



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10950.003755/2005-01  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-004.445 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 09 de outubro de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** JADON EXPORT COM IMP E EXP LTDA

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

Ano-calendário: 2003, 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. Precedentes. Acórdãos nº 9101-002.996 e 9101-004.114.

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 Demetrius Nichele Macei (relator), Cristiane Silva Costa, Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Viviane Vidal Wagner (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Andrea Duek Simantob, substituída pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

## **Relatório**

Trata-se de Autos de Infração de IRPJ (R\$ 280.142,92), CSLL (R\$ 109.113,96), PIS (R\$ 21.312,50) e COFINS (R\$ 42.139,35) (e-fls. 260 a 290), lavrados em 07/11/2005, referentes aos anos-calendário 2003 e 2004, totalizando crédito tributário no montante de R\$ 452.708,73, pela suposta infração de omissão de receitas caracterizada pelo ingresso de depósitos bancários em dinheiro, sem comprovação da sua regular origem, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 251 a 259).

Inconformado, o sujeito passivo apresentou Impugnação (e-fls. 312 a 326), em 12 de dezembro de 2005, defendendo-se com base nos seguintes argumentos:

- os numerários questionados estão devidamente escriturados nos livros fiscais e contábeis da autuada, conforme reconhecido pela própria fiscalização, estando, portanto, demonstrada sua origem, ou seja, a suposta ausência de comprovação estaria suprida na visão da impugnante;

- a exigência de documentos bancários da pessoa jurídica, ÉVORA COMERCIAL DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA., que comprovem a operação é totalmente descabida, segundo a impugnante, que justifica tal posicionamento afirmando que a maioria das operações se deu em espécie, não se originando, portanto, de qualquer estabelecimento bancário;

- o ordenamento pátrio não exige que os valores objeto do mútuo sejam necessariamente transferidos pela rede bancária;

- explica que a empresa mutuante atua no ramo de mercado varejista e que as operações por ela realizadas se dão por numerário em espécie, assim como ocorreu a operação de mútuo, sendo um contrassenso – na visão da impugnante – que a fiscalização desconheça a realidade exigindo que a receita recebida em decorrência de vendas ao consumidor final transitasse necessariamente por estabelecimento bancário;

- admite que os “depósitos” não se restringiram a depósitos em dinheiro, há crédito oriundo de transferência bancária -TED – onde se pode identificar claramente o remente (Évora) e o destinatário (Jadon). Traz um exemplo: no dia 23/09/2003 houve uma transferência bancária no valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), cujo valor contabilizado na autuada na conta de Empréstimos de Terceiros;

- ainda, alguns depósitos realizados em dinheiro, foram identificados no próprio extrato do Banco Bradesco a origem dos recursos; cita como exemplo o depósito em dinheiro datado de 12/06/2003, que consta como originado na empresa Évora Com. Gêneros Alimentícios Ltda., estando tal empréstimo contabilizado na conta Empréstimo de Terceiros.

- admite que ocorreram erros de classificação contábil de algumas operações, mas isso não influenciou na sua essencialidade, importando, de fato, a demonstração das obrigações contraídas, representadas pelos saldos das contas em questão;

- esclarece, ainda, que na conta de empréstimos de terceiros, além de valores originados da empresa Évora, também foram contabilizadas valores oriundos de outra empresa denominada Albatroz que, tal qual a Évora, pertence à família que detém o controle administrativo da autuada;

- também ressalta como provas efetivas das operações realizadas pela contribuinte, as notas promissórias que albergaram cada empréstimo;

- explica que os empréstimos foram necessários, ainda que com juros abaixo do mercado, para fazer frente ao capital de giro da autuada em razão dos prejuízos nos períodos em que foram tomados e que pode ser constatado pelos resultados apurados no LALUR da impugnante, apresentando os seguintes dados:

Prejuízo em 30.06.2003R\$ 633,14

Prejuízo em 30.09.2003R\$ 67,99

Prejuízo em 31.12.2003R\$ 5.482,73

Prejuízo em 31.03.2004R\$ 77.473,79

- alerta para o fato de que, além desta constatação, a análise dos extratos bancários da autuada permite verificar os recursos representados pelos saldos diários da sua contra corrente bancário eram escassos, ou seja, segundo a impugnante, se ela não recebesse os recursos através dos mútuos contraídos, não haveria como fazer frente aos desembolsos para pagamento de seus fornecedores;

- destaca que em 03 e 04 de agosto de 2004, pagou parte dos empréstimos contraídos no valor de R\$ 200.000,00, o que demonstra – na concepção da autuada – a efetividade das operações de mútuo entre ela e a empresa Évora;

- precavendo-se, com base no princípio da eventualidade, a contribuinte ainda defende a dedução de PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

- por fim, defende também o afastamento da taxa Selic;

- anexa oito documentos.

A 2ª Turma da DRJ em Curitiba-PR, sob o acórdão nº 10.097 de 09 de fevereiro de 2006, julgou o lançamento procedente (e-fls. 374). Acompanhe-se a ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2003, 2004

**EMENTA: COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OPERAÇÃO DE MÚTUO. AUSÊNCIA DE CONFIRMAÇÃO DA OPERAÇÃO PELA SUPOSTA MUTUANTE. COMPROVAÇÃO NÃO CARACTERIZADA.**

Não resta comprovada a origem de depósitos bancários quando, em alegada operação de mútuo, não houve confirmação por parte da suposta mutuante nem da existência da operação, nem de sua contabilização.

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

A dedução de tributos e contribuições da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é vedada em relação aos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, o que inclui aqueles lançado de ofício e que estão em litígio via impugnação administrativa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2003, 2004

Ementa: JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A utilização da taxa Selic como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

Irresignada, a autuada interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 388 a 409) repisando, basicamente, seus argumentos, sendo que a única diferença entre os argumentos exarados em sua impugnação e em seu recurso voluntário, é o ataque ao argumento da decisão *a quo* sobre o contrato de mútuo não poder ser oponível a terceiros porque não foi registrado em registro público. (E-FL. 378 – VOL. 2 – ITEM 13 DO VOTO)

O recurso da contribuinte recebeu provimento parcial pelo acórdão nº 108-09.349 (e-fls. 426 a 434), proferido em 25 de maio de 2007, pela Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Veja-se a ementa de tal decisão com seu resultado de julgamento:

IRPJ — OMISSÃO DE RECEITAS — SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS — O suprimento de caixa caracteriza omissão de receita, quando devidamente intimada não comprova a origem externa dos recursos, mediante depósitos em dinheiro. Os suprimentos de numerários atribuídos a sócios da pessoa jurídica, cujos requisitos cumulativos e indissociáveis da efetividade da entrega e origem dos recursos, não foram devidamente comprovada, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, devem ser tributadas como receitas omitidas da própria empresa.

IRPJ — BASE DE CÁLCULO — LANÇAMENTO DE PIS E COFINS — DEDUÇÃO — Por força do disposto no art. 41 da Lei 8981/95, os valores lançados a título de PIS e COFINS como decorrência do lançamento principal do IRPJ (omissão de receitas) devem ser deduzidos da base de cálculo deste e da CSL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JADON-EXPORT, COMERCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para AFASTAR das bases de cálculo de todos os tributos o valor de R\$ 100.000,00 depositado em 23.09.2003, e especificamente das bases de cálculo do IRPJ e da CSL os valores dos lançamentos mantidos de PIS e COFINS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Arnaud da Silva (Suplente Convocado), que dava provimento apenas para afastar o depósito de R\$100.000,00.

Por sua vez, a Procuradoria interpôs Recurso Especial (e-fls. 439 a 443), que foi recebido por este i. Conselho em 30 de agosto de 2007, defendendo a imprestabilidade das notas promissórias para comprovar o suposto mútuo e atacando a dedução dos valores a título de PIS e

COFINS, com base no art. 7º, inciso I do Regimento Interno da CSRF, que à época previa como hipótese de cabimento do recurso especial a alegação de contrariedade à lei ou à evidência da prova. Cita como acórdão paradigma, o acórdão nº 106-11315 para demonstrar a divergência de entendimento jurisprudencial quanto à juntada de notas promissórias para fins de comprovação do mútuo.

O Despacho nº 108-142/2007 (e-fl. 455) deu seguimento ao recurso somente quanto à segunda matéria, qual seja, dedução de PIS/COFINS, já que quanto à matéria “imprestabilidade das notas promissórias”, entendendo-se o caso tratar da efetividade do princípio da livre convicção do julgador ao analisar as provas e não de divergência jurisprudencial.

Registre-se que em 10 de março de 2008, a contribuinte opôs Embargos de Declaração (e-fls. 462 a 465), alegando contradição e omissão no acórdão nº 108-09.349, porém estes foram rejeitados pelo Despacho de e-fl. 469, que entendeu que o sujeito passivo estava apenas tentando rediscutir a matéria e reexaminar as provas.

Ato contínuo, às e-fls. 472 a 476, a recorrida apresentou Contrarrazões, protocoladas em 23 de abril de 2008, questionando, primeiramente, a admissibilidade do recurso especial, e, no mérito, repisou, de forma sintética, os argumentos já exarados em seu recurso voluntário.

Na mesma data, em que protocoladas as Contrarrazões, a contribuinte também protocolou seu Recurso Especial (e-fls. 477 a 486) tratando da presunção legal de omissão de receita, repetindo os argumentos já expostos em seu recurso voluntário.

O Despacho nº 108-291-2008, localizado à e-fl. 549, negou seguimento ao recurso da contribuinte, nos seguintes termos:

Como paradigmas, a recorrente apresenta, anexas a seu recurso, as ementas dos Acórdãos n's 105-14.800, de 10/11/2004, 101-93.344, de 25/01/2001 e 103-21.824, de 26/01/2005. Contudo não fez, de acordo com o regimento, § 2º do art. 15, as explicações devidas limitando-se a citar que estes paradigmas seriam divergentes.

Pelas razões expostas, com base no § 6º do art. 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, **NEGO SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL**.

Inconformada, a contribuinte agravou da decisão que negou seguimento ao seu recurso especial (e-fls. 552 a 558), contudo, o despacho de reexame de admissibilidade do recurso especial nº 9101-2010.179 (e-fls. 562 a 564) rejeitou o agravo, mantendo o que foi decidido pelo primeiro despacho de admissibilidade.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro DEMETRIUS NICHELE MACEI, Relator.

### Conhecimento

O Recurso Especial da Procuradoria (e-fls. 439 a 443), interposto com fundamento no art. 7º, incisos I e II do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria n.º 147/2007, alegando contrariedade à lei ou à evidência de provas nos autos (inciso I) e divergência jurisprudencial (inciso II) busca reformar o acórdão n.º 108-09.349 (e-fls. 426 a 434) defendendo a imprestabilidade das notas promissórias para comprovar o suposto mútuo (acórdão paradigma n.º 106-11315) e a devolução dos valores a título de PIS e COFINS.

Registro que em suas Contrarrazões (e-fls. 477 a 486) a contribuinte apenas questionou a admissibilidade do recurso especial opondo-se ao cabimento do acórdão paradigma indicado pela recorrente, dizendo que diferentemente do que ocorreu no acórdão paradigma, no caso concreto a capacidade financeira da mutuante não foi questionada.

O Despacho de Admissibilidade (e-fl. 455) deu seguimento parcial ao recurso, admitindo somente a segunda matéria relacionada a dedução de PIS e COFINS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Confira-se a análise:

A Procuradoria da Fazenda, traz aos autos o acórdão n.º 106-11.312 (paradigma) que em ementa dispõe, ser incompatível como prova de existência do mútuo, simples cópias de contrato particular e notas promissórias, sem a devida autenticação. A questão não é de divergência, pois, a divergência é em relação à interpretação de lei, no caso temos em jogo a livre convicção do julgador ao analisar as provas, e a Câmara entendeu que as provas eram suficientes. Dessa forma, de acordo com o § 6º e 7º do art. 15 do RICS RF, aprovado pela Portaria n.º 147, de 25 de junho de 2007, NEGOU O RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA nesta parte.

Na segunda parte do recurso, cabe razão a recorrente, pois, o acórdão guerreado permitiu a dedutibilidade das Contribuições Sociais em afronta ao § 1º do art. 41 da Lei n.º 8.981, de 1995. Dessa forma, de acordo com o § 6º e § 7º do art. 15 do RICS RF, aprovado pela Portaria n.º 147, de 25 de junho de 2007, admito o RECURSO ESPECIAL NESTA PARTE.

Diante do exposto, por concordar com o despacho de admissibilidade, com base no permissivo do artigo 50, §1º da Lei n.º 9.784/99, tomo conhecimento do recurso especial.

### Mérito

Em síntese, a questão de direito a ser resolvida por esta i.Turma reside na aplicação ou não do parágrafo 1º do artigo 41 da Lei n.º 8.981/95 ao caso concreto. Por oportuno, relembre-se a letra de tal dispositivo:

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.

Enquanto o v. acórdão recorrido deferiu a dedução dos valores lançados a título de PIS e COFINS das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, com base no caput do artigo 41, ao entender que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário só ocorre com a apresentação da impugnação ao lançamento e não no momento da elaboração do lançamento de ofício, deferiu a dedução dos valores lançados, não se aplicando, portanto, o parágrafo 1º do mesmo dispositivo legal ao caso concreto, a recorrente, rebate tal argumento, defendendo violação ao princípio da legalidade (art. 5, II e art. 37 da CF/88), afirmando que o v. acórdão recorrido excluiu a incidência da norma sem amparo legal e que se tratou de uma interpretação isolada do dispositivo legal.

Pois bem. Esta controvérsia já foi encarada por esta i. Turma. Inclusive, recentemente, julgamos o caso TRANSVALTER LTDA x FAZENDA NACIONAL, registrado sob o acórdão nº 9101-004.114, julgado em 10 de abril de 2019, de relatoria do i. Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, cuja relatora designada foi a i. Conselheira Viviane Vidal Wagner; veja-se a ementa e resultado de julgamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

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: 2006

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.

Como pode-se atestar, na ocasião daquele julgamento figurei como vencido, pois concordava com as razões do i. Conselheiro relator. Desta forma, por não ter mudado meu

entendimento e, até mesmo, por uma questão de coerência, antecipo que não entendo assistir razão à recorrente no caso concreto. Passo a fundamentar.

De fato – como asseverou o i. Relator no precedente citado – a interpretação que deve recair sobre o parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95 deve ser sistemática e finalística. Isto porque, o racional desta norma se presta a evitar que o contribuinte questione o tributo e obtenha, ao mesmo tempo, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, beneficiando-se, assim, de dedução fiscal que reduzirá a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Entretanto, tal exceção não deve incidir no caso concreto porque a suspensão da exigibilidade do PIS e COFINS decorre diretamente de questionamento relacionado ao próprio lançamento do IRPJ e CSLL que por decorrência originaram a exigência do PIS e COFINS.

Peço vênia, neste momento, para reproduzir parte do precedente retromencionado:

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 ser 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 uma. 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 decorrente 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 Princípios 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.

(Grifos meus)

Corroborando com o raciocínio acima exposto, entendo que a recorrente, no presente caso, não possui razão, pois a legalidade foi respeitada, na realidade, e não violada como alegou genericamente a recorrente.

Ante o exposto, voto para CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Procuradoria, mantendo-se o decidido pelo v. acórdão recorrido integralmente.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

DEMETRIUS NICHELE MACEI

## Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante o substancial voto do i. Relator, peço vênha para discordar do mérito.

A matéria devolvida trata da dedutibilidade do PIS e da Cofins lançados de ofício para fins de apuração do Lucro Real.

O presente Colegiado já se manifestou sobre o assunto, nos Acórdãos nº 9101-002.996 e 9101-004.114.

Transcrevo o voto do Acórdão nº 9101-004.114, cujas razões adoto para decidir, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999<sup>1</sup>, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

---

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

“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 9101002.996, 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 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 considera-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<br>Sem prejuízo à Fazenda                                            |
|                                      | Pis não é devido             | Nenhum (Lançamento do IRPJ não requer qualquer ajuste nem merece qualquer censura)                     | Sem prejuízo ao contribuinte<br>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.

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.”

Diante do exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura