



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

Processo nº 10909.000956/2007-16
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.113 – 1ª Turma
Sessão de 10 de abril de 2019
Matéria IRPJ
Recorrente RRG TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA - EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

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: 2004

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 negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado (relator), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Livia De Carli Germano, que lhe deram 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. 472/500) interposto pela Contribuinte contra o acórdão 1202-000.942 da 2ª Turma da 2ª Câmara que restou assim ementado e decidido:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

Exercício: 2005

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, quando o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÃO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Nos casos de presunção legal de omissão de receitas, a autoridade fiscal exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa Selic (Súmula CARF nº 4).

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(...)

A ora Recorrente alega em seu Recurso Especial a existência de divergência de interpretação em relação à uma série de tópicos constantes do acórdão recorrido, contudo em sede de despacho de admissibilidade de Recurso Especial de fls 503/532, fora dado seguimento apenas em relação ao tema referente à inexatidão da base de cálculo - lançamento de ofício - não exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das despesas com PIS e Cofins quanto a infrações imputadas - omissão de receitas.

No tocante à discussão sobre a possibilidade de dedução do PIS e COFINS lançados por decorrência do lançamento de IRPJ e CSLL, a Recorrente traz como paradigma o acórdão n. 103-22.491 sobre o qual pauta a alegação de divergência jurisprudencial, tendo em vista que o acórdão recorrido não excluiu o PIS e a Cofins da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quanto à infrações imputadas omissão de receitas, ao passo que em situação semelhante, o acórdão paradigmático concluiu em sentido diverso, conforme ementa abaixo:

(...)

IRPJ E OUTROS - Ex(s): 2000 a 2003

(...)

Ementa PIS. COFINS. DEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSSL -DEFERIMENTO - O PIS e a COFINS, decorrentes da constatação de omissão de receitas, podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSSL que integram as exigências do mesmo processo, entendimento que se reforça com a revogação do tratamento diferenciado da receita omitida, que havia sido instituído pelo art. 43 da Lei nº 8.541/92, desde que os períodos de incidência dos tributos dedutíveis coincidam com os períodos de incidência dos tributos cujas bases de cálculo podem sofrer a influência das deduções requeridas.

PIS - COFINS. DEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES EXIGIDAS EM OUTRO PROCESSO, PARA FINS DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSSL - INDEFERIMENTO - Não se pode acolher a dedutibilidade do PIS e da COFINS lançadas de ofício em outros processos, pois falta certeza ao julgador acerca da existência, da liquidez e dos períodos de apuração dos débitos em lume.

(...)

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores das contribuições ao PIS e COFINS exigidas por reflexo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(...)

Contrarrazões da PGFN

A PGFN apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da Contribuinte onde alega em síntese:

i-) inadmissibilidade do Recurso Especial vez que não fora demonstrada divergência jurisprudencial, uma vez que o acórdão recorrido trata da dedutibilidade das contribuições para o PIS e para COFINS da apuração do lucro real, quando aquelas contribuições se encontram com exigibilidade suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN e o acórdão paradigma discute a dedutibilidade das contribuições para o PIS e para COFINS da apuração do lucro real, **sem, no entanto, se analisar a situação de suspensão de exigibilidade daquelas contribuições.**

ii-) ser indevido o pleito da contribuinte para dedução do PIS e da COFINS, que se encontravam com sua exigibilidade suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN na apuração do lucro real, pois, tendo em vista oposição expressa do §1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Conhecimento

Tendo em vista a alegação de não conhecimento trazida pela PGFN em suas contrarrazões ao Recurso Especial da contribuinte, destaco aqui trechos do acórdão ora recorrido e do paradigma n. 103-22.491, tratado no despacho de admissibilidade, que bem elucida e demonstra a similitude fática e divergência jurisprudencial entre ambos:

Acórdão Recorrido

(...)

A recorrente ainda pleiteia a dedução de PIS e Cofins na apuração da matéria tributável de IRPJ e CSLL, invocando o art. 41 da Lei nº 8.981/95, que tem a seguinte redação:

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.

De fato, as contribuições para o PIS e a Cofins são, em regra, dedutíveis na apuração do lucro real, conforme previsto no caput do dispositivo supra transcrito, mas não poderão ser deduzidas quando estiverem com a exigibilidade suspensa, consoante a exceção prevista no §1º do mesmo dispositivo legal. Como a exigibilidade dos tributos e contribuições discutidos nos presentes autos encontra-se suspensa, em razão do próprio recurso voluntário, a teor do art. 151, inciso III, do CTN, a pretensão da recorrente não se justifica.

Diante de todo o exposto, não há reparos ao lançamento de IRPJ.

(...)

Acórdão Paradigma n. 103-22.491

(...)

Acolho o pleito, entretanto, no que concerne ao direito à dedutibilidade do PIS e da COFINS, quando da apuração do IRPJ e da CSSL, desde que os períodos de incidência dos tributos dedutíveis coincidam com os períodos de incidência dos tributos cujas bases de cálculo podem sofrer a influência das deduções requeridas. Valho-me, no ponto, de pronunciamentos já solidificados nesta Câmara e na 8ª, conforme as seguintes ementas:

"LANÇAMENTOS REFLEXOS - REPERCUSSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ - Os valores das contribuições, cuja dedutibilidade é admitida pela legislação tributária para efeitos de apuração do lucro real, devem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ, quando do lançamento ex officio, pois, seja o lançamento a cargo do sujeito passivo ou efetuado de ofício, a forma de apuração do lucro real é a mesma, partindo do lucro líquido do período" (Acórdão nº 103-19522, Relator Cândido Rodrigues Neuber, DOU de 23.12.1998)

DEDUTIBILIDADE DE CONTRIBUIÇÕES LANÇADAS EM AÇÃO FISCAL - As contribuições dedutíveis na apuração do

Lucro Líquido devem ser admitidas na apuração da base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social, bem como de outras exigências calculadas com base no lucro líquido, mesmo nos lançamentos de ofício." (Acórdão nº 103-20.239, Relator Márcio Machado Caldeira)

"IRPJ E CSL - BASE DE CÁLCULO - CORRETA APURAÇÃO - DEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A OMISSÃO DE RECEITA - Considerando que a legislação prevê a dedutibilidade das contribuições ao PIS e à COFINS, tanto para a apuração do IRPJ e da CSLL, independentemente do seu pagamento a partir da revogação do art. 7º da Lei 8541/92 pelo art. 41 da Lei 8981/95, a apuração do valor da imposição não pode desobedecer tais comandos e deve respeitar o correto procedimento" (Acórdão nº 108-07. 187, Relator José Henrique Longo)

Desde a introdução, no ordenamento pátrio, da regra inscrita no art. 41 da Lei nº 8.981/95, admite-se - com exceção do imposto de renda de que a autuada seja contribuinte ou responsável em substituição - a dedução dos tributos e contribuições, segundo o regime de competência, na determinação do lucro real. O mesmo raciocínio é extensivo à apuração da CSLL, pois o PIS e a COFINS são despesas operacionais da autuada, aplicando-se, ao caso concreto, a norma do artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995, em combinação com o artigo 2º da Lei 7.689, de 1988. Ou seja, as contribuições ao PIS e à COFINS, decorrentes da constatação de omissão de receitas, podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL que integram as exigências deste processo, entendimento que se reforça com a revogação do tratamento diferenciado da receita omitida, que havia sido instituído pelo art. 43 da Lei nº 8.541/92.

Enxergo aqui a similitude fática prevista no RICARF como necessária para seguimento do recurso, pois, em ambos os acórdãos o que se discute é a possibilidade de dedução das contribuições ao PIS e COFINS lançados por decorrência de lançamento de ofício do IRPJ e CSLL.

A divergência jurisprudencial também aqui se encontra. O acórdão recorrido conclui não ser possível tal dedução em razão de expressa previsão legal que excepciona a hipótese de tributo com exigibilidade suspensa nos moldes do art. 151, inciso III do CTN, ao passo que o acórdão paradigma baseia-se na premissa que a dedução de tais contribuições independe de seu efetivo pagamento.

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:

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

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

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

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

Contudo, tal dispositivo não se aplica ao caso em tela, vez que a suspensão da exigibilidade do PIS e COFINS decorre diretamente de questionamento relacionado ao próprio lançamento do IRPJ e CSLL que por decorrência deu origem à exigência do PIS e da COFINS.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Aqui a conduta da autoridade fiscal deve ser coerente e alinhada com 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

Processo nº 10909.000956/2007-16
Acórdão n.º **9101-004.113**

CSRF-T1
Fl. 555

os anos calendário de 1995 e 1996. Embargos parcialmente acolhidos."

(1o CC Proc. 16707.009636/9911 Rec 140.795 (10809526) 8a C. Relª 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 em suas contrarrazões

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL para no MÉRITO DAR-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 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, seja 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 sonegados, o que, em

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

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

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

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

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

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

1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), e 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 <i>reformatio in pejus</i>	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 10909.000956/2007-16
Acórdão n.º **9101-004.113**

CSRF-T1
Fl. 560

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 lançados de ofício sobre receitas omitidas.

Conclusão

Em razão do exposto, nego provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner