



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.002385/2009-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.538 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2021
Recorrente IND. E COM. DE FERRO E ACO KOPP LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004, 2005

NULIDADE. IRREGULARIDADE NA EMISSÃO OU CIÊNCIA DO MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE INTERNO.

É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005

DECADÊNCIA. DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Nos lançamentos por homologação, a contagem do prazo decadencial, de cinco anos, a partir da ocorrência do fato gerador quando, existindo pagamento, o ato de lançamento não demonstra a existência de dolo, fraude ou simulação, consoante entendimento do Superior Tribunal de Justiça (REsp. nº 973.733/SC - Repetitivo).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2004, 2005

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE CAIXA. EMPRÉSTIMOS PELOS SÓCIOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA ENTREGA DE NUMERÁRIOS.

Correto o lançamento do IRPJ baseado em omissão de receitas por suprimento de caixa quando o contribuinte deixa de comprovar, por documentação hábil e idônea, a efetiva entrega de numerários, pelos sócios.

PIS. COFINS. CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo ao PIS, à Cofins e à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

PIS E COFINS LANÇADOS DE OFÍCIO. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

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 e efetivamente pagos, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para tão somente excluir, em razão da decadência os valores exigidos do IRPJ e da CSLL relativos ao primeiro trimestre de 2004 e do PIS e da Cofins relativos aos meses de março e abril de 2004.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Iágaro Jung Martins, Luciano Bernart, Marcelo Jose Luz de Macedo (suplente convocado), Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ/Curitiba, que julgou improcedente a impugnação contra Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) no valor total de R\$ 1.753.208,12.
2. A fundamentação da autuação se deu em razão de suprimento de caixa efetuado por sócio não suportados por documentação idônea, conforme discriminado nos Anexos III e Anexo IV (fls. 175/176) ao Termo de Verificação Fiscal (fls. 224/225).
3. Em impugnação (fls. 238/254), o sujeito passivo alegou nulidade do lançamento em razão de o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não ter observado os requisitos do art. 7º da Portaria RFB nº 11.371, de 2007; que os valores anteriores a 26.05.2004 estariam decaídos por força do art.150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN); que não restou demonstrada a omissão de receita com base na situação prevista em lei; que não houve dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do PIS e da Cofins exigidos por ocasião do lançamento.

4. A DRJ negou provimento à impugnação (fls. 270/277), sobre o MPF, entendeu que o mesmo observou os requisitos do ato administrativo que o regula e que o referido instrumento não é condição de validade do lançamento; quanto à decadência, entendeu aplicável a regra do art. 173, I, do CTN, por restar demonstrado o evidente intuito de fraude, conforme Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) no Processo nº 10950.002388/2009-44, em que pese a multa aplicada ter sido de 75%; quanto ao mérito, entendeu que o sujeito passivo não logrou comprovar a efetividade da entrega de numerário com base em documentação idônea, restando comprovada a hipótese prevista no art. 282, do então Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99); que a não dedução do PIS e da Cofins lançados de ofício decorrem de vedação expressa, prevista no art. 344, § 1º, do RIR/99. A referida decisão restou assim ementada:

Assunto: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004, 2005

NULIDADE. IRREGULARIDADE NA EMISSÃO OU CIÊNCIA DO MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE INTERNO.

O Mandado de Procedimento Fiscal é, precipuamente, um instrumento de controle interno da Administração Tributária, e não constitui elemento essencial de validade do correspondente auto de infração, descabendo pleitear nulidade do lançamento por eventual irregularidade em sua emissão ou ciência.

Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005

DECADÊNCIA. DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Nos lançamentos por homologação, a contagem do prazo decadencial, de cinco anos, a partir da ocorrência do fato gerador, não se aplica aos casos de dolo, fraude ou simulação.

DECADÊNCIA. PIS, COFINS, CSLL. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF.

Com a edição da súmula vinculante nº 8, editada pelo STF, as contribuições sociais para a Seguridade Social submetem-se às regras de prescrição e decadência gerais ditas pelo CTN.

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE CAIXA. EMPRÉSTIMOS PELOS SÓCIOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA ENTREGA DE NUMERÁRIOS.

Correto o lançamento do IRPJ baseado em omissão de receitas por suprimento de caixa quando o contribuinte deixa de comprovar, por documentação hábil e idônea, a efetiva entrega de numerários, pelos sócios.

PIS E COFINS LANÇADOS DE OFÍCIO. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. EXPRESSA VEDAÇÃO LEGAL.

Não podem ser deduzidos do IRPJ nem da CSLL os valores de PIS e Cofins, lançados de ofício no mesmo procedimento fiscal, por expressa vedação legal, que proíbe a dedução de tributos com exigibilidade suspensa.

PIS. COFINS. CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo ao PIS, à Cofins e à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 285/293), a Recorrente repisa os argumentos da impugnação, em especial, sobre a nulidade do lançamento relativo ao MPF, que não teria observado os requisitos do art. 7º da Portaria RFB nº 11.371, de 2007; alega que os fatos geradores anteriores a 26.04.2004 estariam abrangidos pela decadência em razão da ciência do Auto de Infração ter ocorrido em 26.05.2009, com base no art. 150, § 4º, do CTN; quanto ao mérito, alega não ser possível a presunção de omissão de receita, pois entende não haver prova efetiva de omissão, visto que os aportes se destinavam a cobrir despesas operacionais da empresa e que o Auditor-Fiscal não se deu ao trabalho de confrontar o estoque da empresa, que sofreria variação no caso de omissão de receitas; que o Fisco não está dispensado de fazer prova do fato indiciário no caso das presunções legais; que a identificação da natureza da receita, como por exemplo, receitas financeiras, são importantes para definir a real base de cálculo do PIS e da Cofins; subsidiariamente, que não houve dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL relativo ao PIS e à Cofins exigidos de ofício. Requer, ao final, a nulidade do lançamento, a decadência dos valores exigidos anteriormente a 26.05.2004, a improcedência do lançamento e, subsidiariamente, a recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

6. É o relatório.

Voto

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Relator.

Conhecimento

7. A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 14.12.2010, conforme Aviso de Recebimento dos Correios (fls. 183). Assim, o Recurso Voluntário juntado aos autos em 12.01.2011, conforme carimbo apostado na primeira página da peça recursal (fls. 285), é tempestivo e, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

i. Preliminar de Nulidade. Vícios na emissão do MPF.

8. A Recorrente argui nulidade do lançamento em razão de que o MPF não teria observado os requisitos do art. 7º da Portaria RFB nº 11.371, de 2007.

9. Como consignado na r. decisão, consta no MPF nº 09.1.05.00-2008-00792-9 (fls. 269), contém todas as informações determinadas no ato administrativo que regulava sua emissão, inclusive no que diz respeito aos anos-calendário fiscalizados, 2004 e 2005.

10. Ainda que não fosse assim, o então MPF, substituído atualmente pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), regulado pela Portaria RFB nº 6.478, de 2017, não

se constitui em requisito de validade do lançamento (art. 142 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, e art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972), mas como instrumento de controle administrativo sobre as atividades de fiscalização da RFB.

11. Sobre esse ponto, há diversos julgados da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF que convalidam esse entendimento:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. LANÇAMENTO DE TRIBUTO NÃO MENCIONADO NO MPF. COMPETÊNCIA DO AGENTE FISCAL. AUSÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. CONCLUSÕES.

O agente fiscal está autorizado a lançar tributos não referidos expressamente no MPF. As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal dizem respeito ao controle interno das atividades da Receita Federal, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento. (Acórdão nº 9101-004.676, Conselheira Livia De Carli Germano, SJ 16.01.2020)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

NULIDADE. MPF.

É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário. (Acórdão nº 9101-004.788, Conselheira Amelia Wakako Morishita Yamamoto, SJ 06.02.2020)

12. Dessa forma, afasta-se a arguição de nulidade do lançamento por vício no MPF.

ii. Preliminar de Mérito. Decadência.

13. A Recorrente alega que os fatos geradores anteriores a 26.04.2004 estariam abrangidos pela decadência em razão da ciência do Auto de Infração ter ocorrido em 26.05.2009, com base no art. 150, § 4º, do CTN.

14. Sobre esse ponto, a decisão de primeira instância entendeu por bem afastá-la, sob o argumento de que seria aplicável a regra do art. 173, I, do CTN, por restar demonstrado o evidente intuito de fraude, que resultou na lavratura da Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) no Processo nº 10950.002388/2009-44, em que pese a multa aplicada ter sido de 75%.

15. O STJ, apreciando o Recurso Especial nº 973.733/SC, sessão de julgamento 12.08.2009, ao qual foi atribuído efeito de recurso repetitivo, art. 543, “c”, do então Código de Processo Civil (atual art. 1.036 do Novo CPC), pacificou a questão com a seguinte decisão:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, **nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inócorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito** (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, **ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado** (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). (g.n.)

16. Nessa mesma linha, o CARF já firmou entendimento de que o art. 173, I, do CTN, se aplica aos casos de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme Súmula CARF nº 72:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

17. Ainda sobre o tema e alinhado ao entendimento do STJ, foram editadas súmulas que reconhecem o pagamento antecipado como hipótese de atração para aplicação do art. 150, § 4º, do CTN:

Súmula CARF nº 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Súmula CARF nº 123

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Súmula CARF nº 135

A antecipação do recolhimento do IRPJ e da CSLL, por meio de estimativas mensais, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

Súmula CARF nº 138

Imposto de renda retido na fonte incidente sobre receitas auferidas por pessoa jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

18. A autoridade julgadora de primeira instância afastou a regra do art. 150, § 4º, em razão de ter sido *demonstrado o evidente intuito de fraude. Em que pese o fato de a autoridade fiscal ter optado por lavrar a multa de ofício de 75% ao invés da multa qualificada de 150%, é possível vislumbrar, na conduta do contribuinte, a presença do dolo, fraude ou simulação, que autorizam a aplicação da regra geral da decadência, prevista no art. 173, I do CTN, cujo termo inicial da contagem é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

19. Conclui a r. decisão que a presença do dolo restou configurada em razão da formalização da RFFP (PAF nº 10950.002388/2009-44), que decorre do dever de representar sempre que a autoridade lançadora se depare com situações que configurem crime em tese, nos termos da então Portaria nº 665, de 2008. Assim, ao vislumbrar *a presença, em tese, de crime de natureza fiscal, o que implica o reconhecimento do elemento dolo*, faz-se necessária a aplicação da regra do art. 173, I, do CTN.

20. Após a decisão do STJ, no RESP nº 973.733/SC, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, quando não houver declaração prévia e não houver pagamento e inexistir dolo, fraude ou simulação.

21. Preliminarmente, ressalte-se que a ocorrência de crime em tese, que justifica a lavratura da RFFP, não se confunde com a hipótese constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte no ato de lançamento, que implicaria a qualificação da multa de ofício. Evidentemente que não está a afirmar aqui que a RFFP está condicionada à qualificação da multa ou vice-versa.

22. Além disso, a RFFP sequer é indicativo de que haverá denúncia em esfera criminal, que essa ser recebida e de que haverá condenação, logo, ainda que se esteja diante de um crime em tese, não há fundamentos, com base na RFFP, para demonstrar a existência de dolo, fraude ou simulação.

23. No ato de lançamento de ofício, quando verificada hipótese de dolo, fraude ou simulação, a consequência primeira é a vinculante qualificação da multa de ofício (art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996). Isso não ocorreu, conforme se verifica no Auto de Infração.

24. Dessa forma, não caracterizado o dolo, fraude ou simulação no ato de lançamento, não se verifica a subsunção das condições delineadas pelo STJ para aplicação da regra decadencial do art. 173, I, do CTN.

25. No caso concreto, o ato de lançamento e o TVF (fls. 224/225) não discriminam condutas de dolo, fraude ou simulação, que afaste a aplicação da regra decadencial do art. 150, § 4º, do CTN. Como a ciência do lançamento ocorreu em 25.05.2009 (fls. 236), os fatos geradores ocorridos até abril de 2004 encontram-se decaídos, isto é, o IRPJ e a CSLL relativos ao primeiro trimestre de 2004, o PIS e a Cofins relativos aos meses de março e abril de 2004.

iii. Mérito. Omissão de Receita por Presunção Legal.

26. Aduz a Recorrente não ser possível a aplicação da presunção de omissão de receita, pois entende não haver prova efetiva de omissão, visto que os aportes de destinavam a cobrir despesas operacionais da empresa. Ainda sobre esse ponto, defende que se houvesse efetivamente omissão de receita, haveria variação no estoque da empresa. Entende ainda que não houve comprovação do fato indiciário e tão pouco foi definida a real base de cálculo do PIS e da Cofins.

27. O lançamento decorre de presunção legal, decorrente do suprimimento de caixa, prevista no art. 282, do RIR/99.

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

28. Resta claramente demonstrado nos Anexos III e IV (fls. 175/176) ao TVF (fls. 224/225), com base nos registros contábeis da Recorrente, que ocorreram uma série de operações de suprimimento de caixa, cujo histórico se refere a “Aporte feito nesta data pelo sócio Mario Reinoldo Kopp”, totalizando R\$ 1.197.500,00 em 2004 e R\$ 1.105.000,00 em 2005.

29. Como se trata de um lançamento com base em presunção fiscal relativa, isto é, que admite prova que desconstitua a presunção, o contribuinte foi devidamente intimado para comprovar a efetividade de entrega dos recursos, mediante documentação idônea, conforme Termo (fls. 171/173).

30. Não obstante a solicitação de prorrogação de prazo (fls. 174), a Recorrente não logrou comprovar a efetividade da entrega e a origem dos recursos, de forma a afastar a presunção legal, prevista no art. 282 do RIR/99, sendo absolutamente desnecessária qualquer recomposição de escrita contábil ou recomposição de estoques, como aventado pela Recorrente.

31. Os requisitos para afastar a presunção depende de dois fatores cumulativos, a comprovação da origem e a efetiva entrega dos recursos, conforme pacificado por este CARF, cujo assunto se encontra sumulado:

Súmula CARF nº 95

A presunção de omissão de receitas caracterizada pelo fornecimento de recursos de caixa à sociedade por administradores, sócios de sociedades de pessoas, ou pelo administrador da companhia, somente é elidida com a demonstração cumulativa da origem e da efetividade da entrega dos recursos. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

32. Dessa forma, devidamente comprovado o indício relativo ao registro contábil de suprimento de caixa, sem que fossem comprovados pelo sujeito passivo a efetividade da entrega e a origem dos recursos resta plenamente aplicável a consequência legal, isto é, a presunção de omissão de receitas e, por conseguinte, a exigência tributária do IRPJ e tributos reflexos.

33. Sobre essa matéria, para fins de esclarecimento, caracterizada a omissão por presunção legal, não há de se falar em regras específicas de não tributação ou, nas palavras da Recorrente, sobre a natureza da receita, como por exemplo, isenções ou tributações monofásicas para o PIS ou para a Cofins.

iv. Mérito. Dedução do PIS e da Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

34. Em caráter subsidiário, a Recorrente pugna pela dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL relativo ao PIS e à Cofins exigidos de ofício.

35. A r. decisão, sobre esse ponto, entendeu que a impossibilidade resulta da expressa vedação constante no art. 344, § 1º, do RIR/99:

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).

36. Apesar de não discordar das conclusões da decisão de primeira instância, a fundamentação para a não dedutibilidade decorre da própria infração. Explica-se, a regra geral de dedutibilidade é de computar valores registrados, segundo o regime de competência, como custos ou despesas **efetivamente incorridos**. Isso não ocorreu em relação a essas contribuições por razões óbvias, o contribuinte deu causa a infração.

37. Esse ponto, foi de forma didática abordado no Acórdão nº 9101-002.996, sessão de 07.08.2017, Relatora Designada Conselheira Adriana Gomes Rego, cujo excerto destacamos:

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.

38. Dessa forma, por inexistir registro prévio de despesa efetivamente incorrida relativa ao PIS e à Cofins, não há como reconhecer a dedutibilidade dessas contribuições da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Conclusão

39. Em razão de todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para tão somente excluir, em razão da decadência os valores exigidos do IRPJ e da CSLL relativos ao primeiro trimestre de 2004 e do PIS e da Cofins relativos aos meses de março e abril de 2004.

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins