Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16682.721535/2015-11

Processo nº	16682.721535/2015-11
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-006.674 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	08 de agosto de 2023
Recorrente	VALE S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

DESPESAS RELATIVAS A TRIBUTOS DEVIDOS POR TERCEIRO. TRANSFERÊNCIA DE ÔNUS. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contextos fáticos distintos, concernentes à assunção de tributo que não surgiu de uma relação comercial intentada entre o seu contribuinte de direito e seu contribuinte de fato, e à assunção de tributo devido por terceiro contemporânea à contratação de serviço entre partes independentes, e não por assunção de tributo que, não recolhido à época da industrialização por encomenda acordada entre partes ligadas, é posteriormente lançado de ofício e recolhido pela contratada.

ADIÇÃO DE DESPESAS À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. PRESSUPOSTO MATERIAL DE CABIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. Não se admite o recurso especial quando os acórdãos paradigmas colacionados repousam as suas conclusões no exercício silogístico que pressupõe contexto fático distinto daquele observado no acórdão recorrido.

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 parcial do recurso, apenas em relação à matéria "dedutibilidade de despesas tributárias exigidas de terceiros". Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. Foi designado redator *ad hoc* o Conselheiro Luciano Bernart, que não proferiu voto por substituir o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart – Redator *ad hoc*

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial de Divergência interposto por Vale S.A. em face da do acórdão de nº 1201-002.886, proferido em 16 de abril de 2019, em que a 1ª Turma da 3ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamentos, em decisão unânime, negou provimento a recurso voluntário manejado pela agora insurgente. A predita decisão recebeu a seguinte ementa:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
>
> Ano-calendário: 2010
>
> DESPESAS INDEDUTÍVEIS. ÔNUS ASSUMIDO DE FORNECEDOR POR ICMS COBRADO POSTERIORMENTE EM PROCEDIMENTO DO FISCO ESTADUAL.
>
> Reputam-se indedutíveis, por serem não usuais e derivarem de convenção particular, despesas assumidas com o pagamento do ICMS não repassado pelo fornecedor porém cobrado deste posteriormente pelo fisco estadual.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL
>
> Ano-calendário: 2010
>
> DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS. PREVISÃO LEGAL ESPECÍFICA.
>
> A partir de 1º de janeiro de 96, devem ser adicionadas ao lucro líquido do período, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social, as despesas incorridas pela pessoa jurídica que não possuam os atributos de necessidade, normalidade e usualidade, em virtude da previsão legal contida no art. 13 da Lei nº 9.249/1995.
>
> LANÇAMENTO REFLEXO.
>
> Aplicam-se à CSLL as mesmas razões de decidir referentes ao IRPJ quando se trata de lançamento reflexo.
>
> GLOSA DE EXCESSO DE COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS. LANÇAMENTO EFETUADO EM DUPLICIDADE.
>
> Afasta-se o lançamento de glosa de excesso de compensação de bases negativas da CSLL quando constatada a sua duplicidade em relação a outro, cuja ciência se deu primeiro. Questão conhecida de ofício.

Original

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010

JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

O crédito tributário não pago integralmente no vencimento é acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo determinante. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício também se submete à incidência dos juros, em caso de inadimplência. Súmula CARF nº 108.

O caso em exame revolve autuação lavrada em 2015, em desfavor da contribuinte, ante a constatação da dedução de despesas com tributos devidos por terceiros, extirpadas do cômputo do lucro líquido apurado no ano de 2010.

Em apertadíssima síntese, as empresas Vale do Rio Doce Alumínio S.A. – ALUVALE (incorporada pela Vale S.A. em Dez/2003) – e Valesul Alumínio S. A. (Valesul), firmaram pacto de industrialização por encomenda nos idos de 1994/1995. Nesta ocasião, ficou acordado que a contratante, ALUVALE, ficaria responsável pelos custos inerentes à energia elétrica consumida no processo industrial, mormente por entender, como se extrai do relatório elaborado pela Delegacia da Receita de Julgamentos de Ribeirão Preto – DRJ/POR -, que este insumo "*não deveria compor o custo final do produto industrializado e incidir sobre a base de cálculo do ICMS*".

Todavia, tal procedimento foi criticado pela Fazenda Pública Estadual que lavrou auto de infração em face da Valesul para, precisamente, lhe exigir o aludido tributo. Malograda a defesa então oposta (ao que tudo indica, manifestada apenas na via judicial), em 2010, como já destacado, a Vale S/A (enquanto sucessora da ALUVALE) quitou a obrigação tributária em anistia promovida pelo Estado do Rio de Janeiro.

A justificativa aventada pela insurgente à D. Autoridade Fiscal é de que, caso a energia elétrica gasta no processo industrial tivesse sido computada no custo do "serviço" contratado, a própria ALUVALE (Vale S.A.) teria arcado com o ônus econômico do ICMS exigido pelo Fisco Carioca. Assim, poderia, ao fim das contas, deduzir a respectiva despesa, especialmente, por defender que este tributo compôs o preço da mercadoria, ainda que a responsabilidade tributária pelo adimplemento da dita obrigação fosse de quem, efetivamente, pratica o fato gerador (Valesul).

A D. Auditoria Tributária Federal, todavia, considerou que, por se tratar de despesas de terceiros, tais seriam desnecessárias e, nesta esteira, deveriam ter sido adicionadas às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Por conta disso, lavrou o competente auto de infração que resultou na redução de saldo de prejuízos, quanto ao imposto federal, e na imposição de crédito tributário quanto à citada contribuição, por falta de recolhimento e, ainda, em razão de excesso de compensação de base de cálculo negativa.

A insurgente opôs a sua impugnação administrativa que foi julgada improcedente pela já mencionada DRJ/RPO, decisão esta confirmada pelo Colegiado *a quo*, ainda que, todavia, em parte, já que, quanto a CSLL, considerou nulo o lançamento atinente ao predito excesso de compensação de base de cálculo negativa ante a ocorrência de um *bis in idem* (a mesma infração já teria sido constada em outro processo, tendo ocorrido um duplo lançamento tributário). E é precisamente por isto que este feito foi apensado ao processo de nº 16682.721535/2015-11, cuja relatoria se encontra sob os ombros deste Conselheiro e que deverá ser julgado nesta mesma sessão.

Original

A empresa foi intimada do acórdão de 2º grau em 14/05/2019 (e-fl. 1.831), tendo, então, interposto o apelo em exame no dia 28 daquele mesmo mês e ano (e-fl. 1.832). E, em suas razões de insurgência, sustentou a ocorrência de dissídio jurisprudencial quanto a dois temas, a saber:

a) a "***Dedutibilidade de despesas tributárias exigidas de terceiros*",** invocando como paradigmas os acórdãos de nºs 1103-001.143 e 103-10.878; e

b) a "*ausência de previsão legal para se exigir a adição da despesa à base de cálculo da CSLL*", trazendo como decisões a serem comparadas àquelas contidas nos acórdãos de nºs 1301-002.432 e 9101-002.310.

Este segundo tema, vale destacar, conformaria pedido sucessivo, dado que, caso se acolha a pretensão recursal quanto à primeira matéria, restará, inadvertidamente, prejudicado.

Por meio do despacho de admissibilidade juntado à e-fls. 2.039/2.051, a D. Presidência da 2ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamentos considerou comprovadas as divergências suscitadas sem ressalvas, dando, assim, seguimento ao apelo.

A D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou as suas contrarrazões (e-fls. 2.052/2.064) em que, incialmente, afirma não ter sido demonstrado o dissídio quanto, todavia, apenas, à 2ª matéria. Sustenta que os paradigmas colacionados tratariam de glosa de despesas atinentes às parcelas amortizadas de ágio, enquanto o recorrido abordaria a indedutibilidade de despesas exigidas de terceiros, o que, aos olhos da D. Procuradoria, revelaria diferença substancial entre os contextos fáticos examinados por cada qual.

Quanto ao mérito, premeu pela manutenção da decisão *a quo*.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luciano Bernart, Redator *ad hoc*.

Tendo sido designado como Redator *ad hoc* para proferir voto sobre o Recurso Especial do Contribuinte nestes Autos, adotei o entendimento do Relator original, Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

I ADMISSIBILIDADE.

I.1 Requisitos extrínsecos e objetivos.

Como destacado no relatório acima, a recorrente tomou ciência julgamento em 14/052019, tendo apresentado o seu apelo no dia 28 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.

Original

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

I.2 Da divergência. Premissas adotadas por este Relator.

O art. 67 do RICARF estabelece como requisito intrínseco do recurso especial, a efetiva ocorrência de divergência interpretativa entre decisões de turmas deste Órgão Colegiado acerca da "*legislação tributária*". Mas, verdade seja dita, estivéssemos, de fato, diante de visões antinômicas apenas quanto ao substrato legal, a exigência de paridade circunstancial seria, a toda evidência, despicienda. Isto porque, e não se pode negar, a interpretação da prescrição pode ser feita *in abstrato*, objetivando, todavia, apenas, compreender o sentido das expressões ali empregadas.

Todavia, o Manual de Admissibilidade do REsp é substancialmente claro ao predispor que a divergência a que a alude o predito art. 67 se estabelece quando as Turmas deste CARF, "*em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária*"[1]. E ao assim se propor, o recurso especial de divergência não atinge apenas a interpretação do texto legal, mas, objetivamente, a própria construção da norma jurídica concreta. Isto porque o *procedimento* de edificação da norma se dá, precisamente, pela aplicação das prescrições normativas ao caso concreto, aplicação que, por sua vez, pressupõe o emprego das "*conexões axiológicas que são construídas (ou, no mínimo, coerentemente intensificadas) pelo intérprete*"[2], e, ainda, a dialética jurídica (pela apresentação e contra-apresentação de argumentos técnico-jurídicos).

Trazendo para esta seara, destarte, a clássica equação kelseniana, pensada para viabilizar a construção da norma, tem-se que "se A, deve ser B"[3]. Se, entretanto, um dado aplicador do direito, partindo das suas "*conexões axiológicas*" (preconceitos jurídicos que ele coerentemente intensifica, nas palavras de Ávila), se socorre de uma leitura própria da prescrição "A", quando sobreposta às circunstâncias de fato, concluirá pela implementação da consequência "B" de forma distinta daquele que considera "A" sob outras preconcepções. Objetivamente, uma Turma pode considerar que se "A+", deve ser "B", ao passo que outro Colegiado poderá edificar a norma, que compreende um mesmo conjunto fático (ou, quando menos similar), a partir da equação clássica "se "A", deve ser "B". E é, precisamente aí, que se estabelece a divergência interpretativa que desafia o remédio excepcional em testilha.

Daí a necessidade de:

a) a construção normativa se dar sobre uma mesma prescrição (substrato) legal (ou legislativa, inclusive na acepção do art. 100 do Código Tributário Nacional);

b) o exercício silogístico se implementar quanto a circunstâncias fáticas iguais ou, quando menos, similares, ou, de outra sorte, estaremos potencialmente,

---

[1] Manual de Admissibilidade do Recurso Especial, Orientações Gerais para Formalização de Despachos, v. 3.1. Brasília, dezembro 2018, p, 54, disponível em http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf. Acessado em 23 de junho de 2022.

[2] ÁVILA, Humberto. Toeria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 65.

[3] Lembrando, aqui, que para Kelsen, esta equação ainda depende do ato do aplicador da lei, não se concretizando automaticamente pela simplesmente implementação do fato hipotético "A" (KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, versão condensada pelo próprio Autor. 4ª ed., tradução de J. Cretellajr. e Agnes Cretella, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 47.

Original

tratando de uma mesma prescrição normativa e cuja consequência se implementa de forma distinta, apenas, por conta da aludida dissimilitude fática;

c) as turmas responsáveis pela prolação da decisão que positiva a norma serem distintas, dado que, em sendo o mesmo colegiado, não se poderá considerar que estes aplicadores colijam "*conexões axiológicas*" distintas (ao menos em tese).

Em razão da premissa descrita em "a", os interessados devem deixar claro qual a prescrição legislativa está sendo examinada; porque só há interpretação antinômica em relação a um mesmo antecedente e consequente abstratamente previsto na lei. Daí porque, inclusive, não se estabelecer a divergência em relação a decisões que se debruçam acerca de preceitos legislativos que, não obstante tratarem de uma mesma matéria, sejam, cronologicamente, distintos (os próprios contextos destas regras não serão os mesmos e o exercício silogístico subsequente, necessariamente, se implementará de forma distinta – paradigmas anacrônicos, como descrito pelo Manual de Admissibilidade[4]).

Outrossim, e ainda no que tange ao fundamento tratado em "a", supra, a proposição normativa tem que ter sido objeto de decisão, ainda que implícita, pelos acórdãos a serem comparados. Sem o seu prequestionamento, não há positivação da norma e, ato contínuo, não há, propriamente, matéria a ser comparada.

Noutro giro, o pressuposto declinado em "b" impõe a identidade fática e afasta a possiblidade de se estabelecer a divergência quando a questão torna relevante a prova produzida ou não produzida (os fatos devem estar postos, já que a equação Kelseniana, sempre, será diferente para cada conjunto fático-probatório, independentemente da leitura que se faça acerca das prescrições normativas). Aliás, este mesmo entendimento se encontra divisável no Manual de Exame de Admissibilidade, citado alhures. Veja-se:

> Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

E, por fim, só se estabelece divergência quando a norma é edificada por aplicadores distintos.

Esclareço, por oportuno, que as premissas agora postas são próprias deste Relator e não representam, necessariamente, o entendimento do Colegiado acerca deste pressuposto de cabimento. Se prestam, valem a insistência, apenas para nortear o exame a ser realizado por este Conselheiro, não vinculando, em absoluto, os demais membros deste Colegiado que, por certo, adotam, ou adotarão, outros critérios que não, e necessariamente, os até aqui expostos.

Assentadas, assim, as premissas a serem assumidas por este Relator, e somente por ele, passo ao exame do cabimento do apelo ora analisado.

---

[4] Op. cit. p. 57.

Original

I.2.1 A 1ª matéria admitida. "Dedutibilidade de despesas tributárias exigidas de terceiros".

De plano, e em relação ao paradigma de nº 1103-001.143, observa-se um contexto fático bastante distinto daquele apreciado pela decisão recorrida. Isto porque, no paradigma, o que tivemos foi a assunção de dívida tributária havida por empresa de cujo capital social participava a autuada. E, quando da venda desta mesma participação societária, ficou acordado que o alienante responderia por todos os encargos/passivos tributários havidos pela empresa alienada. I.e., o tributo, cuja dedutibilidade foi criticada, não surgiu de uma relação comercial intentada entre o seu contribuinte de direito e seu contribuinte de fato (aquele que suporta o respectivo ônus econômico, dada a natureza da própria materialidade da exação).

Já na hipótese dos autos, ainda que autuada seja incorporadora e, portanto, sucessora da empresa que assumiu o ônus econômico do ICMS, o motivo da glosa não repousou sobre esta situação societária específica. Afirmou-se, sim, que as despesas com tributos de terceiros, que se tornou, posteriormente exigíveis, não seria dedutível. Mas, insista-se, a relação jurídico tributária examinada aqui cingiu á obrigação surgida numa relação de consumo pactuada pela contribuinte desta exação e a sucedida.

Se é verdade que ambas as decisões repousaram as suas conclusões nas disposições dos artigos 123 do Código Tributário Nacional – CTN - e, ainda, nas regras que tratam da usualidade e necessidade das respectivas despesas, é inegável que as circunstâncias de fato de cada caso eram bastantes distintas e impactam, de forma igualmente inafastável, até mesmo, o exame dos pressupostos, v.g., do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo então vigente Decreto 3.000/99.

E, notem, quanto ao próprio art. 123, a invocação dele naquele caso faziam bem mais sentido que na hipótese dos autos. E, neste passo, mesmo que a interpretação dada pelo Colegiado responsável pela prolação da decisão comparada possa até se contrapor ao entendimento externado pelo acórdão recorrido, o resultado da subsunção desta prescrição aos fatos aqui examinados, seguindo-se à equação kelseniana tratada no tópico 1.2, culminou com a edificação de norma concreta e individual inadvertidamente dispare, mas não, e somente, por conta da leitura feita quanto ao aludido preceptivo. O conjunto fático, de tal sorte dessemelhante, poderia resultar em conclusões outras lastreadas, quiçá, em preceptivos normativos distintos.

Assim, e por tratar de premissas de fatos tão dissonantes, este primeiro paradigma não se prestaria para comprovar a alegada divergência.

Já quanto ao segundo paradigma, de nº 103-10.878, o contexto fático lá contemplado é muito similar ao tratado neste processo. Com efeito, tanto lá, como aqui, o que se verificou foi a dedução de parcela de tributo indireto, cujo ônus econômico foi assumido por contrato firmado entre o contribuinte da exação (no caso do paradigma, o ISSQN) e o adquirente do produto/serviço, numa relação jurídica e negocial intentada diretamente por aquele pretendeu se socorrer de tais despesas.

Neste acórdão comparado, afastou-se, explicitamente, conforme destacado pelo próprio despacho de admissibilidade, a aplicação, àquele caso, das disposições do já alardeado art. 123 do CTN.

É preciso destacar, por um dever se lealdade, que este paradigma se debruça, exclusivamente, sobre o preceptivo retro e nada diz ou se reporta acerca da usualidade e/ou necessidade da aludida despesa enquanto pressuposto para a sua dedutibilidade. E o acórdão de piso, vejam bem, também se reporta à esta condicionante enquanto premissa de suas conclusões:

Original

> Quanto ao fato de despesas eventuais ou supervenientes poderem ser deduzidas do Lucro Real, entendo que sim, mas desde que comprovadamente operacionais. Cito, a título de exemplo, ajustes no preço contratado mesmo após a entrega de produto encomendado, em função de seu desempenho ou qualidade esperada verificados ao longo do tempo.
>
> Mas, no caso dos autos, não pode ser considerada *operacional* uma despesa gerada pela decisão tomada pela recorrente de assumir o ônus pelo ICMS que foi posteriormente cobrado pelo fisco estadual do seu fornecedor.

Notem, pela passagem acima, que a assertiva de que a aludida despesa não seria operacional não perpassou pela natureza desta. Considerou-se, assim, não usual (porque não operacional) apenas por conta da assunção, póstuma, do respectivo ônus econômico. Ou seja, a conclusão de que aquele dispêndio não se afeiçoaria à regra encartada no art. 299 do RIR/99, se deu, apenas, como consequência do entendimento do Relator da decisão *a quo* acerca dos preceitos do, por vezes citado, art. 123 do CTN. Nesta esteira, se a interpretação dada pelo acórdão paradigma prevalecer, afastando-se, destarte, a aplicação ao caso concreto do preceptivo retro, as críticas feitas pelo aresto recorrido quanto a "operacionalidade" das aludidas despesas não mais teriam sustentação.

Neste passo, e quanto a esta decisão paradigmática, o dissídio foi comprovado, motivo pelo qual, e apenas em relação a este último acórdão comparado, o recurso merece seguimento (quanto a esta primeira matéria).

I.2.2 A segunda matéria admitida. Ilegalidade da glosa da despesa da base de cálculo da CSLL.

A D. PGFN sustenta a inadmissibilidade do apelo quanto a este tema porque as duas decisões trazidas pela insurgente como prova da divergência abarcariam situações fáticas totalmente diferentes daquelas apreciadas pelo Colegiado *a quo*.

E, de fato, tanto acórdão de nº 1301-002.432, como o de nº 9101-002.310, trataram, exclusivamente de situação em que se promoveu glosa de despesas com amortização de ágio.

Ora, as críticas relativas ao ágio e o seu aproveitamento fiscal, tem lastro normativo em preceitos legais completamente distintos daqueles tratados em processos cujas glosas repousaram sobre despesas ditas operacionais, cujo pressuposto de dedutibilidade repousa na imposição de se comprovara a necessidade e usualidade.

Mas, mais que isto, as duas decisões comparadas examinaram a questão a luz, exclusivamente, dos preceitos do art. 57 da Lei 8.981/95, cravando que, este preceptivo, específico, não permitiria a extensão das regras atinentes ao IRPJ também à CSLL. Já o acórdão recorrido se pronunciou, expressamente, sobre a indedutibilidade das despesas tratadas nos autos à luz do art. 13 da Lei 9.249/1995!

O que se observa é que, não só os fatos examinados por cada qual eram diferentes daqueles tratados neste processo, como o próprio antecedente normativo considerado para a construção da norma concreta e individual eram diferentes. O art. 57 da mencionada Lei 8.981/95 não foi, sequer, cogitado pelo *decisum a quo*, não sendo possível nem mesmo aventar ter ocorrido "*interpretação divergente quanto a legislação tributária*", na forma do art. 67, *caput*, do anexo II do RICARF.

Quanto a esta matéria, portanto, o recurso manejado pela contribuinte não merece seguimento.

Original

III CONCLUSÃO.

A luz do exposto, voto por CONHECER EM PARTE do recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O Relatório Fiscal descreve detalhadamente a apuração do valor glosado e conclui que, *ao quitar uma obrigação de outra pessoa jurídica, a VALE registrou em sua Contabilidade uma despesa desnecessária ao desenvolvimento de suas atividades e, como já demonstrado anteriormente, deixou de adicionar esse montante às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL*. A declaração assim prestada pela Contribuinte no curso do procedimento fiscal indica sua compreensão de que a despesa em questão seria de sua sucedida (ALUVALE):

> A empresa informa que não realizou adição do valor de R$ 27.457.318,47 (vinte e sete milhões, quatrocentos e cinquenta e sete mil, trezentos e dezoito reais e quarenta e sete centavos), corresponde à quitação da Obrigação Garantida pela Carta fiança em seu Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR e em seu Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. No processo tributário envolvido, a Valesul foi autuada pela Fazenda Estadual-RJ por não ter incluído nos custos da industrialização por encomenda da empresa Vale do Rio Doce Alumínio S.A. – ALUVALE (incorporada pela Vale S.A. em Dez/2003), e consequentemente, na base de cálculo do ICMS, a parcela relativa a energia elétrica consumida na industrialização do alumínio.

Os esclarecimentos adicionados em impugnação, e assim sintetizados na decisão de 1ª instância, melhor expõem a operação:

> Relata que, em 30/12/2003, incorporou a empresa Vale do Rio Doce Alumínio S.A, (Aluvale), a sucedendo em todos os direitos e obrigações. Nos anos de 1994 e 1995, a Aluvale celebrou contrato de industrialização por encomenda junto a empresa Valesul Alumínio S.A. (Valesul), comprometendo-se a fornecer matéria-prima e a suportar o custo relativo ao fornecimento da energia elétrica utilizada pela última nas atividades de industrialização contratadas em seu benefício, por entender que a energia elétrica não deveria compor o custo final do produto industrializado e incidir sobre a base de cálculo do ICMS.
>
> Ocorre, porém, que a fiscalização estadual discordou de tal entendimento e lavrou auto de infração contra a Valesul, visando exigir o ICMS que deixou de ser recolhido em função dos fatos acima descritos. Para a Impugnante, o ônus do ICMS é parte do preço da mercadoria fornecida, devendo, assim, ter sido suportado pelo adquirente da mercadoria (Aluvale). Após discussão judicial sobre a autuação e embargos à execução, houve garantia de pagamento por meio de carta de fiança bancária, apresentada pela Valesul e avalizada pela sucessora Vale S.A., tendo sido proferida decisão no sentido de que o gasto com a energia elétrica deveria integrar o custo do produto industrializado pela Valesul.

Ou seja, por um acordo entre ALUVALE (sucedida) e VALESUL (contratada), o produto industrializado por VALESUL seria entregue a ALUVALE sem a cobrança da energia

Original

elétrica aplicada, suportada diretamente por ALUVALE, evitando a incidência de ICMS sobre esta parcela do custo do bem fornecido. Não fosse este acordo, portanto, ALUVALE receberia produto industrializado com o acréscimo da energia elétrica aplicada e o ICMS seria calculado sobre uma base de cálculo superior, destacado na nota fiscal e eventualmente passível de creditamento.

Quando a autoridade lançadora conclui pela desnecessidade da despesa por decorrer da quitação de *uma obrigação de outra pessoa jurídica*, considera que o pagamento tem por objeto ICMS devido por VALESUL. Não tem em conta, assim, a correspondência deste valor com um custo que deixou de ser registrado por ALUVALE à época da contratação celebrada em 1994 e 1995. E, já se diga, nem teria porque cogitar desta equivalência, vez que o aproveitamento da despesa se deu por ocasião da liquidação do tributo, possivelmente por se conceber a dedutibilidade em regime de caixa, na forma do art. 41 da Lei nº 8.981/95, dada a suspensão da exigibilidade presente desde o lançamento do ICMS pelo Fisco Estadual. Ou seja, se a Contribuinte estivesse a deduzir, extemporaneamente, custo que deixou de ser registrado pela sucedida quando recebido o bem industrializado contratado, outras avaliações seriam necessárias, inclusive se o ICMS em questão integraria o registro em estoque, e posterior custo, ou representaria direito recuperável.

O voto condutor do acórdão recorrido também decide a questão sob a ótica da indedutibilidade de *uma obrigação de outra pessoa jurídica*:

> Embora se saiba que, em termos econômicos, tributos indiretos como o ICMS são suportados pelo adquirente, de um ponto de vista estritamente legal, contudo, não existe a obrigação de se assumir o ônus do imposto deixado de ser oportunamente repassado pelo vendedor quando tal omissão se dá por culpa deste. No caso dos autos, vê-se que foi a Valesul, como contribuinte do ICMS, quem deu causa a esta situação, posto ter sido ela a autuada pelo fisco estadual.
>
> Ainda que o acertado tenha sido a Aluvale assumir os custos com a energia elétrica consumida no pátio da Valesul com a industrialização por encomenda, deveria esta última, na condição de contribuinte do ICMS, saber da obrigação em questão ou ter consultado o fisco estadual a respeito.
>
> Como o ICMS integra o preço ajustado entre as partes, em condições usuais o valor contratado não pode ser posteriormente revisto a pedido do vendedor em razão de fato não previsto por ele porém sobre cujas especificidades jurídicas tinha a obrigação de saber e de, portanto, poder prever.

Daí a conclusão de que o pagamento se deu em razão de convenção particular, ou seja, *pela decisão tomada pela recorrente de assumir o ônus pelo ICMS que foi posteriormente cobrado pelo fisco estadual do sue fornecedor*. O art. 123 do CTN é, assim, invocado em sua inteligência, por se vislumbrar que o acordo pretendeu *mudar a conceituação jurídica de despesa necessária*, do *vendedor* para a adquirente sucedida pela Contribuinte.

Passando ao dissídio jurisprudencial suscitado, o I. Relator bem aponta a dessemelhança entre o caso presente e paradigma nº 1103-001.143. A segunda parte da ementa do julgado evidencia que o contexto fático no qual foram discutidos os efeitos do art. 123 do CTN é substancialmente distinto do presente:

> EXCLUSÃO DE REVERSÃO DE PROVISÃO. ASSUNÇÃO DE ENCARGOS TRIBUTÁRIOS DE TERCEIRO. ART. 123 DO CTN. ART. 344 DO RIR/99.
>
> O art. 123 do CTN não se presta a tornar indedutíveis despesas com assunção de encargos tributários de outro contribuinte, a qual é uma convenção particular. Se fosse isso, não haveria necessidade nem sentido para o parágrafo único do art. 116 do CTN. **São despesas negociais, que não têm ponto com o art. 344 do RIR/99. Faz todo**

Original

> **sentido, na lógica econômica, que o alienante assuma os passivos que se tornem exigíveis, após a transferência do investimento, mas referentes ao período em que a participação societária pertencia ao alienante. São despesas normais e necessárias. Paralelismo com a responsabilização civil por vícios redibitórios pelo vendedor da coisa. a responsabilização civil por vícios redibitórios pelo vendedor da coisa**. *(destacou-se)*

Já o segundo paradigma, nº 103-10.878, de fato, trata de transferência de ônus de tributo indireto, como expresso desde sua ementa:

> IRPJ - ASSUNÇÃO CONTRATUAL DE ONUS DE TRIBUTO INDIRETO - ISS - DEDUTIBILIDADE.
>
> O contrato é fonte de obrigações. Assunção de ônus tributário do ISS, na prestação de serviços, via contrato, gera o direito de dedutibilidade dos dispêndios respectivos. Trata-se de obrigação contratual e não de substituição tributária.

A acusação, ali, foi de *dedução ilegítima de ISS, devido por outrem e assumido, por mera liberalidade, pela empresa, a titulo de "Despesas de Manutenção - Serviços de Terceiros"*. A defesa, porém, alegou não só o acordo, como também a dedutibilidade genérica do tributo pelo tomador dos serviços, conforme assim relatado no paradigma:

> - relativamente ao ISS assumido pela autuada, a razão da cobrança, em separado, do tributo, pelos fornecedores, deveu-se a acordo entre as partes; e que o artigo 225 do RIR/80 assegura a dedutibilidade da despesa, quando, genericamente, o imposto for abatível;

E, sob esta ótica, o denominado "reembolso de despesas com ISS" foi considerado dedutível porque compreendido como *condição para receber determinado serviço*. Depois de descrever os registros de despesa de ISS feitos na data de emissão das notas fiscais de serviço, o voto condutor do paradigma traz consignado que:

> O recurso deve ser provido nessa parte. A obrigação de que se trata tem origem em contrato através do qual, a recorrente assumiu ónus que, se, originalmente, pela lei tributária, não lhe era devido, passou a sê-lo por força dessa nova e válida fonte de obrigações, ou seja, o contrato entre as partes.
>
> Não há proibição legal de que isso aconteça. A regra segundo a qual as convenções entre as partes não podem ser opostas ao fisco não tem aplicação nesses casos e nem é a hipótese sob julgamento. Como condição para receber determinado serviço a recorrente, contratualmente, submeteu-se, podendo, a determinado ônus, e pronto. Não agiu contrariamente à lei nem assumiu por liberalidade determinada obrigação.
>
> Se, de acordo com as conversações mantidas não assumisse o reembolso do ISS simplesmente não recebia os serviços e pronto; para recebê-los, submeteu-se livremente à obrigação de reembolsar o ISS que, originalmente, pela lei tributária, seria encargo do prestador, e, de fato, materialmente deve ter sido, perante a autoridade municipal competente.
>
> Se houve recolhimento a menor do ISS isso também é problema estranho às indagações pertinentes para a solução do presente litigio.
>
> A confusão elementar foi na caracterização da obrigações respectiva, que é contratual e não tributária como se imaginou, data venia.

A compreensão do outro Colegiado do Primeiro Conselho de Contribuintes, portanto, foi no sentido de que a convenção entre as partes não se prestou a uma assunção por liberalidade de determinada obrigação, mas sim de preço do serviço contratado. Tanto que o compromisso era reembolsar o ISS *que, originalmente, pela lei tributária, seria encargo do prestador e, de fato, materialmente deve ter sido, perante a autoridade municipal competente*.

Original

O caso, portanto, era de reembolso por ocasião da prestação do serviço, mas a autoridade fiscal compreendera que seria indedutível obrigação tributária de terceiro. Sob esta última vertente, de fato, há similitude entre os casos comparados. Contudo, é a circunstância de a assunção do encargo se dar por ocasião da prestação do serviço que motiva a aceitação de sua dedutibilidade como despesa necessária para contratação do serviço sobre o qual incide o ISS.

Aqui, como antes exposta a percepção dos fatos por esta Conselheira, não se discutiu a dedutibilidade do ICMS pago em 2010 como parcela representativa do custo dos bens cuja industrialização foi contratada em 1994 e 1995. A dedutibilidade da despesa se dá em razão do pagamento da obrigação em 2010, sob o entendimento das contratantes de que o menor encargo de ICMS alcançado com o deslocamento do custo de energia para a sucedida (ALUVALE) imputaria a esta o ônus de pagar o tributo suprimido naquele primeiro momento e posteriormente lançado.

Os casos se distinguem, assim, precisamente no ponto em que foi determinante para o outro Colegiado do Primeiro Conselho de Contribuintes concluir que a assunção do encargo tributário era necessário para a contratação do serviço contemporaneamente pago e também deduzido como despesa. Daí a relevância do pequeno detalhe consignado na defesa: *o art. 225 do RIR/80 assegura a dedutibilidade da despesa, quando, genericamente, o imposto for abatível*. Eis o citado dispositivo:

> Art. 225. Os tributos são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária (Decreto-Lei n° 1.598/77, art. 16).
>
> § 1º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não pode deduzir, como custo ou despesa, o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (Decreto-Lei n° 1.598/77, art. 16, § 1º).
>
> § 2º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadoras, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que o contribuinte assuma o ônus do imposto (Decreto-Lei n° 1.598/77, art. 16, § 2º).
>
> § 3º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesa operacional, salvo os pagos na importação de bens, que se acrescerão ao custo de aquisição (Decreto-Lei n° 1.598/77, art. 16, § 3º).
>
> § 4º Não são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Decreto-Lei n° 1.598/77, art. 16, § 4º).

Ressalvada a exceção de dedutibilidade na hipótese de suspensão da exigibilidade, prevalente desde a Lei nº 8.981/95, a estrutura da legislação vigente à época dos fatos aqui em debate – consolidada no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - pouco se distingue da antes citada:

> Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).
>
> § 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).
>
> § 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º).

Original

> § 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 3º).
>
> § 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 4º).
>
> § 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).
>
> § 6º A partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Liquido - CSLL, não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º).

Mas há um acréscimo que em tudo se assemelha ao caso tratado no paradigma: a disposição consolidada no §4º acima, no sentido que *a dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher,* ***ainda que assuma o ônus do imposto***. Ou seja, mesmo se o contratante assumir o ônus do imposto devido pelo fornecedor do serviço, este valor se submete à dedutibilidade segundo as regras do serviço contratado. Claro que este dispositivo trata de imposto sobre rendimentos, e não sobre serviços, mas a lógica é a mesma, e condicionada à dedutibilidade do serviço contratado.

Por tais razões, na medida em que o recorrido não debate a assunção do ônus tributário de forma vinculada à dedutibilidade do serviço/bem contratado, impõe-se concluir que o racional do paradigma não se presta a reformar a decisão contrastada.

Assim, concordando com a rejeição do primeiro paradigma na primeira matéria, e com a rejeição dos dois paradigmas na segunda matéria, na forma exposta pelo I. Relator, o presente voto é no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Original