



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720193/2014-31
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.518 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 04 de abril de 2023
Recorrente VALE S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. PARCELAMENTO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente a glosa de exclusão sob o entendimento de que os tributos deveriam ter sido deduzidos segundo o regime de competência ainda que parcelados, e não para definição do momento de dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa por decisão judicial com alegação de parcelamento no ano-calendário fiscalizado, mormente se o acórdão recorrido afirma não provado o parcelamento alegado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, , por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator) e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme

Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente)..

Relatório

Cuida o feito de Recurso Especial de Divergência interposto por Vale S.A. em face do acórdão de nº 1201-002.885, proferido em 16 de abril de 2019, que, por voto de qualidade, negou provimento ao apelo então apresentado pela contribuinte. A predita decisão recebeu a seguinte ementa:

AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO. TRIBUTOS SOB EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. OBRIGATORIEDADE.

Despesas com tributos e contribuições contabilizados no período por regime competência cuja exigibilidade tenha sido suspensa devem ser adicionados à base de cálculo da CSLL.

ALEGAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO DE VALORES BRUTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Compete à interessada comprovar que as adições feitas ao Lucro Real que deixaram de ser feitas às bases da CSLL deveriam ter sido confrontadas com outras exclusões.

Resumidamente, a interessada foi autuada por, em 2009, deixar de adicionar à base de cálculo da CSLL, valores atinentes à tributos com exigibilidade suspensa, os quais foram considerados pela D. Autoridade Fiscal como provisão e que tinham sido regularmente adicionados ao Lucro Real para fins de cálculo do IRPJ.

A par da irrisignação da contribuinte, a Delegacia da Receita de Julgamentos do Rio manteve, *in totum*, a exigência fiscal, pelo que a empresa, então, se socorreu do recurso voluntário que, como dito, foi improvido pelo Colegiado *a quo*.

Houve oposição de embargos de declaração, os quais, todavia, foram rejeitados.

Uma vez cientificada da decisão definitiva acerca de seus declaratórios (em 05/08/2019, conforme se vê do documento de e-fl. 1.026), a insurgente manejou o seu recurso especial (apresentado em 19/08/2019 – e-fl. 1.027), por meio do qual sustentou ter ocorrido divergência jurisprudencial quanto a três matérias, a saber:

- a) “ausência de identidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”, trazendo como paradigma o acórdão de nº 1201-002.648;
- b) “ofensa ao princípio da legalidade” apontando como acórdão a ser comparado o mesmo que colacionado quanto ao tema anterior; e
- c) “legitimidade da dedução de tributos com exigibilidade suspensa”, invocando para demonstrar o alegado dissídio, o acórdão de nº 1101-001.037.

Em suas razões recursais, pediu, ainda, que, ultrapassadas as questões supra, que fosse determinada, quando menos, a exclusão dos valores descritos no LALUR e que já teriam sido abatidos do cômputo do lucro real.

Por meio do despacho de admissibilidade de e-fls. 1.085/1094, a D. Presidência da 2ª Câmara de Julgamentos desta Primeira Seção decidiu por admitir o recuso apenas quanto a matéria descrita em “c”, supra, rejeitando, liminarmente, o pedido sucessivo acima aventado. Vale, apenas, destacar que o predito despacho englobou as matérias apontadas em “a” e “b” num mesmo tópico e se opôs à admissão porque o paradigma indicado originara da mesma Turma e Câmara em que proferido o acórdão recorrido.

A empresa interpôs agravo de instrumento que, entretanto, foi rejeitado.

À e-fls. 1.148/1.164 a D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN -, opôs as suas contrarrazões, nas quais, sem se reportar à admissibilidade do recurso especial, premeu pela manutenção da decisão de 2º grau.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

I ADMISSIBILIDADE.

I.1 Requisitos extrínsecos e objetivos.

Como destacado no relatório acima, a recorrente tomou ciência da decisão acerca dos declaratórios em 05/08/2019, tendo apresentado o seu apelo no dia 19 daquele mesmo mês e ano sendo de se reconhecer a sua tempestividade.

Outrossim, o recurso apontou com exatidão os dispositivos sobre o que repousaram as divergências apontadas, tendo, noutro giro, realizado, de forma satisfatória, ao menos do ponto de vista formal, a demonstração analítica do dissídio acusado, atendendo-se, assim, aos pressupostos contidos nos §§ 1º, 6º e 8º do art. 67 do RICARF.

Por fim, até a data da interposição do recurso em exame, nenhum dos paradigmas indicados e admitidos teriam sido objeto de reforma, atendendo-se, destarte, também ao requisito preconizado pelo aludido art. 67, § 15.

Quanto a tais pressupostos, destarte, o apelo é admissível.

I.2 Quando a divergência jurisprudencial.

Diferentemente do que venho normalmente fazendo em meus votos passados, não vou, aqui, trazer as premissas que me utilizado para atestar, ou não, a ocorrência do dissídio jurisprudencial. Isto porque a espécie, como posta, não desafia um escrutínio percutiente dos casos comparados para se verificar a absoluta identidade circunstancial e quanto ao próprio direito discutido.

Tanto no caso do acórdão recorrido, como na hipótese da decisão paradigma, houve a lavratura de auto de infração para se impor a adição, ao lucro líquido, de parcelas atinentes tributos com exigibilidade suspensa, condição esta que, contudo, adviria de parcelamento de débitos realizados pelos contribuintes.

Vejam que o voto condutor da decisão comparada nem mesmo se pronuncia sobre a existência ou não de identidade de base de cálculo entre a CSLL e o IRPJ, tão pouco discutindo a própria extensão das disposições do art. 41 da Lei 8.981/95. Mas de forma clara, e diametralmente oposta à que defendida pelo Colegiado *a quo*, afirmou que as hipóteses tratadas

pelo artigo retro referido não se aplicariam ao caso em que a exigibilidade das exações é suspensa por força de parcelamento mormente porque, nesta modalidade de benefício, o respectivo gozo pressupõe a confissão irrevogável e irretratável da dívida negociada, que, por isso, será exigida independentemente de lançamento.

O acórdão recorrido, de sua vez, confirma a aplicação dos preceitos do aludido 41 também à CSLL e justifica a extensão da vedação ali contida também aos casos de parcelamento sob um prisma eminentemente pragmático e cronológico. De fato, para a decisão de piso, esta hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito, que está contemplada, hoje, no inciso VI, do art. 151 do Código Tributário Nacional – CTN -, só não teria sido encampada pela Lei 8.981/95 porque foi introduzida no diploma de lei complementar *ex ratione materiae* por ocasião da LC 104/01 – ou seja, em momento posterior à própria Lei 8.981, retro referida.

E, neste ponto, estabelece entendimento que, efetivamente, é antinômico ao defendido pela decisão comparada pois, confirma a extensão dos ditames do aludido art. 41 ao sustentar que os tributos com exigibilidade suspensa se submeteria ao regime de caixa, algo, explicitamente refutado pelo acórdão paradigma. Neste sentido, vale transcrever a seguinte passagem do voto condutor do acórdão de nº 1101-001.037:

Desde que o estipêndio se afigure com foros de definitividade, sequer é essencial, para fins de dedutibilidade, que seja efetivamente suportado pelo contribuinte, naquele dado período de apuração. Exatamente por isso, pois, é que o regime de competência é primacial, em detrimento do regime de caixa.

Há, no paradigma, é verdade, uma particularidade que, para alguns, poderia ser relevante (ao menos para atestar, ou não, a ocorrência de dissídio). É que, nesta decisão, o D. Relator, a par de defender a observância ao regime de competência, afirma que o período-base (a competência) a ser considerada deveria ser aquela em que ocorrida a definitividade da exigência, por meio da confissão de dívida.

Só que no caso em exame, semelhante questão não é, nem mesmo, aventada... nenhum óbice fático, similar ao acima apontado, foi, de qualquer forma, sequer tangenciado (seja por quem for). Aliás, até que ocorra a predita confissão, verdade seja dita, não caberia, nem mesmo, se cogitar de tributo com exigibilidade suspensa (ao menos não em decorrência de parcelamento).

Assim, entendo caracterizada a divergência e, nesta esteira, a admissão do recurso do contribuinte se impõe.

III CONCLUSÃO.

A luz do exposto, voto por CONHECER do recurso especial e, no mérito, por LHE DAR PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado compreendeu que não foram atendidos os pressupostos necessários para tanto.

A exigência veiculada nestes autos decorre, tão só, da adição à base de cálculo da CSLL de valores que, reconhecidos como “tributos com exigibilidade suspensa”, foram adicionados ao lucro real nos quatro trimestres do ano-calendário 2009. A autoridade lançadora expõe seus fundamentos para concluir que tais valores caracterizam provisão e, assim, sujeitam-se a adição à base de cálculo da CSLL na forma do art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95.

Desde a impugnação a Contribuinte argui, subsidiariamente, o equívoco do lançamento em considerar tais valores como provisões, quando, em verdade, corresponderiam a pagamentos efetuados em programas de anistia/remissão ou a parcelamentos, cuja dedução não seria vedada pela legislação. Apresentou, naquela ocasião, uma lista dos processos administrativos e judiciais que estariam vinculados aos tributos cuja adição foi aqui promovida, indicando o *status do processo*.

A decisão de 1ª instância, por sua vez, para além de afirmar a indedutibilidade na base de cálculo da CSLL, como provisões, de tributos com exigibilidade suspensa, assim se manifestou acerca da referida lista de processos:

Tomo como exemplo as contas contábeis em que há casos de adesão ao REFIS (Lei nº 11.941/2009). Há quatro casos: os processos judiciais n.ºs. 2004.3800035861-0; 2005.5101.017982-0 e 2005.50.01.007104-5, bem como o processo administrativo 12466.001781/00-17.

Seguindo neste diapasão, no que toca a estes processos, inicialmente **entenderia que o parcelamento solicitado dentro do ano-calendário relativo à autuação (2009), tornar-se-ia verdadeira obrigação do contribuinte**, não havendo que se falar em provisão.

Contudo, em que pese a interessada trazer inúmeros documentos em conjunto a sua peça defensiva, não se consegue inferir se há correspondência entre o quadro demonstrativo da impugnação nos valores objeto de autuação, já que não há uma consolidação comparativa entre o que foi adicionado no IRPJ e glosado pelo fisco para a CSLL e a **documentação trazida pela interessada, totalmente desconstruída e com inúmeras informações não discriminadas ou consolidadas** que tivesse o condão de demonstrar que tudo o que foi adicionado ao lucro real para os quatro trimestres de 2009 a título de tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa era exatamente o que constava do quadro demonstrativo. Entendo que, in casu, seria ônus da interessada demonstrar que o que consta como “exigibilidade suspensa”, na verdade seria verdadeira obrigação líquida. E na espécie, entendo que isto não ocorreu.

Quanto aos demais, pode-se até afirmar que um tributo devido que esteja com a sua exigibilidade suspensa, não deixa de ser devido até que uma lei diga o contrário ou que uma decisão definitiva ocorra no Poder Judiciário, não se podendo contabilmente caracterizá-lo como provisão, mas sim como uma obrigação tributária incorrida que não foi paga, uma vez que há lei prevendo a sua cobrança, e ao final do período base o seu valor é plenamente conhecido.

[...]

O julgamento do recurso voluntário foi, inicialmente, convertido em diligência. O relator vencido propunha o cancelamento da exigência por não vislumbrar identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ponto autuado, mas o Colegiado *a quo* também discordou de seu entendimento subsidiário de afastar as exigências sobre os valores parcelados no âmbito da Lei nº 11.941/2009 porque, apesar de entender *dedutíveis, na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, os tributos e contribuições com*

exigibilidade suspensa por parcelamento, necessária seria a confirmação, pela Unidade de Origem, de quais valores teriam sido parcelados. Houve nova conversão do julgamento em diligência porque como resultado da primeira foram informados, apenas, os débitos parcelados no âmbito da Receita Federal, e a Contribuinte alegara que os débitos aqui em discussão teriam sido parcelados no âmbito da PGFN, para além de contemplarem também hipóteses de depósito judicial convertido em renda, pagamento e outros parcelamentos oferecidos pela PGFN.

No acórdão recorrido, depois de relatar as diligências determinadas, consignou-se que:

Em resposta ao solicitado nesta segunda Resolução, a autoridade preparadora foi categórica informando não ter encontrado, entre as parcelas sob litígio, nenhuma que correspondesse aos incisos I, V e VI do art. 151 do CTN, isto é, moratória, liminar ou tutela antecipada e parcelamento esta última, a alegada pela Recorrente.

O voto condutor do acórdão recorrido, por sua vez, depois de afirmar a aplicação, à CSLL, do regime de caixa instituído em relação à dedução de tributos no âmbito do lucro real, assim enfrenta a alegação da Contribuinte de que, dentre as parcelas adicionadas ao lucro real, constariam valores que não seriam indedutíveis na forma do art. 41 da Lei nº 8.981/95, porque parcelados:

A tomar como verídicas as alegações da Recorrente, a sua conduta seria contraditória, pois estes mesmos motivos justificariam a também não adição destas mesmas despesas com tributos com exigibilidade suspensa à base do IRPJ. Como visto, a Recorrente adicionou estes valores à base do IRPJ.

Mas, ainda que se tome como um equívoco as adições feitas pela Recorrente à base do IRPJ, **a questão de direito suscitada não estarem os tributos parcelados sujeitos ao reconhecimento como despesa por regime de caixa a meu ver, não procede.**

Em primeiro lugar, analiso as alegações de parcelamento.

O fato de o art. 41 da Lei 8.981/1995 fazer remissão apenas aos incisos II a IV do art. 151 do CTN não quer dizer que os incisos V e VI não devam observar a mesma regra.

Isto porque a lei em comento não quis eleger casuisticamente os incisos II a IV, mas, sim, excluir o inciso I, referente à moratória, tendo apenas, no entanto, não se utilizado da melhor redação.

Como os incisos V (concessão de tutela antecipada ou liminar em outras espécies de ação judicial) e VI (parcelamento) foram incluídos no art. 151 do CTN após a lei 8.981/1995, entendo tratar-se de um problema relacionado à desatualização da remissão aos incisos.

A razão da dispensa do inciso I (moratória) é óbvia: tratando-se de concessão legal para casos extremos, de calamidade pública ou grave comprometimento da ordem econômica, a moratória tem por público e notório que não foi o contribuinte por ela beneficiado quem deu causa a seu estado de inadimplência ou mesmo de insolvência, justificando-se, portanto, a diferença de tratamento.

Não se pode comparar a situação de alguém que recebe moratória com as demais previstas nos outros incisos do art. 151 do CTN como, por exemplo, a de quem adere a estes tantos estes programas de remissões e anistias, comumente chamados de parcelamentos.

Assim, **a faculdade concedida a um contribuinte sob moratória, de reconhecer antecipadamente determinadas despesas antes mesmo de estas serem pagas, trata de um benefício fiscal (permissão para deduzir antecipadamente despesas tributárias) sobre outro (suspensão da exigibilidade por moratória), claramente justificáveis.**

Tanto o parcelamento, quanto a concessão de liminar em ações diversas da do mandado de segurança, bem como de tutela antecipada, devem, portanto também, observar o regime de caixa, posto não haver qualquer razão para se beneficiarem com o registro antecipado de despesas tributárias pelo regime de competência.

Do contrário, teríamos a absurda situação onde uma liminar concedida em mandado de segurança para suspender a exigibilidade de tributos provocaria a adoção do regime de caixa para estas despesas, enquanto uma liminar em outros ritos ou a concessão de tutela antecipada na ação ordinária importaria adoção do regime de competência, permitindo postergação no pagamento do tributo. Interpretar desta forma provocaria, assim, uma diferenciação absurda, por ter como critério para o *discrímen* o tipo de ação judicial escolhida pelo autor.

Por isso entendo que a lei quis apenas excluir a moratória porque, como já exposto, esta possui claras razões para ser beneficiada em relação às demais hipóteses.

Dito isto, é de se acrescentar, ainda, que não se pode esperar do legislador que atualize as remissões vindas de todos os dispositivos legais ordinários ao CTN quando resolver apenas alterar a redação deste último. Assim, não faz sentido, a pretexto de se observar uma suposta legalidade baseada na pobreza de uma interpretação literal que privilegia as remissões desatualizadas de uma lei ordinária, sustentar que quem pede parcelamento ou obtém antecipação de tutela deve gozar do mesmo benefício fiscal concedido a quem recebeu moratória.

Embora ainda a Recorrente alegue também ter sido beneficiada por moratória, não comprovou tal fato. Por ser concedida de forma absolutamente excepcional pelos entes tributantes, deve-se assumir, por falta de comprovação, que a Recorrente não foi beneficiada por moratória, em sentido estrito, no período da autuação.

Por todo o exposto, julgo improcedente a alegação de que a apuração da CSLL, no caso de despesas com tributos parcelados, não está obrigada a observar o regime de caixa conforme o previsto no §1º do art. 41 da Lei 8.981/95. Quanto a alegação de moratória, julgo improcedente por não ter comprovado a Recorrente ter sido beneficiada com este tipo de regime. *(negrejou-se)*

Assim, interpretando a legislação tributária, o Colegiado *a quo* concluiu que o parcelamento de débitos não se enquadrava na hipótese do art. 151, I do CTN, que deixou de ser referida no art. 41 da Lei nº 8.981/95. Por esta razão, os débitos parcelados também se sujeitariam a dedutibilidade segundo o regime de caixa.

Por fim, adentrando à cogitação de que débitos parcelados teriam sido pagos no próprio ano-calendário 2009, o Colegiado *a quo* observou que a Contribuinte, questionada no curso da fiscalização acerca da falta de adição dos tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL, nada alegou acerca do parcelamento dos débitos. E ainda anotou que nas diligências realizadas não foram encontrados *entre os valores adicionados à base da CSLL na autuação fiscal nenhum que tivesse relação com parcelamentos ou outras hipóteses que excepcionasse a obrigatoriedade do regime de caixa para a dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa*. Acrescentou, também, que:

Frise-se ainda que os valores tomados pela Fiscalização referem-se à constituição de tributos (créditos tributários) suspensos na parte A do LALUR sobre os quais a própria fiscalizada reconheceu a necessária adição ao Lucro Real.

A Recorrente, por outro lado, alega também que estes valores resultariam de reversões de provisões, contestação que não teria sido enfrentada pela DRJ.

Ocorre que reversões de provisões implicam exclusões ao Lucro Real, sendo que a autuação fiscal trata de adições.

Vale ressaltar ainda, a acusação fiscal não trata também de exclusão de valores da base de cálculo da CSLL como por vezes a Recorrente faz menção, mas de valores que lá deveriam ter sido adicionados.

E foi seguindo o escriturado no LALUR que concluiu a fiscalização pela necessidade de adição destes valores à base da CSLL.

Além disso, **os registros no LALUR de adição aqui mencionados fazem clara referência à Lei 8.981/95, cujo §1º do art. 41 é o que exclui do regime de competência o reconhecimento de despesas referentes a tributos com exigibilidade suspensa, reforçando a conclusão a que ora se chega acerca de a verdadeira natureza de tais parcelas tributadas na autuação fiscal não estarem, portanto, excepcionadas ao regime de caixa.**

Ao menos em face do até aqui examinado, julgo improcedentes as alegações de que entre os valores adicionados pela fiscalização à base de cálculo da CSLL haveria pagamentos de tributos feitos no próprio ano de apuração. *(negrejou-se)*

O voto condutor do acórdão recorrido ainda rejeita arguição de erro na determinação da matéria tributável por desconsideração de exclusões vinculadas às adições tributadas, isto *por falta de devida comprovação, que os valores tomados na autuação deveriam ser líquidos das exclusões registradas no LALUR referentemente às mesmas subcontas contábeis envolvidas*. E finaliza rejeitando as alegações de ofensa ao princípio da legalidade.

Nestes termos, é certo que o voto condutor afirma o parcelamento como hipótese de suspensão da exigibilidade contemplada no art. 41 da Lei nº 8.981/95, e assim acaba por validar a extensão desta interpretação à classificação de tais valores como provisões indedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL. Todavia, também se vê que a Contribuinte, mesmo depois das duas diligências realizadas antes do julgamento do recurso voluntário, não logrou provar sua alegação de que os valores autuado tivessem *relação com parcelamentos ou outras hipóteses que excepcionasse a obrigatoriedade do regime de caixa para a dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa*. Por fim, em reforço à constatação fiscal de que os valores adicionados corresponderiam a tributos sujeitos ao regime de caixa previsto no art. 41 da Lei nº 8.981/95, o voto condutor do acórdão recorrido ressalta o fato de a própria Contribuinte assim os ter reconhecido na apuração do lucro real.

Na parte em que teve seguimento, a Contribuinte suscitou divergência em face do paradigma nº 1101-001.037, destacando de sua ementa o seguinte trecho:

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO E POSTERIORMENTE INCLUÍDO EM PROGRAMA DE PARCELAMENTO. DEDUTIBILIDADE NO EXERCÍCIO DA CONFISSÃO DA DÍVIDA PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. O tributo, quando suspensa sua exigibilidade, não é certo e líquido, não chegando a representar uma despesa real e, menos ainda, necessária. Contudo, no momento em que o contribuinte confessa de forma irretroatável seus débitos, a despesa passa a ser líquida e certa, possibilitando-se a sua dedução pelo regime de competência, no período-base do reconhecimento da dívida.

Ao trecho final da ementa, adiciona o destaque ao voto condutor do paradigma no sentido de que *o sujeito passivo do IRPJ pode realizar a dedução das exações fiscais, frente à base impositiva do imposto, tomando como base o período de apuração correspondente à data de constituição do crédito tributário*.

O exame de admissibilidade bem observou a anotação inicial do voto condutor do acórdão recorrido acerca da falta de comprovação da ocorrência de moratória. Mas, quanto à cogitação de falta de comprovação dos parcelamentos, concluiu em sentido contrário ao antes

vislumbrado por esta Conselheira, e assim reconheceu a existência de divergência jurisprudencial, nos seguintes termos:

Da similitude fática efetivamente reconhecida

Entretanto, considero que a questão de fato relacionada a possível inexistência de parcelamentos não ficou cabalmente consignada no ac. recorrido – assim como ocorreu no caso da moratórias - em que pese poder-se argumentar que a infrutífera diligência solicitada no sentido de comprovar a veracidade da tabela trazida em sua impugnação, tenha trazido resultados indeterminados conforme ficou registrado no tópico pertinente do ac. recorrido.

Porém, percebe-se que da diligência o Ac. recorrido limitou-se a extrair 2(duas) apenas as seguintes conclusões: **1) que não foi comprovado a alegação da existência de ineditabilidade em função de moratória; e 2) que dentre os parcelamentos não se comprovou os que efetivamente foram pagos, pois se os resultados para esses dois casos tivessem sido diferentes, pela tese defendida pelo ac. recorrido, a dedutibilidade estaria garantida.**

Isso posto, ou seja, firmado a premissa de que o ac. recorrido trata de casos envolvendo parcelamentos, não há como dizer que as situações fáticas encontradas em ambos os julgados não guardam similitude fática, **pois agora pode-se assumir que nesses julgados debateu-se a dedutibilidade em momento posterior de despesas de tributos incluídos em parcelamentos e ainda não deduzidos nos períodos-base de seus respectivos fatos geradores.**

Da divergência constatada

Nesse contexto, a recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência.

Isso porque **enquanto no recorrido** os tributos parcelados e não incluídos em períodos de competências anteriores na base de cálculo da CSLL deveriam ser computados pelo **regime de caixa**, leia-se, computados apenas no momento do seu pagamento, dado que segundo o ac. recorrido “O fato de o art. 41 da Lei 8.981/1995 fazer remissão apenas aos incisos II a IV do art. 151 do CTN não quer dizer que os incisos V e VI[parcelamento] não devam observar a mesma regra”. **De outra banda, no paradigma**, firmou-se o entendimento contrário, de que tais parcelamentos deveriam ser computados pelo **regime de competência**, ou seja, no período em que passaram tais despesas a serem considerados líquidas e certas, que, no caso dos parcelamentos, seria o período em que confessaram os respectivos débitos, **“o do reconhecimento da dívida”**, ficando implícito, a desnecessidade de haver os respectivos pagamentos para se concretizar a sua dedutibilidade. *(destaques do original)*

Como antes exposto, esta Conselheira compreende, a partir da análise integral do voto condutor do acórdão recorrido, que não restou confirmada a dúvida suscitada pela Contribuinte acerca da existência de valores parcelados dentre aqueles adicionados ao lucro real. Se as investigações nas diligências determinadas tivessem, de fato, se limitado à verificação inicial de comprovação de parcelamentos pagos no próprio ano-calendário, poder-se-ia afirmar que a Contribuinte seria favorecida pela reversão da interpretação da legislação tributária no sentido de que regime de caixa do art. 41 da Lei nº 8.981/95 é também aplicável na hipótese a suspensão da exigibilidade por parcelamento. Contudo, o voto condutor do acórdão recorrido expressamente refere a inexistência de prova de *parcelamento ou cotas de pagamentos destes*. Veja-se o contexto desta afirmação:

De todo o caso, o Colegiado chegou a converter o julgamento em diligência, conforme fls. 823 e 901, exatamente para confirmar qual seria a natureza destes valores, isto é, **se dentre eles haveria parcelamentos ou cotas de pagamento destes.**

A própria autoridade preparadora, em sede de diligência, examinando também os documentos apresentados pela Recorrente, **não encontrou entre os valores adicionados à base da CSLL na autuação fiscal nenhum que tivesse relação com**

parcelamentos ou outras hipóteses que excepcionasse a obrigatoriedade do regime de caixa para a dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, como se observa:

Pois bem, a contribuinte foi então intimada a, em relação as suas contas contábeis de provisão para contingências tributárias, as mesmas apresentadas no quadro acima citado, apresentar os lançamentos contábeis que constituem os valores de despesas não adicionadas na apuração da base de cálculo da CSLL e, também, comprovar que tais lançamentos correspondem a despesas referentes à exigibilidade suspensa em função dos incisos I, V e VI do artigo 151 do CTN. Desta forma, mais uma oportunidade estava sendo dada à contribuinte para comprovar suas repetidas alegações. Em resposta, o sujeito passivo manteve a argumentação até aqui exposta. Apresentou, também, uma “recomposição dos lançamentos do 1º trimestre de 2009”. Nas palavras da contribuinte, “a título meramente exemplificativo, e por se tratar do trimestre com valores mais relevantes”. **Segue a mesma, defendendo mais uma vez que “seu principal argumento é o de que, embora por vezes semelhantes, IRPJ e CSLL não se confundem”.**

Conclui-se, destarte, que apesar das repetidas oportunidades, não avançam as alegações da impugnante. Prossegue-se **a ausência de comprovação, da apresentação de documentação, hábil e idônea, capaz através de elementos concretos demonstrar a divergência entre os valores adicionados a título de IRPJ e CSLL** que justificasse o tratamento divergente na apuração de suas bases de cálculo no que se refere aos valores lançados e objetos deste processo.

Frise-se ainda que os valores tomados pela Fiscalização referem-se à constituição de tributos (créditos tributários) suspensos na parte A do LALUR sobre os quais **a própria fiscalizada reconheceu a necessária adição ao Lucro Real.** (negrejou-se)

De toda a sorte, para além deste fundamento autônomo que evidenciaria a inutilidade da discussão acerca de o parcelamento constituir, ou não, hipótese de suspensão da exigibilidade contemplada no art. 41 da Lei nº 8.981/95 para fins de afastamento de regime de competência na dedução de tributos do lucro real, e por consequência também da apuração a base de cálculo da CSLL, importa observar que o paradigma nº 1101-001.037 não analisou a circunstância de o tributo ter sido, apenas, parcelado, mas sim teve em conta o momento de dedutibilidade do tributo que, originalmente com exigibilidade suspensa, foi posteriormente parcelado pelo sujeito passivo. Tanto o é que a própria ementa refere que a dedutibilidade, em tais circunstâncias, se verifica *pelo regime de competência, no período-base do reconhecimento da dívida*, mediante confissão *de forma irretratável* dos débitos em parcelamento, **e não no momento de ocorrência de seu fato gerador**, ou do vencimento original.

Vale também a transcrição de excerto mais amplo do voto condutor do paradigma, do qual a Contribuinte destaca apenas a afirmação de que *o sujeito passivo do IRPJ pode realizar a dedução das exações fiscais, frente à base impositiva do imposto, tomando como base o período de apuração correspondente à data de constituição do crédito tributário*:

A singela leitura dos dispositivos encimados deixa evidente, de fato, que **a regra é a da dedutibilidade dos tributos, junto ao lucro exacionável, segundo o regime de competência.** Isso significa dizer que, em um primeiro momento, **o sujeito passivo do IRPJ pode realizar a dedução das exações fiscais, frente à base impositiva do imposto, tomando como base o período de apuração correspondente à data de constituição do crédito tributário.**

O § 1º do preceito, contudo, **excepciona**, explicitamente, a regra anterior, asseverando que a dedutibilidade comentada **não se estende às contingências fiscais que tenham, momentaneamente, deixado de ser exigíveis**, forte na existência de depósito de montante integral, na pendência de reclamações ou recursos administrativos e na concessão de medida liminar em sede de mandado de segurança.

Ora, a autorização legislativa concedida ao contribuinte, tendente a possibilitar a dedução, junto ao lucro real, dos tributos lançados, calca-se na regra geral de dedutibilidade das despesas operacionais necessárias à atividade do sujeito passivo. Noutras palavras, em nossa visão, o artigo 41 da Lei nº 8.981/1995 nada mais faz do que especificar, para o caso das contingências fiscais, os preexistentes e genéricos permissivos dos artigos 45, § 2º, e 47, caput e § 1º, da Lei nº 4.506/1964, in verbis:

[...]

Bem, a melhor exegese da legislação citada nos indica que, para serem dedutíveis quaisquer despesas, devem elas, em primeiro lugar, ser certas e líquidas. Somente assim elas poderiam, afinal de contas, ser reputadas necessárias, subsumindo-se à regra geral dos mencionados artigos 45 e 47.

Desde que o estipêndio se afigure com foros de definitividade, sequer é essencial, para fins de dedutibilidade, que seja efetivamente suportado pelo contribuinte, naquele dado período de apuração. Exatamente por isso, pois, é que o regime de competência é primacial, em detrimento do regime de caixa.

Nos casos em que a exigibilidade do tributo está suspensa, pode não haver, contudo, certeza quanto à própria existência da despesa. Seja em sede judicial, seja na seara administrativa, a ocorrência de qualquer das hipóteses dos incisos II a IV do artigo 151 do CTN serve a indicar que o passivo ainda está sendo questionado. É latente, portanto, possibilidade de o tributo em cobro ser declarado como indevido, tornando sem objeto a dedução perpetrada.

Compreenda-se: **se o tributo, quando suspensa sua exigibilidade, não é certo e líquido, ele não chega a representar uma despesa real e, menos ainda, necessária.** O dispêndio, destarte, não é passível de dedução. Repitamos: a indedutibilidade de tributos cuja exigibilidade estivesse suspensa derivaria, em tal diapasão, do simples fato de inexistir despesa certa e líquida a ser suportada.

Contudo, no momento em que o contribuinte confessa de forma irretratável seus débitos, em razão da adesão a programa de parcelamento, passam a ser verificados os requisitos necessários ao reconhecimento daqueles débitos como despesas, possibilitando-se a sua dedução pelo regime de competência. Note-se, porém, que **o período-base para a referida dedução passa a ser o do reconhecimento da dívida, isto é, quando a despesa passou a ser líquida e certa. (destacou-se)**

Eventualmente a pretensão da Contribuinte, nestes autos, era também demonstrar que débitos discutidos judicialmente foram posteriormente parcelados, e isto especialmente em razão do parcelamento especial da Lei nº 11.941/2009, publicada no ano-calendário fiscalizado. Contudo, a imprecisão de suas alegações conduziu as decisões administrativas aqui proferidas no sentido de considerar, primeiro, improvados os pagamentos dos parcelamentos em 2009 e, depois, a própria existência dos parcelamentos.

Já o paradigma, que inclusive conta com declaração de voto desta Conselheira, não analisou exigência de adição de tributos com exigibilidade suspensa, mas sim da glosa de exclusões de tributos antes adicionados, justificadas pelo sujeito passivo como promovidas justamente quando os valores voltaram a ser exigíveis. Neste sentido é a introdução da referida declaração de voto:

Como relatado, a exigência de IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário 2009 decorre da glosa de despesas com tributos e custas de períodos anteriores, bem como de compensação indevida de prejuízo e base de cálculo negativa de períodos anteriores.

As despesas com tributos e custas foram escrituradas no item “Outras Exclusões” o valor de R\$ 30.369.494,07, reduzindo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Intimada a esclarecer a origem destes valores, escriturados sob a rubrica “Parcelamentos Diversos (PPI)”, a contribuinte informou que eles se refeririam ao principal de ISS (R\$ 29.994.293,35) e custas processuais devidas ao Estado de São Paulo em Execuções

Fiscais (R\$ 375.200,72), incluídas no Programa de Parcelamento Incentivado da Prefeitura de São Paulo”. Acrescentou que referidos valores foram contabilizados em 2008, mas adicionados, e posteriormente considerados dedutíveis no período fiscalizado. Apresentou relatório dos valores parcelados, nos quais constata-se referência a débitos de 1996 a 2000, além de honorários e custas judiciais decorrentes de execuções fiscais datadas de 2003 a 2005.

Frente a estes elementos, a autoridade fiscal observou que os débitos corresponderiam ao período de 1996 a 2001, e reportou-se ao art. 344 do RIR/99 que estabelece o regime de competência como regra para a dedução de despesas tributárias. Infere-se, daí, que **não se cogitou da possibilidade de tais valores sujeitarem-se a anterior suspensão da exigibilidade**, de modo a postergar sua dedução fiscal na forma do §1º do art. 344 do RIR/99, que sequer foi transcrito no Termo de Verificação Fiscal.

A contribuinte alega que os valores teriam sido objeto de lançamento de ofício por ela questionado, de modo que a dedução somente estaria autorizada legalmente a partir do momento em que a exigibilidade dos débitos fiscais fosse restabelecida. Esta alegação, em princípio, exigiria a confirmação desta correspondência. *(destacou-se)*

Como se vê, o contexto fático do paradigma é praticamente o inverso do verificado no recorrido. Naquele caso, o sujeito passivo alegava ter adicionado os tributos com exigibilidade suspensa tanto na base de cálculo do IRPJ, como da CSLL, e a objeção fiscal se verificou no momento seguinte, em que se promoveu a exclusão sob o entendimento de que os tributos passaram a ser exigíveis. E, mais: a objeção fiscal à dedução sequer teve em conta as repercussões do fim da suspensão da exigibilidade dos tributos discutidos judicialmente, limitando-se à afirmação de que a dedução não se verificara no período de competência de apuração dos tributos. Daí o fundamento adicionado por esta Conselheira para concordar, como o relator do paradigma, quanto à impropriedade da exigência fiscal:

Em outras palavras, para afirmar indevida a redução do lucro real no ano-calendário 2009 por tributos devidos de 1996 a 2001, a autoridade fiscal deveria exigir da contribuinte a prova de que os débitos tributários não foram contabilizados no passado, e não afetaram a apuração da base de cálculo tributável, aferindo os efeitos de sua regular contabilização à época para apurar se, no ano-calendário 2009, teria ocorrido redução indevida do lucro real, ou apenas postergação do registro de uma despesa que veio, tardiamente, a reduzir a base tributável. Neste segundo caso haveria, em verdade, antecipação do recolhimento de tributos, e frente a esta possibilidade, não excluída pela Fiscalização, impõe-se concluir que a acusação fiscal não reúne elementos suficientes para sua sustentação.

Conclui-se, de todo o exposto, que não só o acórdão recorrido deixa de sustentar a glosa promovida exclusivamente na subsistência da suspensão da exigibilidade por parcelamento de débitos antes discutidos judicialmente, como também o paradigma não enfrenta objeção fiscal à dedução de tributos que, antes discutidos judicialmente, são parcelados.

Em tais circunstâncias, inexistente divergência jurisprudencial na interpretação da legislação tributária por distintos Colegiados do CARF.

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

