



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.000920/00-21
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.506 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de julho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SANTANDER LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL
(SUCESSORA DE ABN AMRO ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1995, 1996

LUCRO REAL. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DEDUÇÃO DE CSLL LANÇADAS DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real, está restrita aos valores presentes na escrituração comercial.

Os valores tributos lançados de ofício, incluindo-se a CSLL, não devem ser deduzidos da base de cálculo do lançamento principal (IRPJ) e de CSLL, uma vez que, naquele momento, não constituem despesas incorridas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto, que votaram por negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa, e, por conclusões distintas, os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.506 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16327.000920/00-21

Relatório

Por meio da Resolução nº 9101-000.034, este colegiado, na sessão de 05 de outubro de 2017, em voto da ilustre Conselheira Cristiane Silva Costa, converteu o julgamento em diligência. Por bem retratar o litígio até aquela fase processual, adoto o relatório dessa decisão, complementando-o ao final:

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra acórdão da 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes. À ocasião, a Câmara deu provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para admitir a dedução da base de cálculo do valor da contribuição social, conforme acórdão cuja ementa se transcreve a seguir:

NORMAS PROCESSUAIS NULIDADE – Não é nulo o lançamento que se reporta aos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda vigente na data dos fatos que lhe deram causa.

NORMAS PROCESSUAIS – DISCUSSÃO JUDICIAL CONCOMITANTE COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO. A submissão da matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre o mérito da incidência tributária em litígio, cuja exigibilidade fica adstrita à decisão definitiva do processo judicial.

IRPJ - CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA - INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. No anos-calendário de 1995 e 1996 vigorava o artigo 43 e seus §§ da Medida Provisória nº 812/94, convertida em Lei nº 8.981/95. A Resolução nº 1.748/90 do Banco Central do Brasil dizia respeito apenas aos aspectos contábeis e estatísticos das instituições financeiras, sem qualquer efeito na determinação do lucro real.

DEDUÇÃO DA CSLL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL – Nos anos-calendário de 1995 e 1996, os tributos e contribuições são dedutíveis segundo o regime de competência, exceto se sua exigibilidade estiver suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN.

Recurso provido em parte.

Destaca-se trecho do acórdão, sob relatoria da ex-Conselheira Sandra Faroni, no que trata do que ainda está em discussão neste processo (fls. 329/344, volume 1):

Sobre a dedutibilidade do valor da Contribuição Social de sua própria base de cálculo e da base de cálculo do imposto de renda, assiste razão à recorrente. Efetivamente, a indedutibilidade só vigora a partir da Lei 9.316/96, inaplicável, pois, para os anos calendário de 1995 e 1996. A autoridade julgadora manteve o lançamento tal como constou do auto de infração sob a alegação de que o §1º do art. 41 da Lei 8.981/95 exclui da dedutibilidade os valores dos tributos ou contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN, e que a exigibilidade da contribuição está suspensa nos termos do inciso III (impugnações e recursos). Ocorre que, quando da formalização da exigência do IRPJ, o valor do crédito correspondente à

CSLL não estava com sua exigibilidade suspensa, devendo, pois, ser considerado na apuração da base de cálculo do imposto de renda.

Finalmente, quanto à limitação da compensação de prejuízos, que a Recorrente submeteu ao Poder Judiciário, é preciso considerar que nosso sistema jurídico não comporta que uma mesma questão seja discutida, simultaneamente, na via administrativa e na via judicial.

Porque, uma vez que o monopólio da função jurisdicional do Estado é exercido através do Poder Judiciário, o processo administrativo, nesses casos, perde sua função.

Portanto, em relação à limitação da compensação de prejuízos, não tomo conhecimento do recurso.

Pelas razões expostas, dou provimento parcial ao recurso apenas para determinar que o valor da contribuição social apurado através do presente procedimento seja deduzido de sua própria base de cálculo e da base de cálculo do Imposto de Renda.

Em 28/03/2001, a Procuradoria foi intimada quanto ao acórdão (fls. 345), interpondo recurso especial na mesma data (fls. 346/356). Neste recurso, sustenta divergência na interpretação a respeito do **abatimento da CSLL da base de cálculo do IR e da própria CSLL**, indicando como paradigmas os acórdãos:

(i) 108-05.766, no qual decidido que "a dedução prevista no item 7 da IN nº 198/98 fica comprometida em relação à contribuição social lançada de ofício, haja vista que a dedutibilidade dos tributos e contribuições, segundo o regime de competência para cálculo do Lucro Real, está restrita aos valores constantes da escrita comercial" **(ii) 108-04.559**, do qual se extrai: "nas hipóteses de lançamento de ofício, não é pertinente invocar a dedutibilidade da própria contribuição para apuração da sua base tributável, porque só admitida para valores contabilizados"; **(iii) 108-04.058**, constando deste acórdão que "incabível a dedutibilidade na determinação do lucro real, da Contribuição Social apurada em ação fiscal" O recurso especial foi admitido, conforme razões a seguir reproduzidas (fls. 678/680):

Dentre os paradigmas acostados, a elucidativa para a divergência proposta, a ementa do Acórdão nr. 10804.058, de 18.03.97 (verbis):

- " DEDUÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES — Incabível a dedutibilidade, na determinação do lucro real, da Contribuição social apurada em ação fiscal."

Aduz, ainda, o mesmo aresto, em seu voto (verbis): (...)

Sou de opinião que a dedutibilidade de tributos de que trata o artigo 225 do RIR/80 somente se justifica quando regularmente contabilizada no curso do exercício social, não sendo cabível tal dedução se a contribuição está sendo exigida por força de ação fiscal."

No mesmo sentido desse "decisum" (Ac. 108-04.058) vão os demais arestos trazidos à colação, Ac. 108-04.559 e Ac. 108-05.766.

Fica ressaltado que o "r. acórdão" decidiu pela dedutibilidade da C. Social s/ L. Líquido da base de cálculo do IR, e de sua própria base de

cálculo, ao contrário do acórdão confrontante, Ac. 108-04.058, cujo entendimento é pela indedutibilidade dessa Contribuição.

Fica comprovada a divergência pretendida pela recorrente, porque as teses opostas são distintas para a mesma norma e fatos comuns aos dois acórdãos.

Diante do exposto, e no uso de competência conferida pelo parágrafo 40 do art. 33 do pré-citado RI (Portaria MF nr. 55/98), DOU SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto nestes autos, pela PFN, por terem sido atendidos os pressupostos de admissibilidade.

Em 27/11/2001, a contribuinte foi intimada quanto ao acórdão da Turma Ordinária, opondo embargos de declaração em 30/11/2001 (fls. 397/405) e contrarrazões ao recurso especial em 12/12/2001 (fls. 416). Em suas contrarrazões, alega que **(i)** os acórdãos indicados como paradigmas estão ultrapassados pela 8ª Câmara do Primeiro Conselho, pleiteando seja negado seguimento ao recurso especial; **(ii)** no mérito, sustenta que fatos geradores ocorreram em 1995 e 1996, portanto, anteriormente à vigência da Lei nº 9.316/96. A eventual aplicação retroativa significaria violação ao artigo 5º, XXXVI e 150, II, b, da Constituição Federal. Diante disso, requer seja negado provimento ao recurso especial.

Os embargos de declaração não foram conhecidos, remetendo-se os autos à CSRF para julgamento do recurso especial da Procuradoria (fls. 504).

A contribuinte apresentou recurso especial em 29/05/2006 (fls. 516, volume 2), alegando divergência na interpretação da lei tributária a respeito da **possibilidade de juntada de argumentos e documentos a qualquer tempo** no processo administrativo, indicando como paradigmas os acórdãos CSRF 03-04.194, 102-43.006 e 301-30777.

O Presidente da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes negou seguimento ao recurso especial da contribuinte (fls. 545), sendo por esta interposto recurso de Agravo em 23/03/2007 (fls. 549/555). O Presidente da CSRF rejeitou o Agravo (fls. 567).

Após a intimação da contribuinte, o débito mantido foi transferido para o processo administrativo 16327.000842/2008-84, para continuidade da cobrança. Ademais, os presentes autos retornaram para julgamento do recurso especial da Procuradoria (fls. 578).

Em 1º/03/2010, a contribuinte informou a quitação dos débitos controlados no processo administrativo nº 16327.000842/2008-84 (IRPJ), mediante conversão dos depósitos judiciais efetuados nos autos dos Mandados de Segurança nº 2008.61.00.022948-9 (ano base 1995) e 96.0077767-5 (ano base 1996), nos termos da Lei nº 11.941/2009. (fls. 582/584, volume 2). Informa que não desistiu ou renunciou ao direito relacionado à CSLL em debate no presente processo administrativo, requerendo o prosseguimento do seu julgamento.

Em 16/10/2008, a contribuinte foi intimada a complementar depósitos judiciais efetuados nos autos do Mandado de Segurança 96.0077767-5 (processo administrativo nº 16327.000842/2008-84) e para apresentar

planilha demonstrando os débitos e valores a que se referem depósitos judiciais efetuados naquele processo.

Em 10/11/2008, a contribuinte prestou esclarecimentos sobre os depósitos judiciais, sustentando que "o depósito realizado no MS nº 96.0077767-5 abarcou a multa de ofício, que realizou o complemento do depósito no valor de R\$ 44.784,36, bem como realizou o pagamento da diferença de IRPJ, no valor total de R\$ 2.965.261,89" (fls. 608, volume 2).

Diante disso, foi suspensa a exigibilidade dos débitos controlados no processo administrativo nº 16327.000642/2008-84 (fls. 614).

Anoto que extrai trecho da sentença disponível no site da Justiça Federal de São Paulo tratando do Mandado de Segurança nº 2008.61.00.022948-9:

(...) No presente caso, questiona a impetrante a autuação sofrida referente à apuração de CSLL nos anos-calendário 1995 e 1996 e, subsidiariamente, pretende que seja afastada multa de ofício aplicada sobre parcela da mesma contribuição social, no ano de 1996. Verifica-se pela documentação juntada que a impetrante foi intimada em 24/04/2008 (fl. 267 e 516) da decisão final da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Na mesma ocasião foi intimada a recolher aos cofres da Fazenda Nacional os débitos discriminados. Nesse passo, conclui-se que o ato capaz de produzir lesão ao direito do impetrante, atacável por meio deste mandamus, teve sua contagem iniciada, em 24 de Abril de 2008. De consequente, o prazo decadencial de cento e vinte dias estabelecido pela legislação de regência do mandado de segurança (art. 18), fluiu por inteiro antes do ajuizamento do presente writ (15 de Setembro de 2008). Isto Posto e considerando tudo o mais que dos autos consta, reconheço a decadência supra referenciada e julgo extinto o feito com resolução de mérito, nos termos do artigo 18 da Lei 1.533/51. O imposição de multa de 75% (fls. 8/14).

Em seguida, a então Conselheira Relatora assim encaminhou seu voto, acompanhada à unanimidade pelos membros então componentes deste colegiado:

O trecho disponível no sítio da Justiça Federal de São Paulo não revela o exato teor da medida judicial, isto é, se esta trata do tema em discussão em recurso especial interposto a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais. Eventual discussão judicial do tema tratado neste processo administrativo, ou sua desistência, poderia impactar no resultado do julgamento por esta Turma da CSRF.

Originalmente, o processo administrativo recebeu o número 16327.000793/99-09 e, posteriormente, desmembrado nos processos nº 16327.000920/00-21 (ora em julgamento) e 16327.000842/2008-84 (fls. 638). É possível que a unidade de origem tenha cópias reprográficas dos processos judiciais e informações controladas nos demais processos administrativos relacionados acima (16327.000793/99-09 e 16327.000842/2008-84).

Caso não haja tais informações e cópias, poderá intimar a contribuinte a apresentá-las.

Diante disso, proponho a **devolução do processo à unidade de origem**, para esclarecimentos e juntada das seguintes cópias:

- 1) cópia das petição inicial do Mandado de Segurança nº 96.0077767-5;
- 2) cópia de todas as decisões proferidas no MS nº 96.0077767-5 (sentença, acórdão de agravo de instrumento, se o caso, acórdão em julgamento de recurso de apelação e eventuais acórdãos do STJ e STF, julgando recursos apresentados a estes Tribunais);
- 3) certidão de inteiro teor do Mandado de Segurança nº 96.0077767-5 (mais completa que certidão de objeto e pé);
- 4) cópia da petição de desistência do Mandado de Segurança (96.0077767-5), se existente;
- 5) cópia da decisão que tenha homologado esta desistência;
- 6) petição inicial do Mandado de Segurança nº 2008.61.00.022948-9;
- 7) todas as decisões proferidas no MS nº 2008.61.00.022948-9 (sentença, acórdão de agravo de instrumento, se o caso, acórdão em julgamento de recurso de apelação e eventuais acórdãos do STJ e STF, julgando recursos apresentados a estes Tribunais);
- 8) certidão de inteiro teor do MS nº 2008.61.00.022948-9;
- 9) cópia da petição de desistência deste MS 2008.61.00.022948-9, se existente.
- 10) cópia da decisão que tenha homologado esta desistência;
- 11) certidão de inteiro teor deste processo.

Ao final, entendo pertinente que a **unidade de origem** apresente relatório de diligência, atestando se os débitos em discussão no presente processo administrativo foram objeto de medida judicial proposta pela contribuinte e de desistência para adesão ao programa da Lei nº 11.941/2009.

Além disso, a unidade de origem poderá apresentar outras informações que julgue pertinentes, cientificando a contribuinte quanto ao resultado da diligência e, depois de tais providências, retornando os autos para julgamento por esta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Os autos retornaram à unidade de origem, e, antes mesmo de ser intimado, o contribuinte apresentou a petição de fls. 763-764 anexando aos autos os documentos requeridos na Resolução nº 9101-000.034 e, requerendo, ao final, que fosse intimado a se manifestar após o Relatório de Diligência a ser produzido pela autoridade fiscal.

Por meio do Relatório Fiscal de fls. 824-827, no que interessa ao deslinde do presente litígio, assim informou a autoridade fiscal:

[...]

2. Quanto aos débitos em discussão no presente processo:

- a) Em decorrência de exonerações concedidas nas duas instâncias e, conseqüentes, desmembramentos, faz-se primeiro necessário verificar

quanto à natureza e período dos débitos remanescentes no presente processo.

b) Verifica-se que o débito objeto de recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, no presente processo, se refere a **IRPJ, ano-calendário 1996**, exonerado em Acórdão de Recurso Voluntário, conforme tabelas abaixo elaboradas a partir de documentos, minutas de cálculo e extratos acostados ao processo:

[...]

c) Ainda, conforme informa o relatório da resolução de fl. 645 (excertos abaixo) o débito em tela se refere à **dedução da CSLL da base de cálculo do IRPJ**, sendo que os débitos mantidos foram desmembrados para o PAF 16327.000842/2008-84 para fins de cobrança:

"Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra acórdão da 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes. À ocasião, a Câmara deu provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para admitir a dedução da base de cálculo do valor contribuição social"

"(...) Após a intimação da contribuinte, o débito mantido foi transferido para o processo administrativo 16327.000842/2008-84, para continuidade da cobrança. "

3. A seguir procedeu-se ao solicitado:

a) Documentação comprobatória adicional: O Contribuinte foi intimado às fls. 652-653, tendo apresentado a documentação comprobatória solicitada, conforme se verifica às fls. 659-821.

b) Esclarecimento quanto à identidade entre os débitos do presente processos e os débitos objeto das ações judiciais e , respectivas, desistências para inclusão em parcelamento da lei 11.941/09, a partir da documentação de fls. 659-821:

i. Mandado de Segurança nº 96.0077767-5:

1. A referida ação trata de **débitos de CSLL**, fatos geradores de janeiro de 1996 e meses seguintes, enquanto que débito remanescente em recurso especial trata de **IRPJ**.

2. Além disso, conforme petição inicial de fl. 694, a discussão judicial trata de majoração de alíquota CSLL de 30% instituída pela EC 10/96 e de 18% do art. 2º da lei 9.316/96, objetivando o Contribuinte recolher à alíquota de 8%, tendo obtido liminar para suspender a exigibilidade dos créditos cobrados por meio do **Processo Administrativo nº 16327.000842/2008-84** até o julgamento definitivo, por meio de depósito integral.

3. Consequentemente, os débitos remanescentes no presente processo não foram objeto de desistência no **Mandado de Segurança nº 96.0077767-5** para adesão à lei 11.941/09. (fl.814)

ii. Mandado de segurança 2008.61.00.022948-97:

1. A referida ação trata de **débitos de CSLL**, períodos de apuração 1995 e 1996, enquanto que débito remanescente em recurso especial trata de **IRPJ**.
2. Além disso, conforme petição inicial, o Contribuinte pretendia o direito de não se submeter às regras do artigo 43 da Lei nº 8.981/1995: "(...) Art. 43 *Poderão ser registradas, como custo ou despesa operacional, as importâncias necessárias à formação de provisão para créditos de liquidação duvidosa.*" (fl.798), tendo obtido liminar para suspender a exigibilidade dos créditos cobrados por meio do Processo Administrativo nº 16327.000842/2008-84 até o julgamento definitivo do presente mandamus, através de depósito integral.
3. Consequentemente, os débitos remanescentes no presente processo não foram objeto de desistência do **MS 2008.61.00.022948-97** para adesão à lei 11.941/09.
4. Diante do exposto, conclui-se que:
 - a) os débitos em discussão no presente processo administrativo não foram objeto de medida judicial proposta pela Contribuinte nos mandados de segurança em análise, tão pouco [sic] de desistência para adesão ao programa da Lei nº 11.941/2009, sendo que as ações judiciais em tela referem-se a débitos de CSLL, períodos de apuração 1995 e 1996, decorrentes de diferenciação de alíquota e aplicação do art 43 da L. 8.981/95, enquanto que o débito do presente refere-se a IRPJ, período de apuração 1996, exonerado pela dedução de CSLL da base de cálculo do tributo.
 - b) os débitos objeto de desistência para adesão ao parcelamento da lei 11.941/09, na modalidade à vista pela transformação de depósitos judiciais, correspondem aos débitos controlados no PAF 16327.000842/2008-84.
5. Assim, propõe-se encerramento desta Diligência e que seja dada ciência deste despacho ao Contribuinte para, querendo, manifestar-se no prazo de 30 dias e, após, que o mesmo seja encaminhado ao CARF.

Intimado, o contribuinte se manifestou por meio do expediente de fls. 834-839, aduzindo, em síntese:

14. A conclusão do Relatório Fiscal não condiz com a realidade dos fatos e não pode ser acolhida, pois:
 - (i) A UMA, o RESP da PGFN contesta a dedutibilidade da CSLL da sua própria base de cálculo aos anos-calendário de 1995 e 1996, e da base de cálculo do IRPJ ao AC 1995, e não trata do IRPJ do AC 1996;
 - (ii) A DUAS, o IRPJ do ano-calendário de 1996 foi integralmente recolhido, como reconheceu a D. Autoridade Fiscal no Despacho de fls. 829 do Processo nº 16327.000842/2008-84;
 - (iii) A TRÊS, parte da CSLL dos anos-calendário de 1995 e 1996 foi depositada no MS nº 2008.61.00.022948-9 e no MS nº 96.0077767-5.

(iv) A QUATRO, ocorreu a conversão em renda dos depósitos de CSLL do AC 1995 nos autos do MS de n' 2008.61.00.022948-9, em razão da adesão à anistia veiculada pela Lei n' 11.941/2009. Em relação ao MS nº 96.0077767-5, ocorreu adesão parcial à anistia da Lei nº 11.941/2009, não incluindo os períodos de janeiro a junho de 1996, que permaneceram em discussão, em razão da violação aos princípios da irretroatividade e anterioridade.

15. De fato, permanece em disputa sob o RESP da PGFN (i) IRPJ do AC 1995 e (ii) parte da CSLL do AC de 1995 e 1996, no que tange a dedução de sua própria base de cálculo.

O contribuinte confirmou ainda seus argumentos expedidos em sede de Contrarrazões quanto ao não conhecimento do Recurso Especial da PGFN por pautar-se em entendimento que já teria sido superado pelo CARF, e, caso seja conhecido, seu necessário desprovimento.

Os autos retornaram ao CARF, e, considerando-se que a Conselheira Relatora não mais compunha os quadros deste órgão, foram submetidos a novo sorteio, cabendo-me seu relato.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

1.1 RECURSO ESPECIAL DA PGFN

O Recurso Especial é tempestivo.

O contribuinte foi intimado sobre a interposição do Apelo Fazendário e manejou a competente Contrarrazões (fls. 406-416) requerendo preliminarmente, o não conhecimento do Apelo Fazendário em razão de pautar-se em entendimento que já teria sido superado pelo CARF.

Não lhe assiste razão.

À época da interposição do Recurso Especial pela PGFN vigia a Portaria MF nº 55, de 1998, que, em seu Anexo I dispunha sobre o Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujo art. 5º, assim dispunha:

Art. 5º. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não unânime de Câmara de Conselho de Contribuintes, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

[...]

O recurso interposto pela PGFN está fundado no inciso II do referido art. 5º, ou seja, baseado em suposta interpretação divergente entre o acórdão recorrido e os paradigmas colacionados no Apelo.

O art. 7º do Anexo II da Portaria MF nº 55/98, especificamente em seu § 3º, determinava que *“Não servirá de paradigma para a interposição do recurso de que trata o parágrafo anterior, acórdão que já tenha sido reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais”*.

No caso concreto, os paradigmas colacionados pela PGFN não haviam sido reformados, não havendo que se falar em afronta a esse dispositivo legal.

Ressalte-se ainda que a superação de *tese* de paradigmas como impeditivo de seguimento de recurso especial somente passou a existir com o advento da Portaria MF nº 256, de 2009, restrito ao período de sua vigência¹, e o Recurso Especial da PGFN foi interposto no ano de 2001.

No que diz respeito à Resolução nº 9101-000.034 quanto à possível aplicação da Súmula CARF nº 1 no que diz respeito às matéria submetidas ao Poder Judiciário, assim como sobre a possibilidade de desistência do contribuinte em razão de inclusão de débitos em regimes especiais de pagamento/parcelamento, ou ainda extinção em razão de pagamento, restou esclarecido que a matéria ainda em discussão nos autos não foi alvo de discussão perante o Poder Judiciário e que ainda há débitos de IRPJ e de CSLL em discussão a respeito da dedutibilidade da CSLL lançada de ofício na base de cálculo daqueles tributos. É o que interessa, neste momento processual, para que este colegiado analise a divergência interpretativa posta nos presentes autos.

No mais, com base nos dois primeiros paradigmas indicados pela PGFN, descartando-se o terceiro² (Acórdão 108-04.058), o Despacho de Admissibilidade fls. 390-393 deve ser confirmado por seus próprios fundamentos, os quais adoto como razões de decidir, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, para CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

¹ Art. 67. [...]

§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.

² Por força do disposto no § 2º do art. 7º do Anexo I da Portaria MF nº 55, de 1998, com a redação vigente à data da interposição do recurso, conforme a seguir reproduzido:

"§ 2º. Na hipótese de que trata o inciso II do artigo 5º deste Regimento, o recurso deverá ser protocolizado na repartição preparadora e demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida, indicando a decisão divergente e comprovando-a mediante a apresentação de copia autenticada de seu inteiro teor ou de cópia da publicação em que tenha sido divulgada, ou mediante cópia de publicação de até duas ementas, cujos acórdãos serão examinados pelo Presidente da Câmara recorrida."

2 MÉRITO - DA INDEDUTIBILIDADE DOS TRIBUTOS LANÇADOS DE OFÍCIO NO MOMENTO DA REALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO

Alega a Recorrente que os valores lançados de ofício relativo à CSLL, não poderiam ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da própria CSLL já no momento do lançamento, conforme decidido no acórdão recorrido.

Preliminarmente, é importante frisar que a exigência ora em discussão diz respeito aos anos-calendário de 1995 e 1996, e, portanto, a indedutibilidade da CSLL da própria base de cálculo e também na apuração do lucro real não era vedada, haja vista que tal vedação somente foi inserida no ordenamento pátrio com o advento da Lei nº 9.316, de 22/11/1996.

Ocorre que, no caso concreto, a discussão travaDa diz respeito ao momento em que a CSLL, lançada de ofício, poderia ser excluída na apuração do lucro real e da sua própria base de cálculo.

Já me pronunciei sobre o tema, e mantenho meu entendimento favorável à tese da Fazenda Nacional.

É que a despesa para ser considerada incorrida e, portanto, dedutível na apuração do lucro real, deve ser revestida dos atributos de certeza e liquidez. Esse, aliás, o entendimento contido no Parecer Normativo Cosit nº 07/76 - o qual conclui que *“a despesa cuja realização está condicionada à ocorrência de evento futuro, indisponível para o beneficiário o correspondente rendimento, não pode ser considerada incorrida, vedada, por consequência, sua dedutibilidade na apuração dos resultados anuais”*.

Desse modo, enquanto perdurar a discussão administrativa sobre a exigência dos tributos lançados de ofício, não há que falar em sua dedutibilidade das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Ressalta-se que mesmo antes da impugnação o crédito tributário não se mostrava exigível.

Isso porque o art.10 , inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972 dispõe que na lavratura do auto de infração deva constar *“a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias”*.

E na fluência dos prazos para apresentação de impugnação ou de recurso de voluntário prazo, o contribuinte já faz jus, inclusive, à certidão positiva com efeito de negativa a que alude o art. 206 do CTN. Nesse sentido, assim já dispunha o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 5, de 27/01/1995: *“Poderá ser expedida certidão positiva de débitos, com efeitos de certidão negativa (art. 206 do CTN), no decorrer do prazo previsto no art. 31, parágrafo único, do Decreto n.º 70.235/72, quando requerida por sujeito passivo intimado na forma desse dispositivo”*.

Conforme se observa, em tal interregno o contribuinte fará jus à certidão positiva com efeito de negativa, o que implica, a teor do que dispõe o art. 206 do estatuto tributário, que ou já haverá penhora, ou o crédito deve se encontrar com exigibilidade suspensa.

No mesmo sentido, por exemplo, a Instrução Normativa RFB nº 734, de 2007, já determinava que:

Art. 3º A certidão conjunta positiva com efeitos de negativa, de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3, de 2007, será emitida

quando não existirem pendências cadastrais em nome do sujeito passivo e constar, em seu nome, somente a existência de débito:

[...]

II - cujo lançamento se encontre no prazo legal para impugnação ou recurso, nos termos do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972. [grifo nosso]

Vê-se, assim, que a suspensão da exigibilidade do lançamento nos primeiros trinta dias após a ciência do lançamento advém da própria redação do art. 10 do Decreto 70.235, de 1972, o qual determina, na formalização do lançamento, que o contribuinte seja intimado para pagar ou impugnar no prazo de 30 dias. Ora se a administração concede o prazo de 30 dias também para o pagamento, não há outra conclusão a se chegar: durante tal prazo o crédito não pode ser exigido. Já tendo sido constituído, a única hipótese para não se cobrar tal crédito, de forma imediata, é a suspensão de sua exigibilidade.

Destaco ainda que o prazo de prescrição somente se inicia após 30 dias da data do lançamento constituído definitivamente (o que corrobora a suspensão da exigibilidade em tal período). Nesse sentido, destaco excerto do voto condutor do aresto no RECURSO ESPECIAL Nº 1.399.591:

O Código Tributário Nacional, no caput de seu art. 174, dispõe que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Sobre o termo a quo do prazo prescricional quinquenal para a cobrança dos créditos tributários constituídos e exigíveis na forma do Decreto n. 70.235/72, não corre a prescrição enquanto não forem constituídos definitivamente tais créditos, ou seja, enquanto não se esgotar o prazo de trinta dias previsto no art. 15 daquele diploma normativo, prazo este fixado para a impugnação da exigência tributária.

Desse modo, considero que tributos lançados de ofício estão com exigibilidade suspensa desde a ciência do lançamento.

Nessa circunstância, portanto, o crédito tributário exigido pelo Fisco, no caso concreto, a CSLL, não possuía atributo de certeza e liquidez a ponto de ser considerada como uma despesa incorrida pelo contribuinte, tanto que, por óbvio, tais valores não se encontravam escriturados, podendo ser considerada, para fins tributários, quando muito, uma mera provisão.

Sobre o tema, peço vênia para transcrever os fundamentos do voto condutor do Acórdão nº 9101-002.336, de lavra do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

O conceito de provisão abarca situações variadas.

O que caracteriza uma provisão é sua correspondência a situações sobre as quais paira algum grau de incerteza quanto à existência, ao valor, ao vencimento, etc., de uma obrigação ou de uma perda patrimonial.

As provisões não abarcam apenas registros de "riscos" de perda patrimonial, como a "provisão para créditos de liquidação duvidosa".

Há também provisões para encargos sociais e trabalhistas.

Há ainda a própria "provisão para o imposto de renda" constituída no encerramento do período de apuração, quando já consumado o fato gerador.

O próprio texto legal do inciso I do art. 13 da Lei 9.249/1995 não restringe o conceito de provisão às provisões para risco de perda patrimonial, que normalmente apresentam um maior grau de incerteza.

Nesse passo, não se pode negar que uma obrigação tributária que está sendo discutida em juízo pela contribuinte, que está com a exigibilidade suspensa no contexto de um processo judicial, possui a característica essencial de uma provisão, que é, no caso, a incerteza quanto à sua própria existência.

É até contraditório que a contribuinte questione a existência da obrigação tributária, suspendendo inclusive a sua exigibilidade, e ao mesmo tempo defenda sua dedutibilidade como sendo uma obrigação certa.

Nas suas próprias indagações, a contribuinte afirma que poderá obter uma decisão judicial que extinguirá o crédito tributário discutido. Eis aí a incerteza em relação à existência da obrigação, que a contribuinte procura negar.

Em reforço ao que está sendo dito, registro o conteúdo do voto que orientou o Acórdão nº 1301-00.794, de 17/01/2012, exarado pelo conselheiro Waldir Veiga Rocha, que também colaciona variada jurisprudência sobre o tema:

O ponto central da discussão é a natureza das despesas com provisões para pagamento de tributos discutidos em juízo e cuja exigibilidade estava suspensa, se despesas efetivamente incorridas, como quer a interessada, ou se provisões, como entende o Fisco. Como corolário dessa questão, discute-se também a dedutibilidade, ou não, de tais despesas (ou provisões) para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

A matéria é bastante conhecida, e já foi objeto de apreciação por este colegiado, quando do julgamento dos processos nº 16327.000028/2005-17 e nº 16327.001299/2006-71, também sob minha relatoria, resultando, respectivamente, os acórdãos nº 1301-00.275, de 09/03/2010, e nº 1301-00.642, de 04/08/2011.

Por bem refletir meu entendimento sobre o assunto, transcrevo, a seguir, excerto do voto proferido no primeiro processo e reproduzido no segundo, sendo em ambas as ocasiões acompanhado à unanimidade pela Turma.

[...] Com efeito, as despesas com tributos, na situação em que estes estão submetidos ao crivo do Poder Judiciário e com exigibilidade suspensa, não se revestem da certeza e da liquidez indispensáveis a que sejam consideradas despesas incorridas a pagar. Em consequência, suas contrapartidas, registradas no passivo, se caracterizam como provisões para fazer face a evento futuro e incerto.

Não se discute a correção do registro contábil, pertinente à luz dos princípios e convenções da contabilidade, especialmente aquele do conservadorismo. Também não se trata de glosa de despesas tidas por desnecessárias ou não usuais. O ponto central é que as despesas discutidas são incertas tanto para o contribuinte, que as considera indevidas e as discute judicialmente, quanto para o ente tributante, que se vê na dependência de manifestação do Poder Judiciário para que possa exigir o tributo. Isso ficou bem claro no voto condutor do acórdão recorrido, no trecho a seguir transcrito:

13 - A obrigatoriedade de pagar os valores dependem de eventos futuros e incertos, ou seja, dependem de decisão judicial. Se for incerto, não pode ser classificado como contas a pagar, que por sua natureza, impõe liquidez e certeza. A provisão, por sua vez, não possui um dos elementos, quais sejam liquidez e certeza, pois se assim fosse, um termo seria sinônimo do outro.

14 - Ao interpor a ação judicial o interessado pretende ver dispensado do recolhimento do tributo. Para a administração tributária demonstra que, segundo seu entendimento, o valor não é devido, como também demonstra para seus sócios e terceiros que luta para não recolher o tributo. Em suma, tanto o interessado, quanto a administração tributária, não têm certeza sobre seus direitos. Ambos aguardam o pronunciamento do poder judiciário.

Demonstrada a natureza de provisão dos valores ora discutidos, impõe-se sua adição para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, ex vi do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995. Tal foi exatamente o procedimento do Fisco, o qual reputo correto.

[...]

A jurisprudência administrativa é farta nessa linha, como se verifica das ementas a seguir transcritas, a título exemplificativo:

CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de

determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Ac. 101-94.491, de 29/01/2004. Rec. 136.214. Rel. Cons. Valmir Sandri) (No mesmo sentido, Ac. 103-23.053, de 13/06/2007, Rec. 156.141. Rel. Cons. Leonardo de Andrade Couto) (No mesmo sentido, Ac. 105-17.358, de 17/12/2008. Rec. 164.752. Rel. Cons. Marcos Rodrigues de Mello)

CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — *Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.*

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — *Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal.*

(Ac. 101-95.727, de 20/09/2006. Rec. 135.395. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

IRPJ — CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — *Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.*

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — *Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os*

juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais a seguem a norma de dedutibilidade do principal. (Ac. 101-96.008, de 01/03/2007. Rec. 151.401. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

CSLL. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO. ANO-CALENDÁRIO 1998. Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II a IV, do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL. (Ac. 103-23.031, de 24/05/2007. Rec. 156.083. Rel. Cons. Aloysio José Percínio da Silva)

PROVISÕES — provisões somente podem ser deduzidas das bases de cálculo da CSLL se assim a lei expressamente autorizar. Classificam-se como tais, os elementos do passivo, cuja exigibilidade, montante ou data de liquidação, isolada ou conjuntamente, não são certos e determináveis no período de apuração. Assim, valores registrados como tributos, contribuições e demais acréscimos, não passíveis de serem exigidos por força de medida judicial, quadram-se nesta classificação e devem ser adicionados à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, se seu registro contábil reduziu o resultado do exercício. (Ac. 103-23.037, de 24/05/2007. Rec. 156.322. Rel. Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

CSLL — BASE DE CÁLCULO — DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO — Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso II do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95. (Ac. 108-08.126, de 02/12/2004. Rec. 139.544. Rel. Cons. Luiz Alberto Cava Macieira)

No mesmo sentido, no Acórdão nº 1101-000.813, e também no Acórdão nº 9101-004.503, a Conselheira Edeli Pereira Bessa, brilhantemente, assim se manifestou:

Aduz a recorrente que os valores glosados não possuem a natureza de provisões, mas, sim, de despesas efetivas. Aborda os conceitos de provisão, passivo e contingência passiva, para evidenciar a dedução de

despesas reconhecidas no resultado em razão da constituição de um passivo efetivo, que decorre de uma obrigação legal com prazo certo e valor determinado, reportando-se à Deliberação CVM nº 489/05, que aprovou o Pronunciamento IBRACON NPC nº 22.

O presente lançamento tem por fundamento o art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95, que assim dispõe:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

[...] (negrejou-se)

O entendimento da recorrente, no sentido de que os valores glosados possuem natureza de obrigação legal, já foi acolhido em Turma deste Conselho Administrativo, no julgamento refletido no Acórdão nº 1401-00.058, de cuja ementa extrai-se:

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – DEDUTIBILIDADE

Provisão passiva representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida. O ato legal, a lei, tem presunção de constitucionalidade e de legitimidade. A obrigação ex lege tributária desfruta desse atributo e só com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte têm-se derruídas a certeza e a liquidez: obrigação tributária com exigibilidade suspensa não traduz contabilmente uma provisão, mas um contas a pagar - diversamente, por ex., de um passivo relativo a uma reclamação trabalhista ainda em curso.

As interpretações literal, lógica e sistemática conduzem à exegese de que as despesas com tributos com exigibilidade suspensa permanecem dedutíveis, para a determinação da base de cálculo da CSLL.

No voto condutor do referido acórdão, o I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata observa que provisão representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida, e que a obrigação tributária, em razão da presunção de constitucionalidade e de legitimidade da lei, é certa e líquida *enquanto não se der o trânsito em julgado favoravelmente ao contribuinte*, o qual, em verdade, exige a reversão do passivo antes contabilizado. Discorda, assim, *que o fato de se ingressar com ação judicial contra certa lei tributária ou contra a legalidade de uma obrigação tributária transforme o passivo representativo desta obrigação em provisão*, e afirma o acerto o item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, aprovado pela Deliberação CVM nº 489/2005.

Referido Pronunciamento assim estabelece no Sumário que integra seu Anexo I:

DEFINIÇÕES

6. Os termos a seguir são utilizados nesta NPC com os seguintes significados:

(...)

ii. Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos.

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 NPC.

iii. Provisões derivadas de apropriações por competência são passivos por mercadorias ou serviços que foram recebidos ou fornecidos, mas que não foram faturados ou acordados formalmente com o fornecedor, incluindo montantes devidos a empregados (por exemplo, os montantes relativos à provisão para férias), os devidos pela atualização de obrigações na data do balanço, entre outros. Embora às vezes seja necessário estimar o valor ou o tempo das provisões derivadas de apropriações por competência, o que poderia assemelhar-se conceitualmente a uma provisão, a diferença básica está no fato de que as provisões derivadas de apropriações por competência são obrigações já existentes, registradas no período de competência, sendo muito menor o grau de incerteza que as envolve.

[...]

vi. Uma obrigação legal é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

[...]

Ocorre que os conceitos de provisão e obrigação legal podem se tocar e se confundir em determinadas circunstâncias. O próprio Pronunciamento acima referido cogita desta possibilidade ao assim estabelecer, também no Anexo I:

Provisões

10. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

a. uma entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado;

b. é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e

c. o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.

Se qualquer uma dessas condições não for atendida, a provisão não deve ser reconhecida. É importante notar, por outro lado, a diferença existente entre provisões e outros passivos e contingências passivas, conforme os

itens 7, 8 e os exemplos no Anexo II a esta NPC, notadamente aqueles incluídos no item 4.

No presente caso, as decisões judiciais favoráveis à contribuinte afetam não só o direito do Fisco de exigir o crédito tributário, mas também suspendem a obrigação legal da contribuinte de pagá-lo. Há não só incerteza quanto ao seu recebimento por parte do Fisco, como também em relação ao seu pagamento por parte da contribuinte. Daí a possibilidade, como citado no voto do I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata, de *reversão* deste passivo ao final do litígio judicial, prática comum no âmbito das provisões. Caso se tratasse de uma obrigação legal, líquida e certa, a decisão judicial final favorável ao contribuinte ensejaria o reconhecimento de uma receita por insubsistência passiva, semelhante a um perdão de dívida, e não mera reversão de provisão.

Quanto ao referido item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, não se vislumbra, ali, um reconhecimento explícito de que tributos com exigibilidade suspensa por decisão judicial seriam qualificados como obrigação legal e não como provisão. Veja-se:

ANEXO II

EXEMPLOS DE TRATAMENTO A SER DADO ENVOLVENDO CONTINGÊNCIAS ATIVAS E CONTINGÊNCIAS PASSIVAS

O objetivo deste anexo é auxiliar no entendimento da NPC sobre Provisões, contingências ativas e contingências passivas e deve ser lido no contexto completo da NPC, não devendo ser considerado isoladamente.

[...]

4. Tributos

a. A administração de uma entidade entende que uma determinada lei federal, que alterou a alíquota de um tributo ou introduziu um novo tributo, é inconstitucional. Por conta desse entendimento, ela, por intermédio de seus advogados, entrou com uma ação alegando a inconstitucionalidade da lei. Nesse caso, existe uma obrigação legal a pagar à União. Assim, a obrigação legal deve estar registrada, inclusive juros e outros encargos, se aplicável, pois estes últimos têm a característica de uma provisão derivada de apropriações por competência. Trata-se de uma obrigação legal e não de uma provisão ou de uma contingência passiva, considerando os conceitos da NPC.

Em uma etapa posterior, o advogado comunica que a ação foi julgada procedente em determinada instância. Mesmo que haja uma tendência de ganho, e ainda que o advogado julgue como provável o ganho de causa em definitivo, pelo fato de que ainda cabe recurso por parte do credor (a União), a situação não é ainda considerada praticamente certa, e, portanto, o ganho não deve ser registrado. É de se ressaltar que a situação avaliada é de uma contingência ativa, e não de uma contingência passiva a ser revertida, pois o passivo, como dito no item anterior, é uma obrigação legal e não uma provisão ou uma contingência passiva.

[...]

c. Ao obter decisão final favorável sobre um ganho contingente, a entidade deverá observar o momento adequado para o seu reconhecimento contábil. Não havendo mais possibilidades de recursos da parte contrária, o risco da não-realização do ganho contingente é considerado "remoto", e, portanto, a entidade deve reconhecer contabilmente o ganho quando a decisão judicial final produzir seus efeitos, o que ocorre, normalmente, após a publicação no Diário Oficial.

Isso significa dizer que, a partir desse momento, o ganho deixará de ser contingente e se tornará um direito da entidade. Antes do registro do ganho contingente, porém, e periodicamente após seu registro, a administração da entidade deve avaliar a capacidade de recuperação do ativo, uma vez que a parte contrária pode tornar-se incapaz de honrar esse compromisso, ou pode ser que sua utilização futura seja incerta.

No primeiro contexto, abordado no item "a", observa-se que, embora proposta uma ação judicial, nada se fala da existência de decisão hábil a suspender a exigibilidade do crédito tributário. O mesmo ocorre na sequência do desenvolvimento do exemplo, no qual a análise tem em conta, apenas, decisões judiciais ainda não definitivas, sem qualquer referência acerca da eficácia imediata destes atos judiciais.

Em tais condições, não há dúvida que o tributo devido representa uma obrigação legal da contribuinte, passível de exigência a partir de seu vencimento, e que pode vir a constituir um ganho futuro, caso haja certeza suficiente do sucesso da interessada na ação judicial proposta. Aqui, porém, a incerteza está presente ante a existência de decisões judiciais hábeis a suspender a exigibilidade do crédito tributário, impedindo, por prazo indeterminado, que o Fisco receba ou possa executar o direito que decorreria do fato gerador praticado.

Oportuno transcrever, neste ponto, doutrina invocada na decisão recorrida, extraída do *Manual de Contabilidade Societária, da FIPECAFI, ed. Atlas, 2010, cap. 19 (Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes)*, p.p. 339/341. Os autores dessa obra, manifestando-se precisamente sobre o *exemplo 4-a do Anexo II da NPC 22 do Ibracon*, consignam que:

Ao afirmar que se trata o caso de uma *obrigação legal* e não de uma *provisão*, foi criada, no nosso entender, uma ideia inexistente na norma: a de que uma obrigação de natureza legal não pode ser reconhecida como *provisão*, ou então não pode ser considerada de natureza *possível* ou *remota*, e sim tem que, obrigatoriamente, ser registrada como passivo líquido e certo, a pagar, independentemente da característica de probabilidade de desembolso futuro. E **isso contraria frontalmente o texto da própria norma, como já visto.**

Isto porque, na introdução do tema, os autores comparam o Pronunciamento IBRACON NPC nº 22 com o entendimento expresso pelo IASB e assim concluem:

Em primeiro lugar, a NPC deriva da IAS 37 emitida pelo IASB, e esta não contém o referido exemplo, e ele não se coaduna, no nosso julgamento, com o conteúdo das próprias normas, nem com a NPC 22 e nem com a IAS 37. No corpo da IAS 37 não há qualquer distinção entre "obrigação legal" e "obrigação não formalizada" (*constructive obligation*) para fins de reconhecimento de uma *provisão*. Veja-se na parte inicial relativa às Definições, dentro do § 6º, da NPC 22:

*"(v) Um passivo é uma **obrigação** presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos.*

(vi) Uma obrigação legal é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

(vii) Uma obrigação não formalizada é aquela que surge quando uma entidade, mediante práticas do passado, políticas divulgadas ou declarações feitas, cria uma expectativa válida por parte de terceiros e, por conta disso assume um compromisso.”

A partir dessas três definições pode-se construir que: "Um *passivo* é uma *obrigação legal* ou uma obrigação não formalizada presente de uma entidade."

Ainda nas definições, há o conceito de provisão:

"(ii) Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos."

Substituindo a definição de *passivo* nessa da provisão, chega-se então a:

"Uma provisão é uma obrigação legal ou uma obrigação não formalizada presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, de prazo ou valor incertos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos."

Nestes termos, portanto, obrigação legal não é um conceito excludente de provisão. É possível que uma obrigação legal represente uma provisão, caso seja incerto, como no presente caso, o prazo para seu pagamento. Logo, o fato de a doutrina mencionada afirmar que *compete à administração da companhia avaliar a situação na qual está inserida e fazer refletir da melhor forma essa avaliação em suas demonstrações* é irrelevante para alterar a natureza atribuída ao passivo aqui em debate.

Acrescente-se, ainda, a conclusão do outro texto doutrinário citado na decisão recorrida, elaborado por Ricardo Mariz de Oliveira ("O Alcance e o Sentido Sistemático da Indedutibilidade dos Depósitos de Tributos em Processos Fiscais – A Dedutibilidade dos Depósitos em Processos de Consignação em Pagamento", in *Direito Tributário Atual*- volume 12 IBDT-USP e da *Resenha Tributária*, 1995):

[...]

E nenhuma lógica existe na atitude do contribuinte, de dizer que não deve o tributo quando vierem lhe cobrar, mas dizer na contabilidade que o deve, assim como na declaração de rendimentos para deduzi-lo fiscalmente. Num primeiro momento ele opõe ao fisco suas razões para não reconhecer o débito, e num momento seguinte, que deveria ser conseqüente, ele, inconseqüentemente, opõe ao fisco o direito de deduzir o tributo, que só existe se este for devido.

[...]

Assim, se o contribuinte não reconhece o débito não deve registrá-lo pura e simplesmente como uma despesa a pagar, como o faria em circunstâncias normais. O que ele deve fazer é registrar o risco em reserva ou provisão, que é indedutível.

[...]

O essencial, portanto, dentro dos preceitos relativos ao chamado "regime de competência", é que a dúvida lançada sobre o débito redunde em reserva ou provisão

inedutível, e não em conta de despesa devida e a pagar, correspondente à despesa fiscalmente dedutível.

A suspensão da exigibilidade, como dito, é suficiente para retirar a certeza desta despesa e caracterizar sua contrapartida como uma provisão, de modo a torná-la ineditível no âmbito da apuração da CSLL. Em tais condições, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão unânime e posterior ao Acórdão nº 1401-00.058, posicionou-se contrariamente à pretensão de contribuinte autuada, consoante exposto na ementa do Acórdão nº 9101-00.592:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Exercício: 1998, 1999, 2000

Ementa: CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são ineditíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

Do voto condutor do I. Conselheiro Claudemir R. Malaquias extrai-se:

*O entendimento que tem se firmado neste Conselho é de que **os tributos que estejam com sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, devem ser provisionados contabilmente, não se confundindo, portanto, com o registro de despesas incorridas.** Os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por uma das hipóteses previstas no citado art. 151 devem ser contabilizados pelo regime de caixa, ou seja, considerados como despesa somente por ocasião de seu efetivo pagamento. Enquanto provisão, está vedada a sua dedução na apuração da base de cálculo de qualquer tributo, devendo, portanto, neste caso, serem integralmente adicionadas à base de cálculo da CSLL. Afinal, este é o disciplinamento previsto no art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/95 e no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95.*

Este posicionamento foi muito bem apresentado no voto condutor do acórdão recorrido, da lavra do ilustre Conselheiro Paulo Roberto Cortês, a quem peço vênica para sua transcrição:

"(..)

Entretanto, ao que pese o argumento despendido pela contribuinte, entendo que ó mesmo não tem como prosperar, até porque, se a mesma entendesse que o crédito tributário questionado judicialmente era devido, não teria se aventurado a uma demanda judicial morosa e infrutífera. Se o fez, é porque entendia que as leis que instituíram ou majoraram as obrigações questionadas, traziam em seu bojo flagrantes ilegalidades e inconstitucionalidades, e sendo assim, não há o que se falar em contas a

pagar, até porque, tal obrigação nasce de modo incondicional, ao passo que as características dos tributos com exigibilidade suspensa, são obrigações fiscais condicionadas à exigência futura e incerta.

Portanto, por configurar uma situação de solução indefinida a data do encerramento do ano-calendário a que se refere, dependente de eventos futuros que poderão ou não ocorrer, subsume-se a uma situação de contingência que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, ou seja, à época do balanço, tal ganho ou perda é apenas potencial, não representando, evidentemente, uma obrigação incondicional.

(...)

Logo, decorre daí a necessidade da formação da provisão para o registro contábil dos tributos com exigibilidade suspensa em função de sua contingência passiva em exercício futuro, cujos, valores, apropriados como despesa no ano-calendário, devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, bem como para a determinação da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95.

*Nesta linha de argumentação, deve-se asseverar ainda que não encontra guarida no melhor direito a alegação da recorrente (fls. 369) no sentido de que a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa aplicar-se-ia, exclusivamente, à determinação do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e não à CSLL. Com efeito, pelo disposto no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95, para fins de apuração do lucro real **e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro** restou vedada a dedução de quaisquer provisões. Nestas estão incluídas aquelas constituídas em função de tributo com exigibilidade suspensa, excetuando-se apenas as provisões para pagamento de férias e décimo-terceiro salário e as provisões técnicas exigidas pela legislação especial de determinadas instituições.*

Da análise efetuada, conclui-se com o mesmo entendimento do acórdão recorrido que decidiu pela impossibilidade de ser deduzida da base de cálculo da CSLL a parcela relativa às contribuições para o PIS objeto de questionamento judicial e com exigibilidade suspensa. A dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

Irrelevante, assim, discutir a aplicabilidade da Deliberação CVM nº 489/2005 à contribuinte, no período autuado, bem como outros acórdãos administrativos anteriores ao posicionamento da CSRF.

E, no precedente recente citado (Acórdão nº 9101-004.503), assim arrematou a Conselheira Edeli Pereira Bessa:

Nestes termos, resta evidente que a provisão não se caracteriza, apenas, pelas impossibilidade de sua exata mensuração, mas também pela incerteza quanto ao prazo para seu pagamento. Por certo a obrigação tributária existe, senão a suspensão de sua exigibilidade seria inócua, mas

a incerteza quanto ao seu pagamento é aspecto suficiente para caracterizá-la como provisão.

Assim, demonstrada a aplicabilidade do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, é desnecessário apreciar a alegação subsidiária da recorrente, quanto à aplicação do art. 41 da Lei nº 8.981/95 à CSLL.

Poder-se-ia ainda argumentar que a indedutibilidade, com base no inciso I, do art. 13 da Lei nº 9.249/95 somente pudesse ser aplicável aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1996, sendo que o presente processo envolve exigências relativas aos anos-calendário de 1995 e 1996. Sob essa ótica, o contribuinte alega que haveria ofensa aos princípios da irretroatividade de lei (quanto a ambos os anos-calendário se considerada a indedutibilidade da CSLL com base na Lei nº 9.316/96) e da anterioridade (em relação ao ano-calendário de 1995 se considerada a Lei nº 9.249/95).

Entendo, contudo, que, além da incerteza quanto à exigibilidade desses valores, ou ainda sobre a caracterização ou não de provisão, a ausência de registro contábil dos valores exigidos de ofício impedem sua dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. A esse respeito, em recente decisão deste colegiado (Acórdão nº 9101-005.342, de 03/02/2021) acompanhei o muito bem fundamentado voto do relator, Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, que muito bem explorou essa circunstância que, por si só, já é suficiente a infirmar, tal qual alegado pelo contribuinte, a dedutibilidade de tributos lançados de ofício das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL já no momento do lançamento:

Em Sessão de 07/08/2017, por exemplo, prevaleceu o entendimento, por voto de qualidade, que a dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas.

Do voto vencedor dessa decisão (Acórdão nº 9101-002.996), de autoria da I. Presidente do CARF, Dra. Adriana Gomes Rego, extrai-se que:

Dúvida não há de que os tributos e contribuições, regra geral, são dedutíveis na apuração do lucro real e da base da CSLL segundo o regime de competência.

Entretanto, não é possível negar que este regime só é assegurado para as incidências devidamente contabilizadas e declaradas. Entendimento em contrário, com a devida vênia, significaria dar ao contribuinte, antecipadamente, o direito de deduzir como despesa os tributos por ele próprio sonegados, o que, em primeira análise, atenta contra o senso comum, senão à razoabilidade e à própria moralidade.

As exigências decorrentes lançadas de ofício (PIS e COFINS) são também passíveis de serem contestadas pelo sujeito passivo, até mesmo de forma (ou por argumento) independente do próprio IRPJ ou CSLL (tal como alguma específica decadência, ou isenção, ou erro de apuração), podendo os seus valores serem alterados ou até mesmo inteiramente cancelados, e por este motivo não podem eles ser deduzidos *a priori*, uma vez que a base de cálculo adotada no lançamento tributário não pode ser precária, nem condicionada à futura deliberação.

Não é atribuição da autoridade lançadora, portanto, reconhecer de ofício uma despesa que foi omitida da escrituração pelo próprio contribuinte. É pressuposto do direito à dedução de uma despesa do lucro real que esta despesa tenha sido escriturada.

Ademais, o reconhecimento antecipado ao contribuinte do direito à dedução da despesa, direito este que ele apenas poderá vir a ter quando de fato vier (e se vier) a reconhecer a própria despesa (ou seja, a contribuição devida), pode gerar nefastos prejuízos à Fazenda Pública, ao passo que o procedimento adotado pelo fisco (de não deduzir as contribuições do IRPJ e da CSLL lançados de ofício) nenhum prejuízo traz a nenhuma das partes, conforme se passa a demonstrar.

Considere-se, para fins de simplificação de raciocínio, um lançamento por omissão de receitas que gere apenas lançamento de IRPJ (principal) e PIS (reflexo), e que as únicas questões litigiosas ainda pendentes digam respeito apenas (i) ao PIS, e (ii) no que toca ao IRPJ, apenas à dedutibilidade ou não, na sua apuração, do PIS lançado de ofício.

Neste contexto, considerando que a fiscalização não tenha abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (como se entende seja o correto), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

- 1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), e considera-la como despesa dedutível do IRPJ;
- 2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, há que se reconhecer que o lançamento de ofício do IRPJ não exigiu do contribuinte um único centavo a mais do que seria devido.

Portanto, qualquer que venha a ser a decisão administrativa acerca do lançamento de ofício do PIS, vê-se que nenhum prejuízo houve, em qualquer caso, quer ao contribuinte, quer ao Erário.

Por outro lado, considerando agora que a fiscalização houvesse abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (procedimento que se reputa incorreto, e sem base legal), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

- 1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), porém obrigatoriamente teria de considerar esta despesa como indedutível do IRPJ, pois já a teria previamente abatido do lucro real antes mesmo de reconhecê-la.

A par da dificuldade de controle, por parte da Fazenda Nacional, com relação a este procedimento, há um inegável risco, ao menos potencial, de utilização em duplicidade de uma mesma despesa, em detrimento da Fazenda Pública;

- 2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, resta então irreversivelmente caracterizado o prejuízo à Fazenda Nacional. Isto porque, neste caso, terá sido permitido ao contribuinte a dedução do lucro real de uma despesa imaterial, inexistente, que nunca foi (e nem será jamais) contabilizada. Dito prejuízo é irreversível pois não é possível às

autoridades julgadoras o reformatio in pejus, de sorte que o lançamento de IRPJ terá sido irreversivelmente feito a menor que o devido.

O quadro abaixo sintetiza, em forma esquemática, as aventadas possibilidades:

Dedução do PIS no lançamento de IRPJ	Decisão Final Administrativa	Efeitos Decorrentes	Comentário
NÃO	Pis é devido	Contribuinte poderá então contabilizar o PIS lançado de ofício como despesa dedutível do IRPJ	Sem prejuízo ao contribuinte Sem prejuízo à Fazenda
	Pis não é devido	Nenhum (Lançamento de IRPJ não requer qualquer ajuste nem merece qualquer censura)	Sem prejuízo ao contribuinte Sem prejuízo à Fazenda
SIM	Pis é devido	Quando o contribuinte contabilizar o PIS lançado de ofício, terá de considerá-lo indedutível do IRPJ	Potencial prejuízo à Fazenda, se o contribuinte não considerar o PIS futuramente como indedutível
	Pis não é devido	Lançamento do IRPJ restou incorreto, menor que o devido, e não é possível o reformatio in pejus	Prejuízo irreversível à Fazenda

Por oportuno, salienta-se que esse quadro serve inclusive para decisões em sede de CSRF, porque somente com o reconhecimento expresso e final do contribuinte (por meio da efetiva contabilização, como despesas, dos valores do PIS e da COFINS devidos), é que passará ele a ter direito a deduzir tais despesas dos seus tributos cuja base de cálculo é o lucro apurado (IRPJ e CSLL).

Por todo o exposto, não se deve abater as contribuições lançadas de ofício da base de cálculo do IRPJ e da CSLL constituídos de ofício.

Em outubro de 2019, este mesmo Colegiado, por intermédio do Acórdão nº 9101-004.445, manifestou-se no mesmo sentido, conforme ementa abaixo transcrita:

LUCRO REAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS LANÇADAS DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores do PIS e da Cofins lançados de ofício sobre receitas omitidas. Precedentes. Acórdãos nº 9101-002.996 e 9101-004.114.

E também em recente julgamento (na Sessão de 14 de janeiro de 2021), foi proferido Acórdão nos autos do PAF nº 15589.000164/2010-46³ que, por maioria de votos, também manifestou-se contrário à tese do contribuinte.

Naquela ocasião o presente Julgador participou pela primeira vez do julgamento da matéria, tendo acompanhado o voto vencedor, da I. Conselheira Dra. Andrea Duek Simantob, pelas conclusões, por entender que, na verdade, o direito pleiteado pela Recorrente não se sustenta não por força do § 1º do artigo 41 da Lei 8.981/95⁴, mas sim em face do

³ Na realidade, o número do processo é 15889.000164/2010-46 (Acórdão nº 9101-005.326).

⁴ Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

próprio *regime de competência*, regime este que inclusive é reiterado no *caput* deste dispositivo como condição necessária a permitir a dedutibilidade de com tributos exigíveis.

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, á 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*), sem impactar o lucro líquido por ele apurado no passado.

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

A fiscalização, ao apurar receitas consideradas omitidas, não incorre em despesas com PIS e COFINS em nome do contribuinte, mesmo em se tratando de lançamentos ditos reflexos. Não há como confundir uma “obrigação tributária”, representada aqui pelos Autos de Infração, com uma “obrigação contábil” (passivo exigível) de exercícios anteriores, este sim redutor de lucro líquido.

Os lançamentos tributários de PIS/COFINS reflexos, pois, não constituem despesas pretéritas capazes de impactar o IRPJ e CSLL lançados no mesmo procedimento fiscal. Tais lançamentos (principal + reflexos), quando menos, podem gerar uma despesa dedutível no futuro, a depender da avaliação da autuação e do tratamento a ser conferido pelo contribuinte.

Dizemos “poderá” 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,

§ 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.

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 (indedutível) ou de tributo com exigibilidade suspensa (indedutível apenas para o Lucro Real). Em não escriturando, de despesa os tributos lançados não se tratam.

Isso significa dizer que, a todo rigor, a dedução de ofício das contribuições reflexas de PIS/COFINS ensejaria, na verdade, uma redução indevida nas apurações do IRPJ e CSLL, seja porque não impactaram o lucro líquido do exercício, seja porque são despesas apenas em potencial.

Além disso, como bem observou o primeiro *paradigma* aqui citado (Acórdão nº 9101-002.996), caso o contribuinte logre êxito em afastar as aludidas contribuições reflexas, a dedução de ofício se mostraria indevida e, como seria irreversível, Fazenda nem mais poderia exigir a diferença correspondente (e devida) de IRPJ e CSLL.

Por outro lado, uma vez considerados devidos os lançamentos reflexos, as contribuições passariam a ser exigíveis, sendo as despesas assim incorridas dedutíveis neste momento.

Desse modo, a despeito do disposto no inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249/95 e no § 1º do artigo 41 da Lei 8.981/95, a dedução pelo regime de competência não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo. Nessa situação se inserem os valores objeto de lançamento de ofício. Ressalta-se que tal mecanismo não impede que o contribuinte usufrua da dedução dessas despesas. Implica, tão somente, que não será possível exigir que o Fisco deduza tais valores na apuração do IRPJ e da CSLL já no momento do lançamento, podendo o contribuinte usufruir dessa dedução somente quando efetivamente extinto o débito ou, ainda que assim não ocorra, desde que não mais esteja com a exigibilidade suspensa.

Ora, conforme visto, nos casos de lançamento de ofício, além da suspensão imediata do crédito tributário nos primeiros trinta dias após sua constituição, com a interposição de impugnação tempestiva mantém-se tal inexigibilidade, nos termos do inciso III do art. 151 do CTN.

Por decorrência, além de não caracterizar despesa incorrida no momento do lançamento, havendo apresentação de impugnação tempestiva em relação aos tributos lançados de ofício, estes somente são dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no momento em que houver a decisão final da lide, e somente na hipótese de ser essa

desfavorável ao contribuinte. Trata-se, na realidade, de situação idêntica ao que ocorre quando presentes medidas judiciais suspensivas, em que os respectivos tributos contestados deixam de ser dedutíveis pelo regime de competência, permitindo-se sua influência nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL somente se o contribuinte não obtiver sucesso em sua demanda judicial.

Nesse contendo, ainda que, em remota hipótese, o contribuinte contabilize tais despesas, deverá adicioná-las na parte A do Lalur, mantendo-as na parte B até que sobrevenha a decisão final do processo administrativo em que se discute a exigência. Caso o contribuinte seja vencido, a partir de então as despesas com tributos passam a ser dedutíveis, permitindo sua exclusão na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Destaco ainda que não há base legal para "suspensão" ou interrupção do prazo decadencial em caso de reforma do lançamento questionado (por exemplo, excluir determinada infração de omissão de receita, ou reformar parcialmente a exigência de PIS/Cofins/CSLL em por quaisquer razões, ou, até mesmo, a exoneração completa da exigência dessas contribuições por qualquer outro motivo), o que, por decorrência, diminuiria os valores de PIS/Cofins/CSLL lançados de ofício e eventualmente deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no momento do lançamento⁵. Assim, nas hipóteses em que decorridos mais de cinco anos entre o lançamento e a decisão definitiva que por ventura exonerasse parcela dessas contribuições lançadas, não teria como o Fisco constituir o crédito tributário de IRPJ e de CSLL relativo a esses tributos indevidamente excluídos no momento do lançamento.

Por conseguinte, independentemente de qualquer futura alteração legislativa, no momento da lavratura do auto de infração, a CSLL lançada de ofício já era indedutível de sua própria base de cálculo e na apuração do lucro real.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial da PGFN, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

⁵ De igual forma, não há qualquer previsão legal no sentido de se excluir do lucro real ou da apuração da base de cálculo da CSLL eventuais valores de PIS e Cofins lançados de ofício, assim como também não há base legal para se efetuar adição nas bases de cálculo de IRPJ e de CSLL caso esses tributos lançados de ofício e já deduzidos, posteriormente sejam adicionados em caso de cancelamento das exigências de PIS e de Cofins.

Declaração de Voto

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, não sem antes pedir a devida licença, divergi do fundamentado voto do i. Relator quanto ao mérito do presente recurso especial, orientando meu voto para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Primeiramente, observo que é oportuno separar as questões objeto de análise em suas duas principais vertentes.

A primeira delas é quanto à possibilidade, genericamente considerada, de dedução da CSLL da base de cálculo do IRPJ. Nesse ponto, não há dúvida de que, tendo a vedação advindo com a publicação da Lei 9.316/1996, em vigor a partir de 1997, a dedutibilidade seria, em tese, permitida para os anos calendário de 1995 e 1996. Até aqui a posição coincide com a do i. Relator.

A segunda questão é quanto à relevância da forma de constituição do crédito tributário. É dizer: considerando, como visto acima, que a CSLL seria em tese dedutível do IRPJ nos anos-calendário de 1995 e 1996, a forma de constituição do crédito tributário alteraria tal conclusão?

É aí que, com a devida vênia, discordo da posição do i. Relator, que acabou por prevalecer nesta C. Turma.

O artigo 41 da Lei 8.981/1995 (artigo 344 do RIR/99) estabelece que não são dedutíveis os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a IV do artigo 151 do CTN. *In verbis*:

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

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

(...)

O artigo 151 do CTN, por sua vez, não traz entre suas hipóteses os tributos lançados. Veja-se:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Assim, a negativa de dedutibilidade de tributos lançados de ofício não pode ter por base a vedação do artigo 41 da Lei 8.981/1995 (artigo 344 do RIR/99).

É verdade que, no caso dos tributos lançados de ofício, o tributo ainda não é exigível durante o seu prazo para pagamento ou apresentação de defesa. Mas o fato de ainda não ser exigível não significa que a exigibilidade está suspensa. A questão é que, em tal hipótese, a exigibilidade nunca se iniciou. E não se pode considerar suspensa uma exigibilidade que nunca começou a existir. É dizer: durante o prazo para pagamento ou apresentação de defesa do tributo lançado, não se trata de situação em que a exigibilidade esteja suspensa, trata-se de prazo para que se inicie inauguralmente (com o perdão do pleonasmo) a exigibilidade.

Daí porque alguns sustentam a impossibilidade de dedução de tributos lançados por entender que a sua natureza é de provisão. Então coloca-se a questão: na data do lançamento de ofício, os tributos assim constituídos, e cuja exigibilidade ainda não se iniciou, são provisão?

Entendo que não. Não se pode dizer, para os tributos lançados de ofício e cuja exigibilidade ainda não iniciou, que se trate de um passivo de prazo e valor incertos. Na data do lançamento, o valor lançado é certo, e o prazo para pagamento também. O fato de ser exigido via auto de infração (e portanto existir a possibilidade de que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário pela apresentação de defesa administrativa) não faz com que, *no momento do lançamento*, o prazo ou o valor devam ser considerados incertos. Então, até que eventualmente o sujeito passivo efetivamente apresente defesa contra o auto de infração, o crédito não tem a sua exigibilidade suspensa, e nem a sua natureza é de provisão.

Outra vertente sugere que o pressuposto da dedutibilidade é a contabilização, de maneira que, no caso de tributos lançados via auto de infração, como o respectivo valor naturalmente não constava da contabilidade, não poderia haver a sua dedução. Basicamente, portanto, o momento em que se consideraria um tributo dedutível dependeria da forma de constituição do crédito tributário, é dizer, somente os tributos autolancados seriam dedutíveis quando do fato gerador, eis que, no caso de tributos cobrados via auto de infração, a dedutibilidade se daria em momento posterior, a depender da conduta do sujeito passivo de apresentar ou não defesa. Com o devido respeito aos que assim entendem, compreendo que tal tratamento não se coaduna consonância com o regime de competência e com o teor do *caput* do artigo 41 da Lei 8.981/1995 (acima transcrito)

Nesse ponto, e fazendo referência ao exemplo mencionado pelo voto vencedor do Acórdão nº 9101-002.996 (transcrito no voto do i. Relator *supra*), é oportuno observar que o “prejuízo irreversível” à Fazenda Nacional ali referido apenas ocorreria caso o sujeito passivo efetuasse registros incorretos quanto da ciência da decisão final que venha a considerar, naquele exemplo, o PIS não devido.

Isso porque, se se partir da premissa de que os tributos lançados de ofício são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ já no momento do lançamento, então, a partir do momento em que sobrevenha uma decisão irreversível dizendo que aquele crédito tributário lançado contra o sujeito passivo não é devido, aquela dedução da qual ele se aproveitou se torna indevida, devendo resultar na respectiva adição. Não há qualquer prejuízo aos cofres públicos e, ao contrário da solução ali sugerida, aqui mantém-se incólumes tanto a observância do regime de

competência quanto a igualdade de tratamento entre aqueles contribuintes que têm tributos autolancados e os que têm seus tributos lançados de ofício.

Lembrando que eventual dificuldade de controle, por parte da Fazenda Nacional, com relação a procedimentos contábeis adotados pelos sujeitos passivos precisa ser irrelevante na decisão acerca do correto tratamento fiscal a ser aplicado, eis que este somente pode estar baseado em lei.

Nesse passo, pela pertinência de suas ponderações, peço vênua para transcrever trecho do voto do então conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, no acórdão 9101-004.114, de 10 de abril de 2019 (grifamos):

(...)

A questão de mérito ora posta refere-se à possibilidade de dedução de contribuições sociais lançadas de ofício por decorrência de lançamento de IRPJ para fins de apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

A primeira fase desta discussão girou em torno de posicionamento da autoridade fiscal no sentido de que não era possível a dedução de tais tributos e contribuições em razão de expressa previsão contida na Lei n. 8.541/92 que exigia o respectivo e prévio pagamento para tanto, conforme se vê do art. 7º da mencionada lei:

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

Tal discussão restou superada com a edição da MP nº 812/94 que fora convertida na Lei nº. 8.981/95 e que trouxe seu art. 41, a previsão expressa sobre a possibilidade de dedução de tributos e contribuições na apuração do lucro real, segundo o regime de competência, in verbis:

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

A hipótese acima prevista, possuía regra de exceção contida no § 1º do mesmo dispositivo, no sentido de que é permitida a dedução no caso de tributos com exigibilidade suspensa:

§ 1 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.

Tal alteração legal demonstra mudança de premissa adotada no sentido que prevalece o regime de competência sobre o regime de caixa representado pelo efetivo pagamento do tributo.

Quanto à previsão constante do § 1 acima transcrito, entendo devemos aplicar aqui uma interpretação sistemática e finalística da norma. Explico.

O espírito da norma aqui é evitar que o contribuinte questione o tributo e obtenha a suspensão de sua exigibilidade e, ao mesmo tempo, beneficie-se de dedução fiscal que irá reduzir sua base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Tal situação implicaria em flagrante desequilíbrio na relação entre Fisco e Contribuinte.

Contudo, tal dispositivo não se aplica ao caso em tela, vez que a suspensão da exigibilidade do PIS e COFINS decorre diretamente de questionamento

relacionado ao próprio lançamento do IRPJ e CSLL que por decorrência deu origem à exigência do PIS e da COFINS.

Ora, como seria possível ao contribuinte deixar de questionar o PIS e a COFINS ao mesmo tempo em que discute IRPJ e CSLL originado do mesmo fato gerador? O PIS e COFINS, neste caso, somente serão devidos e assim o forem o IRPJ e a CSLL.

Pensar o contrário seria impor ao contribuinte verdadeira situação kafkiana no sentido de ser ilógica e absurda, pois, para aplicar a correta base de cálculo do IRPJ e da CSLL, deveria então deixar de questionar o PIS e a COFINS, estas últimas que somente são exigidas em decorrência direta do IRPJ e da CSLL cuja base de cálculo ora se discute. Trata-se de verdadeiro pensamento em "looping" não tem fim.

As exigências decorrentes diretamente umas das outras e discutidas nos mesmos autos devem ser analisadas de forma uma. Não é crível analisar o impacto do PIS e da COFINS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL ignorando que a existência dos primeiros decorrente exclusivamente destes últimos. Se o IRPJ e CSLL forem consideradas indevidos, assim também o serão o PIS e COFINS, contudo, se devidos forem o IRPJ e a CSLL, o PIS e COFINS seguem o mesmo destino e, portanto, passam a impactar a base do IRPJ e CSLL.

Além disso, a fiscalização, bem como, alguns julgadores deste Conselho, inclusive desta 1ª Turma da CSRF (acórdão n. 9101-002.996), entendem que dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas. Tal racional encontra amparo no art. 177 da Lei das S.A (Lei n. 6.404/76):

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

Não concordo com tal entendimento e encontro maior alinhamento com o acórdão ora recorrido.

Obviamente que na situação em que se discute PIS e COFINS lançados por decorrência de autuação de IRPJ e CSLL, a respectiva despesa referente às contribuições sociais não fora escriturada nem tampouco declarada ao fisco, se assim tivesse ocorrido, não haveria necessidade de lançamento de ofício.

Nesta situação, o lançamento fiscal supriu a escrituração espontânea do contribuinte. O contribuinte entendeu que determinada receita não deveria ser tributada, por um motivo qualquer, cuja análise aprofundada aqui não interessa e nem agrega à presente análise.

Pois bem, na sequência, vem o Fisco e aplica entendimento distinto e tributa aquela receita não tributada espontaneamente pelo contribuinte. Daí surge o respectivo IRPJ e CSLL que deve ser pago pelo contribuinte. **Inclusive, o lançamento dos tributos é acompanhado de multa decorrente do descumprimento da obrigação tributária principal e dos juros tendo em vista o Princípio da Competência, vez que o tributo não passa a ser devido somente a partir do lançamento fiscal mas sim desde o período em que deveria ter sido pago.**

Por decorrência da nova base de cálculo do IRPJ e da CSLL, são lançados também os valores de PIS e COFINS, tendo em vista que a receita não tributada pelo contribuinte configura também fato gerador das contribuições sociais. Igualmente, os lançamentos do PIS e COFINS também sofrem a incidência de multa e juros.

Desta sorte, resta claro que o lançamento fiscal vem corrigir a conduta fiscal adotada pelo contribuinte em período passado, trazendo nova realidade representada por tributos que passarão então a serem devidos. A conduta errônea e equivocada do contribuinte é retificada pelo fisco. **O preço deste erro do contribuinte é representada pela incidência de multa e juros.** Aqui o contribuinte sofre o ônus pelo erro cometido, tenha sido intencional ou não.

Porém, entendo que deve parar aqui a penalização do contribuinte.

Não é admissível que no lançamento fiscal sejam consideradas apenas as obrigações do contribuinte e não os seus direitos.

Se o contribuinte houvesse tributado corretamente a receita que deveria ser tributada e em decorrência disso tivesse apurado valores de PIS e COFINS, tais contribuições teriam sido consideradas despesas dedutíveis por expressa previsão legal. Não haveria qualquer discussão a este respeito.

Se o lançamento fiscal reconstruiu parte da realidade fiscal de determinado período, tal reconstrução deve ser integral e não parcial.

Por óbvio, não se trata aqui de impor ao Fisco que recalcule toda a base de cálculo do IRPJ e da CSLL da contribuinte no período autuado, procurando considerar todas as despesas dedutíveis para alcançar uma base de cálculo de IRPJ e CSLL justa. Não é isso.

O entendimento do presente relator não impõe ao Fisco a obrigação de identificar e tratar elementos exógenos ao lançamento fiscal, mas tão somente aplicar o correto tratamento fiscal decorrente de forma direta do próprio lançamento com a utilização de elementos que são parte integrante deste.

Este é o caso. No lançamento fiscal ora em debate, a autoridade fiscal criou novos elementos que passaram a integrar o universo fiscal do contribuinte, e que são representados por montantes de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS agora devidos.

Aqui a conduta da autoridade fiscal deve ser coerente e alinhada com os Princípios da Legalidade que veda a supressão de direitos legítimos e previstos em lei.

Se a autoridade fiscal fez surgir uma nova obrigação (PIS/COFINS) não pode suprimir o direito que concomitantemente nasceu (dedução do PIS e COFINS para fins de IRPJ e CSLL), caso contrário, configura-se verdadeira situação de enriquecimento sem causa da Fazenda.

Trago abaixo, precedente deste conselho que corrobora meu entendimento:

PIS e COFINS BASE DE CÁLCULO IRPJ DEDUÇÃO

A apuração da base de cálculo do IRPJ, quando há omissão de receitas pelo contribuinte, será eleita de forma direta, pois a omissão é tributada como renda isolada. Contudo, deve-se deduzir das referidas bases de cálculo os valores referentes a lançamentos de ofício das contribuições ao PIS e da COFINS, dos juros incidentes sobre tais contribuições, até a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL. Pelas mesmas razões é

permitida a dedução da CSLL da base do cálculo de IRPJ para os anos-calendário de 1995 e 1996. Embargos parcialmente acolhidos." (1o CC Proc. 16707.009636/9911 Rec 140.795 (10809526) 8a C. Rel. Karem Jureidini Dias DOU 20.05.2008 p. 39).

Enxergo que pensar em sentido inverso é negar efetividade ao disposto no art. 41 da Lei n. 8.981/95 que prevê a dedutibilidade de tributos e contribuições segundo o regime de competência.

Por fim, é de se notar que, se por um lado a Fazenda Nacional não sofre, em tese, qualquer prejuízo com a interpretação da norma tal como acima expomos, é fato que prejuízo houve, de forma concreta, quanto ao sujeito passivo em questão, eis que, no seu peculiar caso, a despesa (CSLL referente a 1995 e 1996) era dedutível do IRPJ no momento dos fatos geradores, tendo passado a não mais ser dedutível somente a partir de 1997. Assim, o simples fato de o tributo ter sido lançado de ofício, para o sujeito passivo em questão, acabou implicando, em virtude de alteração legislativa superveniente aos fatos geradores, a total impossibilidade de dedução da despesa de CSLL.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano