



**Processo nº** 10283.722413/2019-91  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **1402-001.774 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 15 de agosto de 2023  
**Assunto** PER/DCOMP  
**Recorrente** RECOFARMA INDUSTRIA DO AMAZONAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que se proceda à vinculação e ao sobrestamento do presente processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal nº 10980.724073/2018-95.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Maurício Novaes Ferreira, Luciano Bernart, Jandir Jose Dalle Lucca, Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

## **Relatório**

Trata-se de Auto de Infração de IRPJ e CSLL incluídos juros de mora, multa de mora e multa de ofício, relativos aos anos-calendários de 2014 e 2015, em virtude da glosa de despesas indedutíveis. Os fundamentos utilizados no relatório fiscal foram os seguintes:

**CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS**  
**INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS**

A pessoa jurídica declarou ao fisco federal, por meio da ECF – Escrituração Contábil Fiscal, na Demonstração do Resultado do Exercício, valores referentes às despesas de propaganda que teriam sido incorridas por ela nos anos-calendário de 2014 e 2015.

Intimada a apresentar documentação que teria dado respaldo aos gastos de propaganda nos períodos examinados, a empresa apresentou comunicação onde informa que suas despesas de propaganda e publicidade estão segregadas em quatro categorias conforme discriminado a seguir:

i) despesas com marketing, chamada “institucional”, que envolveu campanha de mídia, posicionamento de marca e gestão de clientes nacionais e/ou globais, entre outras, incorridas pela fiscalizada e rateadas com os fabricantes/engarrafadores;

ii) despesas incorridas integralmente pela empresa;

iii) despesas com marketing nos pontos de vendas, como espaços em gondolas, material promocional, entre outros (trade marketing), incorridas pelos engarrafadores e rateadas, em parte, com a fiscalizada;

iv) incentivos de vendas, pago pela fiscalizada aos engarrafadores, mediante cumprimento de metas de vendas.

Verificou-se que então, por amostragem, que o primeiro e o terceiro gastos foram rateados com os engarrafadores e a segunda despesa foi integralmente absorvida pela fiscalizada.

Todavia, em relação ao quarto item, incentivo de vendas, a fiscalização entendeu à luz da legislação tributária, não haver fundamento para tal dedução quando da apuração do lucro real, pelos motivos a seguir delineados.

Os ditos incentivos de vendas foram objeto de contratos, ora anexados, e tratam de uma forma geral de repasse de recursos financeiros para os fabricantes/engarrafadores, visando “contribuir para os investimentos necessários ao incremento das vendas de bebidas aos consumidores”.

Observa-se de início que os desembolsos efetuados pela fiscalizada não se coadunam com as despesas de propaganda permitidas como dedutíveis na apuração do IRPJ, previstas no art. 366, do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), em vigor à época dos fatos.

Na realidade tais gastos, a transferência de recursos financeiros para os engarrafadores, se revestem de mera liberalidade da empresa, posto que não são necessários e imprescindíveis ao negócio comercial da fiscalizada.

O repasse de recursos financeiros da fiscalizada para as empresas engarrafadoras com o fito de incrementar as vendas destas, por ser aquela diretamente interessada nas vendas dos produtos comercializados, não tem supedâneo legal para dedução na apuração do IRPJ e da CSLL. Este mesmo interesse quaisquer indústrias tem em relação aos seus distribuidores exclusivos e que revendam seus

produtos a consumidores, mas nem por isso a lei estabelece o direito de deduzir transferências financeiras, por elas efetuadas, a título de incrementar as vendas de seus parceiros comerciais, da base de cálculo dos tributos acima mencionados.

O argumento de que as transferências financeiras recebidas da fiscalizada pelos fabricantes/engarrafadores, serão também utilizados na propaganda e publicidade, contratadas por eles, também não se sustenta visto que essas despesas, se efetivamente incorridas e comprovadas, serão pagas e de responsabilidade dos fabricantes/engarrafadores cabendo tão somente a eles o direito de deduzir na apuração de seus lucros reais, tais gastos.

Na verdade esses repasses financeiros recebidos pelos fabricantes/engarrafadores além de não darem direito à fiscalizada dedução na apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, também se configuram em receitas auferidas pelos fabricantes/engarrafadores, estando assim sujeitas à incidência das contribuições PIS e COFINS, nos termos da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, respectivamente.

Releva assinalar que não foram apresentados os documentos comprobatórios das transferências dos recursos financeiros, como ted, comprovantes de depósitos, extratos bancários e etc, que comprovaria a efetiva remessa dos recursos financeiros para os engarrafadores. Entretanto, mesmo que fossem apresentados em nada modificaria o entendimento do fisco e, por conseguinte, a autuação ora aplicada, visto que a penalidade aqui consubstanciada refere-se à improcedência legal de deduzir quando apuração do lucro real, os valores repassados pela fiscalizada aos engarrafadores (mera liberalidade) e não pela falta de apresentação dos documentos comprobatórios das transferências financeiras.

De maneira que, ex positis, constitui-se o presente lançamento de ofício por ser a forma legalmente prevista para sanar o ilícito tributário ora constatado.

Cientificada, a contribuinte apresentou a impugnação ao Auto de Infração de fls. 66/105, na qual alegou, resumidamente, o seguinte:

A autuação é nula, porque houve mudança no critério jurídico, afrontosa ao art. 146 do CTN, verificável a partir do cotejo do fundamento do lançamento deste processo com a fundamentação da autuação contida no PTA n.º 10980.724073/2018-95;

As despesas de incentivos de venda são espécies do gênero despesas de marketing (art. 366, IV, do RIR/1999), pois são custos financeiros com as finalidades exclusivas de manter a fidelidade comercial, estimular parcerias, ampliar mercado e incrementar as vendas e o lucro da empresa;

Ainda que se entenda que essas despesas, que visaram o incremento das vendas, não são enquadráveis como despesas de propagandas, elas deverão ser qualificadas como despesas operacionais, porque são gastos necessários para a atividade da empresa e manutenção da fonte produtora (art. 299 do RIR/1999) e, portanto, passíveis de dedução do lucro tributável;

Na eventualidade de manutenção dos autos de infração, devem ser efetivado o afastamento da multa, dos juros de mora e da correção monetária, com base na proteção da confiança, insculpida no art. 100 do CTN.

Em 29 de maio de 2020, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) negou provimento à impugnação. A decisão recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2014, 2015

**DESPESAS DE PROPAGANDA. INDEDUTIBILIDADE DE INCENTIVOS DE VENDAS**

Incentivos de vendas não se caracterizam como despesas de propaganda, cujo conceito está delineado no artigo 5º da Lei n.º 4.680, de 1965, portanto não podem ser deduzidas da apuração do IRPJ com fundamento no artigo 366 do RIR/99.

**DESPESAS OPERACIONAIS. INCENTIVOS DE VENDAS. DEDUTIBILIDADE.**

A concessão de incentivos de vendas, com o fim de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, visando aumento de vendas e possivelmente do lucro, para serem considerados como despesa operacional dedutível, devem, além de guardar estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram, ter sido efetivamente comprovado nos autos que foram pagas ou incorridas.

**MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.**

Ocorrendo o lançamento tributário em sua modalidade simples, aplica-se aos créditos tributários constituídos a multa de ofício prevista no inciso I, do artigo 44, da Lei n.º 11.488, de 2007.

**JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.**

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

**LANÇAMENTO DECORRENTE.**

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

Cientificada (fls. 254) a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 257/295 no qual contesta as alegações da decisão recorrida e reitera os fundamentos já suscitados quando da Impugnação.

É o relatório.

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

1) PRELIMINAR – NULIDADE DO LANÇAMENTO EM RAZÃO DA MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO NO LANÇAMENTO DO PTA n.º 10980.724073/2018-9

Preliminarmente, a Recorrente alega nulidade do presente lançamento em virtude dos fundamentos utilizados no lançamento relativo ao PTA n.º 10980.724073/2018-95, no qual foram reclassificadas as receitas que compunham o lucro da exploração da Recorrente, relativo ao mesmo período (anos-calendários 2014 e 2015) e a mesma operação a que se referem os presentes autos.

De acordo com a Recorrente, no PTA n.º 10980.724073/2018-95 a fiscalização partiu da premissa de que a Recorrente aumentou o preço dos seus concentrados artificialmente. O objetivo deste aumento artificial seria majorar a parcela das receitas operacionais em relação à receita total auferida pela empresa, que causaria ao final aumento do lucro da exploração, sobre o qual incide IRPJ com redução de 75%, nos termos do art. 1º da MP n.º 2.199-14/2001

Diante da referida constatação, a fiscalização reclassificou receitas da empresa para retirá-las do regime de incentivo fiscal. Para justificar a artificialidade, a Fiscalização relacionou a dita sobrevalorização dos concentrados às despesas incorridas pela empresa para colaborar com os programas dos engarrafadores para promoção de vendas, afirmando que há equivalência entre o montante de aumento do preço do produto e o valor da despesa de incentivo financeiro para propaganda.

É neste ponto que residira a conexão entre este PTA e o PTA n.º 10980.724073/2018-95, uma vez que a fiscalização entende que as despesas de propaganda ou de venda – discutidas no presente processo – seriam concedidas como espécie de contraprestação ao aumento do preço dos concentrados, supostamente equilibrando os gastos dos engarrafadores/fabricantes.

A decisão recorrida, por sua vez, afastou o alegação por entender que eram processos distintos e, por esse motivo, não deveria ser aplicada a norma do artigo 146 do Código Tributário Nacional. Confira-se:

Embora o Lucro da Exploração não seja matéria objeto de lançamento nos presentes autos, em função das alegações trazidas pela impugnante de que houve mudança de critério jurídico na presente lide, faz-se necessário trazer os seguintes trechos do mencionado tópico 5:

Somente nos três períodos de apuração objetos deste processo administrativo, a redução do IRPJ alcançou o total de R\$ 656.096.062,92:

□ No AC 2014, a RECOFARMA considerou que 99,40% de sua receita líquida corresponderia à atividade incentivada<sup>84</sup>. Tomando por base um lucro da exploração de R\$ 983.629.234,18, o IRPJ foi reduzido em R\$ 183.323.340,57. □ No AC 2015, a atividade considerada incentivada pela fiscalizada correspondeu a 99,96% da sua receita líquida<sup>85</sup>. Tomando por base um lucro da exploração de R\$ 905.154.033,19, o IRPJ foi reduzido em R\$ 169.640.267,78. □ No AC 2016, a RECOFARMA considerou que 99,22% de sua receita líquida corresponderia à atividade incentivada<sup>86</sup>. Tomando por

base um lucro da exploração de R\$ 1.629.426.355,79, o IRPJ foi reduzido em R\$ 303.132.454,57.

(...)

Portanto, para fins de cálculo da redução do imposto, devem ser reclassificadas tanto os royalties havidos pela exploração de marcas comerciais quanto as receitas contabilizadas e posteriormente restituídas/creditadas aos fabricantes a título de contribuição financeira para programas de marketing.

Significa dizer que, utilizando a terminologia do registro N600 das ECFs (demonstração do lucro da exploração), parte da “receita líquida da atividade com redução de 75%” deve ser reenquadrada como “receita líquida das demais atividades”. Reprise-se que não se trata de glosar despesa ou atribuir receita adicional à RECOFARMA, mas apenas realocar parte desta.

Consequentemente, a proporção entre receita líquida incentivada e receita líquida total será menor e, da mesma forma, menor a fração do lucro da exploração beneficiada com a redução do imposto.

(...)

Então, calha trazer à lume o disposto no art. 419 do Código de Processo Civil, o qual estabelece que a escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor (in casu, a dedutibilidade da despesa) e outros lhe são contrários (ou seja, a requalificação de parte das receitas), ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

Feita essa ressalva, a questão ora posta consiste no seguinte: inicialmente, a RECOFARMA contabiliza uma “receita adicional” pela venda do concentrado; num segundo momento, reconhece uma despesa em valor equivalente a título de colaboração financeira para os programas de marketing dos fabricantes.

Significativa parcela dessas colaborações financeiras sequer transitou por contas contábeis representativas de disponibilidades financeiras da fiscalizada (caixa, bancos, etc.). Ou seja, a RECOFARMA não fazia desembolsos financeiros no montante total repassado aos fabricantes e as ditas colaborações foram operacionalizadas, inclusive, por meio de créditos contábeis reconhecidos pela fiscalizada em benefício dos seus clientes 89 .

O que ocorreu foi um vai e vem de valores, em boa parte meramente contábil, com o objetivo de angariar (mais) “vantagens” fiscais, tanto para a RECOFARMA quanto para os fabricantes.

(...)

**89** Parte das contribuições financeiras tinham suas contrapartidas contabilizadas a crédito do Ativo Circulante, conta “0115101000 - CONTAS A RECEBER – NACIONAL”. A sistemática da contabilização das contribuições financeiras é descrita no Anexo VI deste Termo de Verificação (fls. 256 a 262).

90 Como visto no tópico 3.5.2 deste Termo de Verificação, cerca de 30% da receita líquida contabilizada pela RECOFARMA como venda dos “concentrados” foi restituída/creditada aos fabricantes a título de colaborações para campanhas de marketing. Ou seja, a grosso modo, a RECOFARMA fatura os “concentrados” com um “adicional” de 43% no preço para simplesmente devolvê-lo aos fabricantes depois. No exemplo hipotético aqui descrito, significa que 30% da receita total (ou seja, \$ 4.750 de \$15.950) seria restituída aos adquirentes dos “concentrados”.

Conforme se observa, a reclassificação das receitas da atividade ocorreu simplesmente para apuração do lucro da exploração, e, conseqüentemente, a real receita incentivada, uma vez que restou demonstrado que nos anos de 2014 e 2015, a RECOFARMA considerou que o percentual de sua receita líquida que corresponderia à atividade incentivada seria de 99,40 % e 99,96%, ou seja, quase a totalizada de suas receitas estaria sujeita ao benefício fiscal.

A correção do lucro da exploração promovida no processo 10980.724073/2018-95 e, conseqüentemente, da receita sujeita ao incentivo fiscal, benefício que reduz a tributação do IRPJ e CSLL, **não torna dedutíveis despesas por esse motivo**, uma vez que são procedimentos e infrações distintas.

Portanto, não há que se falar de mudança de critério jurídico e ofensa ao artigo 146 do CTN, tampouco se vislumbra nulidade advinda dessa alegação, devendo a presente lide cingir-se à questão da dedutibilidade da **despesa de propaganda** contabilizada pela impugnante na rubrica **“incentivos de vendas”**, a qual será resolvida na discussão do mérito do presente Processo.

Rejeita-se, pois, a nulidade suscitada.

A Recorrente, por sua vez, alega que as duas decisões são conexas, pois para que fosse possível efetuar o lançamento do lucro da exploração no mencionado processo a fiscalização considerou as despesas como dedutíveis. Confira-se:

Recorrendo ao TDPF n.º 0220100-2017-00385-4, percebe-se que a RFB parte de um exemplo hipotético para ilustrar a lógica das colaborações financeiras para os engarrafadores. Com esse exemplo, o Fisco objetiva demonstrar que o acréscimo de preço dos concentrados visa a, tão somente, aumentar o valor do benefício fiscal de redução de 75% de IRPJ.

Assim, estabelece dois cenários sob a perspectiva do regime incentivado mencionado: o primeiro no qual inexistiria o aumento do concentrado reputado artificial; e o segundo, no qual existiria o acréscimo dito artificioso na receita correlata. Vejamos, pois, o cotejo dos cenários elaborados pela Fiscalização e a conclusão a que se chegou:

Cenário n.º 1: benefício fiscal sem aumento artificial	Cenário n.º 2: benefício fiscal com aumento artificial
<i>“Considere-se que, sem o subterfúgio, o beneficiário do incentivo tivesse uma receita líquida total de \$11.200, sendo \$8.400 atribuíveis à receita líquida da atividade incentivada (portanto, 75%), e o que lucro da exploração fosse de \$3.520. Tomando esses parâmetros, a parcela do lucro da exploração sobre a qual se aplica o benefício seria \$2.640 (= 75% de \$3.520) e a redução do IRPJ teria o valor de \$495 (= 75% x 25% x \$2.640)”.</i>	<i>“Adote-se, agora, um aumento artificioso da receita de \$4.750 (cerca de 43%), integralmente atribuído à receita incentivada (tal como no caso concreto). A receita líquida da atividade incentivada passaria para \$13.150 (= \$8.400 + \$4.750) e a receita líquida total para \$15.950 (= \$11.200 + \$4.750). O valor do lucro da exploração permaneceria o mesmo, pois, paralelamente ao reconhecimento da receita adicional de</i>

*\$4.750, o beneficiário do incentivo deduziria uma despesa de igual valor a título de contribuição para campanha de marketing do fabricante (receita = despesa). Porém, como a proporção entre receita incentivada e receita total subiria para 82,4% (= \$13.150 ÷ \$15.950), a parcela do lucro da exploração sobre a qual se aplicaria o benefício passaria a ser \$2.902 (= 82,4% x \$3.520)".*

**Conclusão fiscal a partir da análise dos dois cenários**

*"(...) a redução do imposto chegaria a \$544 (= 75% x 25% x \$2.902), gerando um "ganho extra" (uma redução maior do IRPJ) de \$49 (= \$544 – \$495). Portanto, cerca de 10% a mais do que na situação inicial, antes de implementado o subterfúgio (e ainda sem considerar a outra parcela de receita não incentivada, os royalties)".*

A partir disso, verifica-se que, para concluir que há aumento artificial, o fundamento da RFB consiste em pontuar que, apesar de haver acréscimo da receita dos concentrados – **em virtude do aumento do preço** –, inexistente aumento da base tributável pelo IRPJ. E isso torna-se possível, porque o valor do aumento do produto é **neutralizado ao deduzir, do lucro tributável, as compensações financeiras pagas aos engarrafadores como incentivo para despesas de publicidade (despesas de propaganda)** – o que fica retratado no cenário nº 02, reproduzido acima.

Portanto, nisso reside o fundamento da reclassificação de parte da receita de venda dos concentrados: a Fiscalização entende que, pelo fato de a Recofarma estar habilitada a deduzir as despesas de propaganda da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro, parte das suas receitas com a venda dos concentrados deve ser reclassificada. Afinal, conclui a RFB, a escrituração contábil é indivisível e opera tanto os efeitos favoráveis, quanto os desfavoráveis ao contribuinte.

De fato, conforme se verifica pelo trecho do relatório do processo 10980.724073/2018-95, citado na decisão recorrida, a fiscalização considerou que a escrituração contábil é indivisível e operaria tantos efeitos favoráveis (dedução das despesas) quanto desfavoráveis ao sujeito passivo (requalificação das receitas). Vale dizer, pelo fato da Recorrente estar habilitada a deduzir as despesas de propaganda da base de cálculo dos tributos sobre o lucro, parte das suas receitas de vendas deveria ser classificada apurando-se, assim, um novo lucro da exploração. Confira-se:

Então, calha trazer à lume o disposto no art. 419 do Código de Processo Civil ), o qual estabelece **que a escrituração contábil é indivisível**, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, **uns são favoráveis ao interesse de seu autor (in casu, a dedutibilidade da despesa) e outros lhe são contrários (ou seja, a requalificação de parte das receitas)**, ambos serão considerados em conjunto, como unidade. (grifamos)

Sendo assim, a fiscalização teria adotado o seguinte critério no julgamento do processo 10980.724073/2018-95: se as despesas são dedutíveis as receitas devem ser reclassificadas. Essa conclusão pode ser vista na seguinte passagem do relatório daquele processo citado pela decisão recorrida:

Portanto, para fins de cálculo da redução do imposto, devem ser reclassificadas tanto os royalties havidos pela exploração de marcas comerciais quanto as receitas contabilizadas e posteriormente restituídas/creditadas aos fabricantes a título de contribuição financeira para programas de marketing.

Significa dizer que, utilizando a terminologia do registro N600 das ECFs (demonstração do lucro da exploração), parte da "receita líquida da atividade com redução de 75%" deve ser reenquadrada como "receita líquida das demais atividades". **Reprise-se que não se trata de glosar despesa ou atribuir receita adicional à RECOFARMA, mas apenas realocar parte desta**. (Grifamos)

Se a fiscalização tivesse glosado as despesas com os incentivos financeiros aos engarrafadores, não restaria fundamento para a autuação que deu origem ao processo 10980.724073/2018-95. Isso porque a glosa das despesas causaria o aumento do lucro tributável, aumentando os valores dos débitos de IRPJ e de CSLL, porém tornaria insubsistente o fundamento da autuação, que é a artificialidade do expediente adotado pela Recofarma ao aumentar o preço do concentrado.

Afinal, o que diz a Fiscalização é que o aumento do preço do concentrado não gera prejuízo para a Recofarma, porque o montante correspondente ao acréscimo no preço é deduzido como despesa de incentivo financeiro para programas de *marketing* dos engarrafadores.

Conclui o Fisco, com apoio nessas premissas, que, por meio desse expediente, não há aumento do lucro, mas apenas da proporção entre as receitas totais e as receitas incentivadas, que, por sua vez, causa aumento da parcela do lucro da exploração sujeito ao benefício de redução de 75% de IRPJ.

O fundamento utilizado pela decisão recorrida no sentido de serem lançamentos distintos e, por esse motivo, não se aplicável a norma do artigo 146 do CTN, nesse caso, não se sustenta. Conforme esclarece THAIS DE LAURENTIIS em obra intitulada “*Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária – regime de controle e garantia do contribuinte*”. Existem duas modalidades de garantias contra modificação do critério jurídico pela administração: a intraprocessual e a extraprocessual. A primeira ocorre dentro de um mesmo processo administrativo, quando, por exemplo, a autoridade julgadora de primeira instância altera o critério jurídico utilizado pela autoridade fiscal para realizar o lançamento. A segunda (extraprocessual) entre atos administrativos distintos, como esclarece a autora:

É o caso, por exemplo, de um ato normativo complementar que sucede outro, trazendo uma nova e diferente abordagem sobre determinado tema. Ou ainda de um lançamento tributário a respeito da mesma matéria que já houvera sido abordada em auto de infração anterior, de período de apuração diverso. Situações como essa darão ensejo à incidência da garantia contra alteração do critério jurídico em sua *modalidade extraprocessual*.

Logo em seguida a autora analisa os atos ensejadores de mudança de critérios jurídicos da modalidade extraprocessual e dedica um capítulo à *mudança de interpretação entre lançamentos tributários*. Nessa situação, os pressupostos necessários à aplicação do artigo 146 do CTN seriam os seguintes: (i) existência de um lançamento tributário (ii) identidade do sujeito passivo; e (iii) revisão *latu sensu* (retificação ou suplementação) do lançamento original. Esclarecedor o exemplo fornecido pela autora:

Um inicial exemplo foi aquele enfrentado pelo Carf no Acórdão n.º 107.07.264. Houve um primeiro lançamento em que a autoridade fiscal utilizou o percentual de presunção de 8% (oito por cento) para a apuração do IRPJ constituído de ofício. O contribuinte, concordando com a interpretação posta neste auto de infração, recolheu os devidos montantes e o processo foi finalizado. Posteriormente, em um segundo lançamento, analisando *o mesmo período* e os mesmos fatos, a Fiscalização aplicou o percentual de 32%. Diante desse cenário, a unanimidade dos membros do Colegiado acolheu a preliminar de nulidade do segundo lançamento, que alterou o critério jurídico anteriormente adotado pela Administração Pública, com base nos dizeres do art. 146 do CTN.

Com efeito, trata-se de caso a ser resolvido com base nos próprios dizeres do art. 146 do CTN, porque aqui o período de apuração objeto das autuações é o mesmo. Então o que aconteceu foi que, na tentativa de revisar o motivo e a motivação adotados no primeiro lançamento, foi efetuado o segundo auto de infração. Ocorre que, caso pretendesse

efetivar qualquer alteração no lançamento desse período, a autoridade fiscal deveria lançar mão de auto de infração complementar observando o art. 18,§3º, do PAF. Nem mesmo isso houve no caso posto à análise do Conselho. Mas é preciso colocar que, mesmo que tivesse sido lavrado auto de infração complementar, este não poderia ser válido no âmbito do processo administrativo fiscal pois, como visto anteriormente (item 4.2.1), o agravamento do lançamento deve sempre observar os limites postos na lei complementar; dentre eles os arts. 146 e 149 do CTN.

(...)

Dessarte, o art. 146 do CTN protege os contribuintes contra alteração do critério jurídico promovida pela autoridade fiscal entre lançamentos, quando o segundo pretende revisar os elementos de fato e de direito que foram objeto dos fatos geradores (mesmo período de apuração) abarcado pelo primeiro. (ob. cit. pgs. 283/284\_

Dessa forma, verifica-se que a objeção oposta pela decisão recorrida, no caso dos autos não se sustenta. Isso porque, os pressupostos para aplicação do art. 146 se fazem presentes, quais sejam: existência de lançamento anterior relativo ao mesmo período (2014 e 2015) contra o mesmo contribuinte (identidade do sujeito passivo) e alteração dos fundamentos jurídicos abarcados pelo primeiro lançamento (no primeiro lançamento foi adotada a dedutibilidade das despesas glosadas nos presentes autos).

No entanto, no caso dos autos existe uma especificidade que não ocorreu no lançamento objeto do Acórdão n.º 107.07.264 analisado pela autora. É que naquele caso o primeiro lançamento (que utilizou o percentual de 8% para apuração do lucro presumido) não foi objeto de impugnação por parte do sujeito passivo. Assim, houve o que ela chama de “*cristalização do critério jurídico*” do primeiro lançamento.

No caso dos autos, o auto de infração que deu origem ao lançamento do processo n.º 10980.724073/2018-95, foi objeto de impugnação por parte do contribuinte a qual ainda não foi objeto de decisão por parte do conselho conforme se verifica abaixo:

## Acompanhamento Processual

### .. Informações Processuais - Detalhe do Processo ..

**Processo Principal:** 10980.724073/2018-95

Data Entrada: 25/07/2018 Contribuinte Principal: RECOFARMA INDUSTRIA DO AMAZONAS LTDA Tributo: IRPJ, COFINS, PIS, CSLL

#### Processos Vinculados

Nº Processo Data Vinculação

10980725936201761	11/03/2022
-------------------	------------

### Recursos

Data de Entrada	Tipo do Recurso
25/06/2019	RECURSO VOLUNTARIO
28/08/2019	RECURSO VOLUNTARIO

### Andamentos do Processo

Data	Ocorrência	Anexos
21/07/2022	AGUARDANDO PAUTA Unidade: 1ª TO-2ª CÂMARA-1ª SEÇÃO-CARF-MF-DF Relator: EFIGENIO DE FREITAS JUNIOR	
30/06/2022	AGUARDANDO DISTRIBUIÇÃO/SORTEIO Unidade: 1ª TO-2ª CÂMARA-1ª SEÇÃO-CARF-MF-DF Aguardando Sorteio para o Relator	
	TRATAR CONTENCIOSO DISTRIBUIÇÃO	

Sendo assim, não há que se falar em *cristalização do critério jurídico*. Isso porque, a decisão a ser proferida naquele processo trará efeitos para análise desses autos. Em outras palavras, caso seja dado provimento a impugnação do lançamento lá realizado, estará invalidado o lançamento lá efetuado em todos os seus efeitos. Vale dizer, se, nas palavras utilizadas pela fiscalização, **a escrituração contábil é indivisível**, atingindo tantos os fatos favoráveis ao interesse do contribuinte (dedutibilidade das despesas) como os contrários (requalificação de parte das receitas), eventual provimento do recurso retira o fundamento jurídico da dedutibilidade das despesas.

Por outro lado, se for negado provimento ao recurso, o fundamento jurídico relativo à dedutibilidade das despesas fica cristalizado, não havendo, portanto, que se adentrar nas demais alegações do presente lançamento relativas à necessidade e comprovação das despesas glosadas.

Em tais circunstâncias, na medida em que o Decreto nº 70.235/72 nada dispõe a respeito, mostra-se aplicável, subsidiariamente, o art. 265, inciso IV do Código de Processo Civil<sup>1</sup>, assim redigido no que importa ao presente litígio:

Art. 265. Suspende-se o processo:

[...]

IV - quando a sentença de mérito:

<sup>1</sup> No mesmo sentido é a determinação do atual Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 13.105/2015 (art. 313, inciso V, alínea "a").

a) depender do julgamento de outra causa, ou da declaração da existência ou inexistência da relação jurídica, que constitua o objeto principal de outro processo pendente;

Nas lições de Vicente Greco Filho<sup>2</sup>, referido dispositivo trata da denominada questão prejudicial, por ele conceituada como relação jurídica controvertida, logicamente antecedente, que subordina a resolução de outra dita principal e apta, em tese, a ser objeto de uma ação principal. No presente caso, segundo a classificação exposta pelo autor, há uma prejudicial externa, na medida em que a relação jurídica antecedente depende de decisão em outro processo, e não no mesmo processo em que vai ser proferida a sentença.

Considerando que: o processo n.º 10980.724073/2018-95 aguarda decisão do recurso voluntário oposto pelo contribuinte em face da decisão de mérito, a decisão deste processo deve aguardar a decisão do processo principal.

Assim, o presente voto é no sentido de CONVERTER o julgamento em diligência para que se proceda à vinculação dos autos e ao sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal n.º10980.724073/2018-95.

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio

---

<sup>2</sup> Direito Processual Civil Brasileiro, 2º volume, 14ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2000, p. 63