suspensa – condição presente na hipótese de impugnação ao lançamento – é o fato gerador do tributo que determina o regime de base para sua dedução: se de caixa ou competência.

Eventualmente poder-se-ia discutir, aqui, se o regime de caixa seria aplicável aos juros e encargos, vez que tais despesas são incorridas ao longo do tempo, e tal teria se dado, ao menos em parte, sob a vigência do regime de competência. Contudo, na medida em que a autoridade fiscal não fez qualquer ressalva a este respeito, iniciar este debate em instância especial resultaria em cerceamento ao direito de defesa da Contribuinte.

Ademais, o lançamento afetou a apuração do ano-calendário 2009 sob a premissa de que não existiria norma legal a permitir a dedução de tributos sob o regime de caixa, de modo que a reforma desta premissa impõe o cancelamento integral dos efeitos da adição promovida à apuração do lucro tributável daquele período. Por esta razão, também, não merece maior investigação o momento em que o tributo foi pago, em razão do parcelamento.

Assim, reformada a premissa da autoridade fiscal de que os valores deduzidos em 2009 deveriam ter sido deduzidos em 2003, quando tornou-se definitiva a decisão administrativa que confirmou o lançamento formalizado em 1996 para exigência de tributo devido em 1993, impõe-se DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte e reverter a redução de prejuízo fiscal aqui promovida.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Este conselheiro acompanhou o d. conselheiro relator pelas conclusões, em que pense o bem fundamentado voto, este conselheiro houve por bem acompanhá-lo pelas

conclusões, acompanhando os fundamentos expressos no voto da d. conselheira Edeli Pereira Bessa, que ao contrário do entendimento trazido no voto condutor do acórdão recorrido, exarado sob minha relatoria no colegiado *a quo*, bem demonstrou não houve a revogação tácita do art. 7º da Lei nº 8.541/92 pelo art. 41 da Lei nº 8.981/95, que restabeleceu a dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, premissa que fora adotada na decisão recorrida.

E mais, como bem demonstrou a i. conselheira Edeli, com seu habitual brilhantismo, em qualquer caso a legislação vinculou à regra de dedutibilidade ao momento da ocorrência do fato gerador do tributo a ser deduzido.

Destarte, ainda que tenha sido modificada no tempo a hipótese legal que previa a dedução dos tributos devidos seja pelo regime de caixa, seja pelo regime de competência, a eventual alteração somente atinge os futuros fatos geradores dos tributos objeto da dedução. Ou seja, o art. 41 da Lei nº 8.981/95 não revogou o art. 7º da Lei nº 8.981/1995, apenas *restabeleceu a dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência* (para fatos geradores futuros), *de modo que o regramento do art. 7º da Lei nº 8.541/92 restou dotado de ultratividade em seu período de vigência, qual seja, nos anos-calendário 1993 e 1994.*

Assim, reformulei meu entendimento trazido no acórdão recorrido, alinhando-me ao entendimento da d. conselheira Edeli no voto relativo aos fundamentos vencedores, do qual reproduzo os excertos abaixo, *verbis*:

A acusação fiscal está pautada na premissa de que os valores relativos ao processo administrativo nº 13805.014225/96-36 deveriam ter sido contabilizados em 2003, quando os débitos correspondentes deixaram de ter a exigibilidade suspensa, e não em 2009, quando a Contribuinte *pagou os débitos relativos a este processo com as reduções dos juros, multa e encargos previstas na Lei*. Considerando os ajustes promovidos contra o débito total contabilizado no 3º trimestre de 2009, no valor de R\$ 445.866.870,62, a autoridade lançadora glosou as parcelas de principal de R\$ 62.509.961,68, juros de R\$ 262.163.406,19 e encargos de R\$ 74.311.145,10, totalizando R\$ 398.984,512,97.

Diante dos termos da legislação que regeu a matéria ao longo dos anos referidos, não se pode afirmar que o art. 7º da Lei nº 8.541/92 tenha sido propriamente revogado tacitamente pelo art. 41 da Lei nº 8.981/95. Este dispositivo restabeleceu a dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, de modo que o regramento do art. 7º da Lei nº 8.541/92 restou dotado de ultratividade em seu período de vigência, qual seja, nos anos-calendário 1993 e 1994. O art. 16 do Decreto-lei nº 1.598/77 e o art. 41 da Lei nº 8.981/95 vão dispor, da mesma forma, que os tributos são, em regra, dedutíveis segundo o regime de competência, ou seja, quando ocorrer o fato gerador da obrigação tributária. Já o art. 7º da Lei nº 8.541/92 estabeleceu que os tributos seriam dedutíveis segundo o regime de caixa, ou seja, somente quando pagos.

As ressalvas do CTN às regras gerais de vigência da legislação tributária não tratam da temática:

Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do art. 100, na data da sua publicação;

II - as decisões a que se refere o inciso II do art. 100, quanto a seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação;

III - os convênios a que se refere o inciso IV do art. 100, na data nêles prevista.

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Assim, prevalecem as regras da antiga Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657/42, neste ponto não alterada pela Lei nº 12.376/2010:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

§ 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.

Como visto, as hipóteses do §1º não se verificaram no presente caso: i) a Lei nº 8.981/95 não revogou expressamente o art. 7º da Lei nº 8.541/92; ii) o regramento trazido pelo art. 41 da Lei nº 8.981/95, por ser destinado aos tributos cujos fatos geradores ocorreram a partir de sua edição, não era incompatível com o regramento da Lei nº 8.541/92, aplicável aos tributos cujos fatos geradores

ocorreram em sua vigência; e iii) o art. 41 da Lei nº 8.981/95 não regulou inteiramente a matéria, porque não poderia impor efeitos retroativos aos critérios de dedutibilidade de despesas na apuração do lucro tributável.

E, não se verificando a revogação expressa ou tácita do art. 7º da Lei nº 8.541/92, vale afirmar sua aplicação mesmo depois da edição do art. 41 da Lei nº 8.981/95 em relação à dedutibilidade dos tributos cujos fatos gerados se verificaram durante sua vigência. Subsiste, assim, o regime de caixa para dedução de tributos cujos fatos geradores se verificaram nos anos-calendário de 1994.

[...] (g.n.)

Com base no exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da contribuinte.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Como bem informa o I. Relator, o recurso especial da Contribuinte teve seu seguimento negado, com base em análise assim confirmada em sede de agravo:

Em apertada síntese, temos que o acórdão recorrido debruçou-se sobre situação em que a obrigação tributária decorreu de lançamento tributário formalizado em 1996 e, tendo sido objeto de contestação administrativa, a constituição definitiva do crédito tributário deu-se no ano de 2003, momento em que, nos termos da decisão por ele veiculada, a contribuinte deveria ter reconhecido a despesa correspondente. Para a referida decisão, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário no processo de execução, não teria o condão de desconstituir a obrigação, mas tão somente suspender a obrigação de adimplemento da exigência.

Patente, como se vê, a distinção dos quadros fáticos apreciados pelos acórdãos confrontados, recorrido e paradigma, sendo certo que, nessas circunstâncias, como bem destacou o exame atacado, não é possível replicar a decisão veiculada por um no outro. O acórdão recorrido, como demonstrado, não trata de ausência de apropriação de despesa em virtude de suspensão de exigibilidade por medida judicial, e muito menos de adesão a programa de refinanciamento de dívida. Nele, definiu-se o momento de apropriação do dispêndio como o correspondente à constituição definitiva do crédito tributário, no caso, representada pelo esgotamento da discussão na esfera administrativa. A alusão à suspensão dessa exigibilidade pela via judicial relaciona-se com o processo de execução fiscal, circunstância que não se encontra presente no caso apreciado pelo acórdão paradigma nº 1201-001.186.

O acórdão paradigma nº 1301-001.740, por sua vez, naquilo que importa ao presente exame, tratou, de forma estrita, de imputação relacionada à inobservância de regime de competência na apropriação de despesas na situação em que, nos termos do seu voto condutor, não se vislumbrou prejuízo ao Fisco. Tal prejuízo, na medida em que tratou-se de apreciação de recurso de ofício, deriva da razão de decidir espelhada na decisão de primeira instância, qual seja, o fato de o autuante não ter verificado qualquer das situações previstas no art. 273 do RIR/99, que dispõe sobre os fundamentos que autorizam o lançamento com base na inobservância do regime de competência (postergação do pagamento do imposto ou redução indevida do lucro real). Aqui, também resta evidente a dessemelhança fática, eis que a questão na qual se baseou o paradigma para prolatar a sua decisão (prejuízo ao Fisco) não foi sequer tangenciada pelo acórdão recorrido, cabendo aditar que o pronunciamento acerca do momento do registro da despesa, elemento nuclear da decisão veiculada pelo referido acórdão (recorrido), também não foi tratada pelo paradigma em questão.

O que se observa é que Agravante procura demonstrar o dissídio jurisprudencial por meio da extração de fragmentos dos acórdãos paradigmas indicados, dissociados dos contextos fáticos no quais se inserem, que, em tese, revelariam conflito com o esposado pelo acórdão recorrido. Contudo, contextualizadas as passagens realçadas pela Agravante em sua peça de defesa, resta inquestionável a ausência de semelhança entre os fatos apreciados pelos acórdãos recorrido e paradigmas.

A Contribuinte impetrou o Mandado de Segurança nº 1007898-66.2020.4.01.3400, e a Justiça Federal de Brasília indeferiu a liminar. O agravo de instrumento contra tal decisão recebeu o nº 1006726-07.2020.4.01.0000 e foi provido em 22/07/2020 para *determinar o processamento do recurso especial no âmbito do CARF* porque:

O entendimento adotado pelo CARF no mencionado feito administrativo foi nº sentido de que o reconhecimento contábil das despesas tributárias de IOF deveria ter ocorrido ao final do processo administrativo anterior, em 2003, e não, como fez a contribuinte, em 2009, após a discussão do mérito na esfera judicial, com a adesão dela a programa de parcelamento fiscal, pois naquele momento é que teria havido a constituição definitiva do crédito tributário, passando a ser a obrigação tributária líquida, certa e exigível, impondo-se o seu reconhecimento pelo regime de competência (art. 41 da Lei 8.981/1995).

Ao meu ver, numa análise preliminar, há divergência interpretativa entre a tese adotada no acórdão recorrido pelo CARF e os acórdãos paradigmas, notadamente em razão do entendimento da 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamentos, no sentido da impossibilidade de dedução de despesas nos termos do já citado artigo 41, quando ainda pendente de discussão judicial, caracterizando "mera provisão para contingência fiscal, não podendo ser deduzidas na época", tornando-se plenamente eficaz e exigível somente no momento da adesão a programa de parcelamento fiscal e, além disso, pela ausência de prejuízo ao Fisco em razão da inobservância do regime de competência.

A União Federal ingressou com agravo interno mas, proferida sentença denegando a segurança, foi declarada a perda de interesse recursal em discutir decisões interlocutórias, vez que aberta a possibilidade de apelação e devolução das matérias ao Tribunal, negando-se conhecimento ao agravo interno, com posterior declaração de trânsito em julgado e arquivamento dos autos.

A sentença proferida no Mandado de Segurança nº 1007898-66.2020.4.01.3400 reafirmou a correção da decisão que inadmitiu o recurso especial interposto por falta de similitude fática, vez que:

Com efeito, a tese adotada no acórdão recorrido é a seguinte: “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”.

Como se vê, a interpretação acolhida no acórdão recorrido é a de que a despesa deve ser reconhecida no momento em que o crédito é definitivamente constituído pela autoridade administrativa.

Os acórdãos paradigmas, contudo, não contêm teses jurídicas que divirjam do acórdão recorrido.

No acórdão nº 1201-001.186, foi adotado o seguinte entendimento: “O tributo quando em discussão judicial e com exigibilidade suspensa, não é certo e líquido, pois, sujeita a evento futuro incerto, não representando uma despesa real e, menos ainda, necessária. No momento em que o contribuinte confessa de forma irretratável e irrevogável seus débitos, a despesa passa a ser líquida e certa, possibilitando-se a sua dedução pelo regime de competência, no período-base do reconhecimento da dívida.” Essa tese é diversa daquela adotada no acórdão recorrido. Neste, assentou-se que a data da constituição do crédito deve prevalecer sobre a da confissão do parcelamento, ao passo que no acórdão paradigma, o entendimento adotado é que a data da confissão do parcelamento prevalece sobre a data do fato gerador (neste caso, ao que parece, não houve lançamento pela autoridade fiscal).

O acórdão nº 1301-001.740, por sua vez, acolheu a seguinte tese: “O lançamento de diferenças de imposto decorrente da inobservância do regime de competência, somente se justifica se dela resultar a postergação no pagamento de imposto ou a redução indevida do lucro real, nos termos do art. 273 do RIR/1999. Não tendo o Fisco demonstrado qualquer prejuízo ao Fisco, resultante da inobservância do regime de competência na contabilização de despesas com tributos, correta a decisão recorrida que exonerou a exigência”.

Aqui o entendimento é de que o lançamento de diferenças de imposto por inobservância do regime de competência somente pode ser feito se tiver ocorrido prejuízo ao Fisco, o que, à primeira vista, não implica divergência interpretativa com o acórdão recorrido.

Destarte, tendo o órgão do CARF decidido com base na legislação e no seu regimento interno, o pedido não pode ser acolhido.

Interposta apelação recebida apenas no efeito devolutivo, a Contribuinte requereu tutela de urgência que foi reclassificada para Agravo de Instrumento nº 1015233-15.2024.4.01.0000 e o Tribunal, invocando a análise da divergência jurisprudencial em face do anterior agravo, deferiu o pedido de antecipação da tutela recursal *para suspender a exigibilidade do crédito tributário em discussão no feito administrativo e determinar o processamento do Recurso Especial no âmbito do CARF*, em decisão que trouxe as seguintes ponderações:

No presente caso, a pretensão baseia-se em elementos de convencimento razoáveis quanto à inobservância do devido processo legal na esfera administrativa, de modo que atende ao requisito de probabilidade do direito em seu favor, assim já reconhecido por esta Corte, em julgamento monocrático do então Relator, Desembargador Federal Marcos Augusto de Sousa.

E, diante do risco de dano irreparável, notadamente em razão da possibilidade de imediata exigência de crédito tributário no valor de R\$ 398.984.512,92, colocando em risco o soerguimento da empresa, que se encontra em processo de recuperação judicial, há de ser concedida a tutela de urgência para permitir que a matéria seja examinada pela Turma julgadora desta Corte, sem alteração do estado do processo administrativo ao tempo da sentença recorrida.

A apelação está conclusa para decisão desde 02/07/2024 e há registro de agravo interno apresentado nos autos do Agravo de Instrumento em 10/07/2024. Estes foram reclassificados de *tutela antecipada antecedente* para *agravo interno cível* em 02/08/2024, e para *agravo de instrumento* em 09/01/2025.

Disto decorre que a competência de julgamento deste Colegiado, regimentalmente estabelecida apenas em face de recurso especial admitido pela Presidência de Câmara, na forma do art. 68 do Anexo II do antigo Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, bem como do art. 119 do atual Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, foi ampliada em razão de decisão judicial e, assim, a validade deste ato decisório passa a ser dependente da subsistência desta decisão, vez que o art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72 reputa nulas decisões proferidas por autoridade incompetente.

Confirmada a subsistência da decisão proferida em favor da Contribuinte no Agravo de Instrumento nº 1015233-15.2024.4.01.0000 cabe, neste momento, CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

ACÓRDÃO 9101-007.471 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 10805.720018/2013-42

DOCUMENTO VALIDADO