



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10865.003558/2008-96
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-004.112 – 1ª Turma
Sessão de 10 de abril de 2019
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EMBRAMACO EMPRESA BRASILEIRA DE MATERIAIS DECONSTRUÇÃO LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1996

LUCRO REAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS LANÇADAS DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores do PIS e da Cofins lançados de ofício sobre receitas omitidas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1995

BASE DE CÁLCULO DA CSLL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS LANÇADAS DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores do PIS e da Cofins lançados de ofício sobre receitas omitidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteadó (relator), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Livia De Carli Germano, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Viviane Vidal Wagner.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 4.149/4.156) interposto pela PGFN contra o acórdão 1402-001.109 da 2ª Turma da 4ª Câmara que restou assim ementado e decidido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1996

DECADÊNCIA. RECURSO DE OFÍCIO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO. LANÇAMENTO EFETUADO APÓS QUINQUÍDIO DECADENCIAL.

Para o PIS e a Cofins, com fatos geradores mensais, assim como para o IRPJ e a CSLL, com apuração trimestral, bem como para o IPI, que à época dos fatos tinha apuração decedial, com existência de pagamentos, para cada tributo, em cada um dos períodos de apuração, conta-se o prazo decadencial a partir dos respectivos fatos geradores. Desta forma, são decadentes os fatos geradores ocorridos em período anterior ao tempo de cinco anos, contados da notificação do lançamento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RECEITA OMITIDA EM UMA EMPRESA E DEPOSITADA NA CONTA DE OUTRA. TITULAR DA CONTA INCORPORADA PELA EMPRESA TITULAR DOS RECURSOS. PROCEDIMENTO FISCAL LEVADO A EFEITO APÓS A INCORPORAÇÃO. CONSIDERAÇÃO DE TODAS AS CONTAS BANCÁRIAS DA INCORPORADA E DA INCORPORADORA. ALEGAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA DE

RECURSOS DE MESMA TITULARIDADE. ANÁLISE DO CASO CONCRETO. IMPROCEDÊNCIA.

Da análise da prova formei convencimento de que a receita omitida pela incorporadora era depositada em conta bancária de empresa que posteriormente veio a ser incorporada. Nos casos em que os valores omitidos não haviam sido tributados nem pela incorporadora e tampouco pela incorporada, não há como reconhecer que se tratam de recursos da mesma titularidade para deixar de tributá-los.

PIS E COFINS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. ADMISSIBILIDADE.

Valores devidos a título de PIS e Cofins, tributos apurados pelo regime de competência, devem ser compreendidos, em lançamento de ofício, como algo dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de se exigir IRPJ e CSLL sobre o valor das exigências devidas a título de PIS e Cofins.

Se a lei prevê como dedutíveis os valores devidos ao PIS e a Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não se pode, a um só tempo, exigir ditas contribuições sem deduzi-las, no mesmo período de competência, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

IPI SOBRE SAÍDA DE MERCADORIAS EM FACE DE RECEITA OMITIDA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ/CSLL. IMPOSSIBILIDADE. O IPI incidente na saída de mercadorias não é dedutível da base de cálculo do IRPJ/CSLL, inclusive em relação às vendas apuradas a partir das receitas omitidas.

Recurso de Ofício Negado Provimento. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. (ii) Por maioria de votos, acolher a preliminar de decadência do IPI em relação aos fatos geradores ocorridos até 30/09/2003. Vencido nessa matéria o conselheiro Antonio José Praga de Souza. (iii) No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores correspondentes ao PIS e à Cofins referentes à receita omitida. Vencido os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Carlos Pelá que davam provimento em maior extensão para excluir da receita considerada omitida o montante exigido a título de IPI. Designado o Conselheiro Antonio José Praga de Souza para redigir o voto vencedor. Ausente momentaneamente o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

A ora Recorrente alega em seu Recurso Especial a existência de divergência de interpretação entre o acórdão Recorrido e os acórdãos paradigmas nº 108-05.766 e 108-

05.397 quanto à possibilidade de dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL de contribuições decorrentes de lançamento de ofício.

Se por um lado, o acórdão recorrido entendeu que os montantes de PIS e COFINS lançados de ofício em conjunto com o IRPJ e CSLL deveriam ser considerados como despesas dedutíveis no cálculo do lançamento fiscal referente ao IRPJ e CSLL, os acórdãos paradigmas trouxeram entendimento diametralmente oposto, conforme respectivas ementas abaixo:

Acórdão paradigma nº 108-05.766

DEDUTIBILIDADE – A dedução prevista no item 7 da IN n.º 198/88 fica comprometida em relação à contribuição social lançada de ofício, haja vista que a dedutibilidade dos tributos e contribuições, segundo o regime de competência, para cálculo do Lucro Real, está restrita aos valores constantes da escrita comercial.

Acórdão paradigma nº 108-05.397:

IRPJ LANÇAMENTO DE OFÍCIO INDEDUTIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, FINSOCIAL E COFINS LANÇADOS POR DECORRÊNCIA A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para cálculo do Lucro Real, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LANÇAMENTO DE OFÍCIO BASE DE CÁLCULO Nas hipóteses de lançamentos de ofício, não é pertinente invocar a dedutibilidade da própria contribuição, para apuração da sua base tributável, porque só admitida para valores contabilizados.

Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial

Em despacho de admissibilidade (fls. 4.159/4.160), fora dado seguimento ao recurso.

Contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN

A Contribuinte apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN 4.173/4.189) onde alega em síntese:

i-) que o Recurso da PGFN não merece ser conhecido, pois, não demonstrou precisamente a divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmáticos, deixando de preencher os requisitos previstos no § 3º do art. 67 do RICARF, e

ii-) que a lei n. 8.981/95 em seu art. 41 prevê expressamente a possibilidade de dedução de tributos e contribuições segundo o regime de competência.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Conhecimento

É evidente a similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas trazidos pela Recorrente vez que todas tratam de questão relacionada à possibilidade de dedução de contribuições lançadas por decorrência do IRPJ da base de cálculo do Lucro Real.

A divergência jurisprudencial também é flagrante, tendo em vista que o acórdão recorrido entendeu pela possibilidade de dedução e os paradigmas trouxeram conclusão distinta.

Portanto, o Recurso Especial merece ser conhecido.

Mérito

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Trago abaixo, precedente deste conselho que corrobora meu entendimento:

PIS e COFINS BASE DE CÁLCULO IRPJ DEDUÇÃO

A apuração da base de cálculo do IRPJ, quando há omissão de receitas pelo contribuinte, será eleita de forma direta, pois a omissão é tributada como renda isolada. Contudo, deve-se deduzir das referidas bases de cálculo os valores referentes a lançamentos de ofício das contribuições ao PIS e da COFINS, dos juros incidentes sobre tais contribuições, até a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL. Pelas mesmas razões é permitida a dedução da CSLL da base do cálculo de IRPJ para os anos-calendário de 1995 e 1996. Embargos parcialmente acolhidos."

(1o CC Proc. 16707.009636/9911 Rec 140.795 (10809526) 8a C. Rel. Karem Jureidini Dias DOU 20.05.2008 p. 39).

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

Assim, concluo que são improcedentes os argumentos trazidos pela PGFN.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL para no MÉRITO NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado

Voto Vencedor

Conselheira Viviane Vidal Wagner - Redatora designada

Em que pese o bem fundamentado voto proferido pelo ilustre conselheiro relator, trago as razões pelas quais seu posicionamento restou vencido no colegiado.

Quanto à dedutibilidade, do lucro real e da base de cálculo da CSLL, das Contribuições para o PIS e COFINS lançadas de ofício, prevaleceu o entendimento em sentido contrário, acompanhando o precedente firmado pela 1ª Turma da CSRF no acórdão nº 9101-002.996, referido pelo conselheiro relator quando expressamente manifestou sua discordância.

Segundo o entendimento prevalecente, a dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas.

É certo que as contribuições para o PIS e a Cofins são, em regra, dedutíveis na apuração do lucro real, conforme previsto no caput do art. 41 da Lei nº. 8.981/95, mas não podem ser deduzidas quando estiverem com a exigibilidade suspensa, consoante a exceção prevista no §1º do mesmo dispositivo legal, abaixo:

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

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

Nos termos do §1º do dispositivo transcrito, a dedução prevista no *caput* não se aplica aos tributos que estejam com sua exigibilidade suspensa em razão das hipóteses contidas nos incisos II a IV do art. 151 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.1472/66), o que inclui "*as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo*" (inciso III).

Nesse caso, a partir da impugnação ao lançamento, não há dúvida de que o sistema tributário não admite a dedutibilidade dos tributos e contribuições na determinação do lucro real (§1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95).

Ainda que o lançamento de ofício se refira aos mesmos períodos de apuração, não merece prosperar a pretensão de deduzir o PIS/Pasep e a Cofins do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL sob o argumento de que "*se o lançamento fiscal reconstruiu parte da realidade fiscal de determinado período, tal reconstrução deve ser integral e não parcial*".

Veja-se que o §1º do art. 37 da mesma Lei nº 8.981/95, preceitua que a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais, o que inclui o disposto no art. 177 da Lei nº 6.404/76, segundo o qual:

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

Logo, o *caput* do art. 41 da Lei nº 8.981/95, ao alterar a disposição legal anterior que, em sentido contrário, admitia a dedução dos tributos somente no período de apuração em que ocorresse seu efetivo pagamento (pelo regime de caixa, conforme o art. 7º da Lei nº 8.541/92), veio conformar a legislação tributária à regra de cumprimento obrigatório pelas pessoas jurídicas submetidas ao lucro real à sistemática dos registros contábeis em consonância com o princípio da competência.

O regime de competência determina a contabilização de receitas e despesas de acordo com o seu fato gerador, ou seja, o fato que faz nascer o direito ou a obrigação respectiva, independentemente do recebimento ou pagamento. No caso das despesas, devem ser registradas apenas aquelas incorridas e no momento em que incorridas, independentemente de seu pagamento.

O art. 113 do CTN estabelece que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador. Esse é momento, como visto, de reconhecimento da despesa, o que inclui as despesas de natureza tributária. Assim, os tributos são dedutíveis, na determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária.

Nesse caso, a falta de reconhecimento oportuno, segundo o regime de competência, das despesas com tributos e contribuições devidos, ainda que, posteriormente, sejam objeto de autuação fiscal, referente ao mesmo período, não permite sua dedutibilidade na apuração do lucro real.

O mesmo entendimento aplica-se quanto à determinação da base de cálculo da CSLL, consoante o disposto no *caput* do art. 57 da Lei nº 8.981/95.

Trago, ainda, à colação o voto vencedor da lavra da ilustre conselheira Adriana Gomes Rêgo no referido acórdão nº 9101-002.996, que bem racionaliza a situação sob análise, com o seguinte teor:

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

Entretanto, não é possível negar que este regime só é assegurado para as incidências devidamente contabilizadas e declaradas. Entendimento em contrário, com a devida vênia, significaria dar ao contribuinte, antecipadamente, o direito de deduzir como despesa os tributos por ele próprio sonogados, o que, em

primeira análise, atenta contra o senso comum, senão à razoabilidade e à própria moralidade.

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

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

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

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

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

1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), e considerá-la como despesa dedutível do IRPJ;

2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, há que se reconhecer que o lançamento de ofício do IRPJ não exigiu do contribuinte um único centavo a mais do que seria devido.

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

Por outro lado, considerando agora que a fiscalização houvesse abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (procedimento que se reputa incorreto, e sem base legal), duas situações podem

acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), porém obrigatoriamente teria de considerar esta despesa como indedutível do IRPJ, pois já a teria previamente abatido do lucro real antes mesmo de reconhecê-la. A par da dificuldade de controle, por parte da Fazenda Nacional, com relação a este procedimento, há um inegável risco, ao menos potencial, de utilização em duplicidade de uma mesma despesa, em detrimento da Fazenda Pública;

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

O quadro abaixo sintetiza, em forma esquemática, as aventadas

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

possibilidades:

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

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

Processo nº 10865.003558/2008-96
Acórdão n.º **9101-004.112**

CSRF-T1
Fl. 4.236

Voto, portanto, por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL, na parte conhecida.

Nesse sentido, a hipótese dos autos não permite a dedução, na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, dos valores do PIS e da Cofins lançadas de ofício sobre receitas omitidas.

Conclusão

Em razão do exposto, conheço e dou provimento ao recurso da PFN.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner