



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10972.720009/2014-19
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.151 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de junho de 2022
Recorrente ELETROZEMA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

LUCRO REAL. CONTRIBUIÇÕES REFLEXAS (PIS E COFINS) LANÇADAS DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real, está restrita aos valores presentes na escrituração comercial do contribuinte.

Os valores de PIS e COFINS lançados de ofício sobre receitas consideradas omitidas não constituem *despesas pretéritas*, razão pela qual não são passíveis de dedução da base de cálculo dos “lançamentos principais” (IRPJ e CSLL).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “dedução de PIS e Cofins da base de cálculo do IRPJ/CSLL”. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que votaram por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Andréa Duek Simantob, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Gustavo Guimarães da Fonseca. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 21.781/21.815) interposto pela contribuinte em face do Acórdão n.º **1302-003.090** (fls. 21.579/21.601), cuja ementa ora transcrevo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

DESISTÊNCIA PARCIAL. PARCELAS NÃO CONHECIDAS.

O pedido de desistência parcial do recurso voluntário implica em concordância com a decisão recorrida relativamente aos débitos objeto de desistência e impede o conhecimento do recurso quanto a esses débitos.

EXCLUSÃO DOS VALORES DE PIS E COFINS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL EXIGIDOS NO LANÇAMENTO.

Ainda que, via de regra, os valores apurados de Contribuição para o PIS e COFINS sejam dedutíveis das bases tributáveis da IRPJ e da CSLL, após a lavratura da autuação, havendo contencioso administrativo, sua exigibilidade resta suspensa, não sendo autorizada tal dedução, nos termos do § 1º do art. 344 do RIR/99.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada quando o procedimento fiscal evidenciar que o contribuinte adotou práticas que visaram impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, consubstanciadas pela manipulação intencional da conta caixa, mediante lançamentos inconsistentes, com o fito de ocultar sua receita omitida.

OMISSÃO DE RECEITA. PROCEDÊNCIA. Resta comprovada a ação de omissão de receita quando o sujeito passivo, injustificadamente, desvia do resultado, mediante crédito na conta mediante lançamento a crédito da conta

CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se às exigências reflexas o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em face da íntima relação de causa e efeito entre ambos.

Em resumo, o litígio é decorrente de Autos de Infração (fls. 20.993/21.024) que exigem IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes ao ano-calendário de 2010, acrescidos de multa qualificada de 150%, em razão da apuração das seguintes infrações: **(i)** omissão de receitas da atividade por alegadas inconsistências constatadas nas contas *Caixa* e *Clientes Conta Transitória*; **(ii)** omissão de receitas presumidas por *saldo credor de caixa*; e **(iii)** falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada, com aplicação da multa isolada de 50%.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 21.096/21.139), julgada parcialmente procedente pela 1ª Turma da DRJ em Belém/PA (cf. Acórdão n.º 01-32.769 – fls. 21.411/21.439), que afastou a infração no valor de R\$ 2.818.572,47, descrita no Termo de Verificação Fiscal como “segunda ocorrência” de omissão de receitas de venda e serviços.

Cientificada da decisão de piso, a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 21.449/21/500) e, em seguida, apresentou petição (fls. 21.543/21.546), informando a desistência parcial do seu recurso voluntário, em razão da adesão ao parcelamento instituído pela MP n.º

783/2017. Remanesceu, contudo, a discussão quanto ao *PIS e à Cofins não deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e à qualificação da multa de ofício*.

Não obstante, foi exarada Resolução (fls. 21.551/21.564), determinando-se a baixa dos autos à origem para confirmação da desistência parcial do recurso e de seu alcance.

Ato contínuo, os autos retornaram ao CARF com a informação de fls. 21.567/21.658, na qual se verifica que a DRF de origem procedeu à transferência dos créditos tributários incluídos em parcelamento.

Em sessão de 19 de setembro de 2018, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do referido Acórdão n.º 1302-003.090 (fls. 21.579/21.635), conheceu parcialmente do recurso voluntário, em razão do pedido de desistência e, no mérito, negou-lhe provimento. Quanto ao recurso de ofício, este foi integralmente provido, restaurando-se a infração correspondente à omissão de receitas (“segunda ocorrência”), no valor de R\$ 2.818.572,47.

A contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 21.631/21.635), os quais não foram admitidos.

Na sequência apresentou o recurso especial (fls. 21.781.21.815), sustentando existir divergência jurisprudencial relativamente às seguintes matérias:

1. Necessidade de dedução do PIS e da Cofins na apuração do IRPJ e da CSLL; e
2. Impossibilidade de qualificação da multa de ofício por 2.1. ausência de caracterização da conduta dolosa do contribuinte na alegada omissão de receitas; e 2.2. inviabilidade de se presumir o dolo do contribuinte em casos de presunção legal por saldo credor de caixa.

Despacho de fls. 21.985/22.005 deu seguimento ao recurso especial somente em relação à divergência tratada no item 1- “Necessidade de dedução do PIS e da Cofins na apuração do IRPJ e da CSLL”. Confira-se:

1- Necessidade de dedução do PIS e da Cofins na apuração do IRPJ e da CSLL.

Estes são os argumentos que a contribuinte apresenta para a admissibilidade do recurso especial em relação à primeira divergência:

(...)

- Para ilustrar a divergência, eis um detalhamento dos acórdãos trabalhados, com especial destaque para a similitude fática entre os casos e os fundamentos nele divergentes:

Acórdão n.º 1302-003.090 – Decisão Recorrida

Similitude Fática

“A recorrente alega que o PIS e a COFINS devidos são despesas necessárias à atividade econômica da recorrente, cuja dedutibilidade é expressamente assegurada pelo regime de competência nos termos do art 41. da Lei 8 981/1995 ”

Interpretação Divergente

“Não procede tal alegação na medida que desde a lavratura das Autuações havendo o presente contencioso administrativo a exigibilidade de tais Contribuições está suspensa, nunca ganhando exigibilidade e, assim, não revestindo-se de dedutíveis, mesmo que atinentes ao mesmo período. O art. 344 do RIR/99 é claríssimo ao efetuar tal ressalva à dedução permitida [...]”

Conclusão Divergente

“Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Acórdão n.º 101-96.973 – Paradigma 01

Similitude Fática

“No mérito, classificou como incorreta a apuração do IRPJ e da CSLL, em razão da “não dedutibilidade” dos valores de PIS e Cofins exigidos neste processo [...] No tocante à dedução dos valores de PIS e Cofins deste processo, lançadas como tributação reflexa, adoto as mesmas conclusões do acórdão declarado nulo.

Interpretação Divergente

“Desde a introdução, no ordenamento pátrio, da regra inscrita no art. 41 da Lei n.º 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 n.º 8.981, de 1995, em combinação com o artigo 2º, da Lei 7.689, de 1998.

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 n.º 8 541/92 ”

Conclusão Divergente

“Pelo exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, dou provimento ao recurso para determinar a dedução, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores das contribuições ao PIS e Cofins, exigidas como tributação reflexa no âmbito deste processo, em períodos de apuração coincidentes.”

- A partir desses quadros, é possível afirmar que a divergência jurisprudencial quanto à interpretação da legislação tributária está amplamente retratada, assim como os demais requisitos para a admissibilidade desse Recurso Especial.

O paradigma apresentado atende os requisitos mencionados nas letras “e” a “g” da página 3 deste despacho, e ele também serve para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial.

Enquanto o acórdão recorrido entendeu que os valores de PIS/COFINS reflexos não poderiam ser deduzidos das bases tributáveis de IRPJ/CSLL, porque estavam com sua exigibilidade suspensa logo após a autuação, o paradigma, diante do mesmo tipo de questão, entendeu exatamente o contrário.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação à primeira divergência.

Em seguida, após a contribuinte ter apresentado Agravo (fls. 22.013/22.032), despacho de fls. 22.053/22.066 também deu seguimento à matéria ***impossibilidade de qualificação da multa de ofício: ausência de caracterização da conduta dolosa do contribuinte na alegada omissão de receitas***, mas tão somente em face do acórdão paradigmático n.º 1301-001.641.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões às fls. 22.079/22.087. Não questiona o conhecimento, pugnando no mérito pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo.

Passa-se a análise dos demais requisitos para conhecimento, notadamente a demonstração do dissídio.

(i) Necessidade de dedução do PIS e da Cofins na apuração do IRPJ e da CSLL

Restou demonstrado que, enquanto a decisão recorrida não reconheceu o direito de deduzir os montantes exigidos a título de PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e CSLL lançados de ofício, o paradigma (Acórdão n.º 101-96.973 – fls. 21.817/), em sentido oposto, decidiu que *os valores de PIS e Cofins, de dedução permitida para fins de apuração do lucro real, devem ser considerados nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL sobre omissão de receitas, determinadas por intermédio de lançamento de ofício que contempla essas contribuições sob a forma de tributação reflexa.*

Diante, então, dessa divergência, conheço da presente matéria.

(ii) Impossibilidade de qualificação da multa de ofício: ausência de caracterização da conduta dolosa do contribuinte na alegada omissão de receitas

De acordo com o despacho (fls. 22.053/22.066), proferido em sede de Agravo:

(...)

O despacho agravado, conforme visto, parte do pressuposto de que o acórdão recorrido exibiria um contexto fático-probatório bastante específico, o qual, a um só tempo, fundamentaria a aplicação da multa qualificada ao caso recorrido e impediria a demonstração da divergência jurisprudencial por meio da apresentação de casos em que tais circunstâncias não se fizessem presentes.

Em apertada síntese, para refutar a divergência com relação à “ausência de caracterização da conduta dolosa”, o fator diferencial no acórdão recorrido (ou “contexto bastante específico”) seria o fato de que os “ajustes contábeis” efetuados teriam permitido que “receitas que transitavam na conta ‘Clientes Conta Transitória’ fossem desviadas das contas de resultado”.

Já para refutar a divergência com relação à “inviabilidade de se presumir o dolo do contribuinte em casos de presunção legal por saldo credor de caixa”, o fator diferencial no acórdão recorrido (ou “contexto bastante específico”) seria o fato de a presunção legal de saldo credor de caixa estar “associada a outros elementos que a vincula[m] a receitas sabidamente subtraídas da tributação”.

É importante destacar que, no caso tratado no acórdão recorrido, o auto de infração continha duas infrações distintas de omissão de receitas, ambas com aplicação de multa de 150%, a saber:

(i) uma *primeira*, de *omissão de receitas da atividade*, que envolvia os valores de R\$ 7.100.226,18 (correspondente à receita omitida que “transitou na conta clientes transitória e foi desviada do resultado, mediante aquele lançamento a crédito na conta caixa”), e de R\$ 2.818.572,47 (correspondente à receita omitida que “foi reclassificado para a conta de direitos a receber no ativo circulante, o valor de R\$2.818.572,47, mediante lançamento a crédito da conta 1.1.5.01.009 CLIENTES CONTA

TRANSITÓRIA e a débito da conta 2.1.5.02.001 CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA”);
e

(ii) uma *segunda*, de omissão de receitas por *presunção legal de saldo credor de caixa*, apurado após a recomposição fiscal da conta caixa, mediante adições e exclusões de diversos valores indevidamente ali registrados naquela conta, tanto a débito quanto a crédito.

Embora na primeira infração (omissão de receitas da atividade), haja uma “*primeira ocorrência*” (o valor de R\$ 7.100.226,18) em que é feita menção quanto ao “*lançamento a crédito na conta caixa*”, releva observar que, justamente por se tratar de um lançamento tido por *indevido* na conta caixa, a recomposição fiscal da conta caixa, nesse caso, é feita por um lançamento a *débito* naquela conta, de sorte que os saldos credores de caixa lançados de ofício pelo fisco *não decorrem* daquele indevido lançamento a crédito, posto que “*anulado*” na recomposição fiscal do caixa.

A conta caixa, portanto, no que diz respeito à “*primeira ocorrência*” da primeira infração (o valor de R\$ 7.100.226,18), foi creditada pelo contribuinte *em lugar* de se creditar a conta de *receitas* (que *seria a conta a ser corretamente creditada, no entender do acórdão recorrido*), sendo que a multa qualificada foi justificada pelo acórdão, portanto, em razão desta “*manipulação de contas patrimoniais*”, consoante restou assentado no seguinte excerto transcrito pelo despacho agravado:

“Ao manipular as contas patrimoniais com o objetivo de desviar do resultado sua receita de venda futura registrada em conta transitória, as características essenciais da obrigação tributária principal foram modificadas, com a consequente redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Em consequência, preenchido o requisito qualificativo das operações como fraude, nos moldes do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, legítima a qualificação da multa de ofício prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.”

O mesmo raciocínio é o que fundamenta também a “*segunda ocorrência*” da primeira infração (o valor de R\$ 2.818.572,47), pois a infração é, em síntese, a mesma, apenas que o valor em questão não foi creditado, no caso, à conta caixa, mas sim a uma outra conta de ativo, mas também *em lugar* de se creditar a conta de *receitas* (que *seria a conta a ser corretamente creditada, no entender do acórdão recorrido*).

É importante fazer estes registros para bem compreender o motivo alegado no despacho agravado de que o *contexto específico* que justifica a multa qualificada, neste caso, é o fato de que os “*ajustes contábeis*” efetuados (“*manipulação de contas patrimoniais*”) permitiram que “*receitas que transitavam na conta ‘Clientes Conta Transitória’ fossem desviadas das contas de resultado*”.

Já a multa qualificada sobre a infração de *omissão de receitas por presunção legal de saldo credor de caixa* foi justificada pelo acórdão recorrido, de fato, por estar “*associada a outros elementos que a vincula[m] a receitas sabidamente subtraídas da tributação*”, como registrou o despacho agravado, e também se percebe pela leitura atenta dos parágrafos do voto condutor transcritos e destacados em negrito pelo despacho.

Tais excertos evidenciam que, se porventura tratasse o caso dos autos de *simples omissão de receitas por presunção legal de saldo credor de caixa*, a multa, no caso, teria sido *desqualificada* pelo colegiado. O que deu suporte à multa qualificada sobre os valores apurados por saldo credor de caixa, portanto, no acórdão recorrido, foi o fato de que, *além da mera omissão de receitas por presunção legal*, havia também a *omissão comprovadamente dolosa* (no entender do colegiado) obtida pelo *desvio de receitas tributáveis das contas de resultado*, obtida por meio da “*manipulação de contas patrimoniais*”. É este o sentido do seguinte excerto final do voto condutor do acórdão recorrido a respeito desta questão, *verbis* (destaquei):

“Por essa razão, também na omissão de receita, decorrente do saldo credor de caixa, é evidente a fraude perpetrada pelo sujeito passivo, com o intuito de esconder omissão de receita que seria revelada pela conta caixa.”

Firmadas essas premissas acerca do quanto decidido pelo acórdão recorrido, é de se avaliar, então, se está correta ou não a análise efetuada pelo despacho agravado.

No que diz respeito à primeira divergência (“ausência de caracterização da conduta dolosa”), os excertos do acórdão paradigmático n.º 1201-003.407 transcritos pela agravante, tanto no agravo quanto no recurso especial, em nada evidenciam a similitude fática necessária à viabilização do recurso.

No acórdão recorrido, conforme visto, a multa qualificada encontra-se lastreada em uma situação envolvendo uma “manipulação de contas patrimoniais” na contabilidade com o intuito de desviar receitas tributáveis das contas de resultado. As receitas, portanto, **constavam da escrituração**, mas, por meio de **artifícios dolosos**, foram “remanejadas” entre contas patrimoniais com o intuito de evitar a tributação.

No caso paradigmático, por sua vez, consoante o excerto transcrito pela própria agravante, “o autuante aplicou a multa qualificada (150%), tendo em vista que a contribuinte **omitiu receitas na sua escrituração contábil, na DIPJ, Dacon e DCTF, o que configuraria, no entendimento do agente fiscal responsável pelo lançamento, conduta dolosa apta a duplicar a multa de ofício, de 75% para 150%**”. É dizer, tratava-se naquele caso de **receitas não escrituradas**, simplesmente, e, ademais, não há nenhum registro naquele acórdão de que tenha havido qualquer “manipulação de contas contábeis”.

São contextos muito dessemelhantes, portanto, como de fato consignou o despacho agravado, e, nessas circunstâncias, impossível se faz a demonstração da divergência.

Com relação ao acórdão paradigmático n.º 1301-001.641, contudo, entendo que assiste razão à agravante.

De fato, não se pode confundir similitude fática com identidade fática.

Naquele caso paradigmático, os excertos do acórdão transcritos pela agravante, tanto no agravo quanto no recurso especial, evidenciam que ali a qualificadora também havia sido sustentada com base na “manipulação de contas contábeis” para omitir receitas da tributação. Os seguintes excertos, a meu ver, são os que fundamentam a existência da similitude fática entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, *verbis*:

*“Pela descrição da autoridade fiscal, vê-se que a atitude descrita como ensejadora da qualificação foi a **contabilização indevida, como suprimento de caixa, de valores saídos de Caixa mediante a emissão de cheques (nominais a terceiros, endossados a terceiros, depositados em outro banco e/ou outra conta bancária e/ou utilizados para pagamento de despesas)**.*

[...]

*A decisão recorrida manteve a qualificação ao argumento de que **a contribuinte “tinha total controle de sua contabilidade, a ponto de por vezes manipulá-la, e de suas operações bancárias e comerciais, não havendo como admitir que inúmeros cheques (nominais a terceiros, endossados a terceiros, depositados em outro banco e/ou outra conta bancária e/ou utilizados para pagamentos de despesas), de valores substanciais, tenham sido, por mero erro, indevidamente contabilizados como suprimento de caixa.**”*

*De fato, há considerável probabilidade de que **a contabilização indevida dos cheques como suprimentos de caixa não tenha decorrido de erro. Contudo, essa inferência não é suficiente para qualificar a multa, que exige comprovação do dolo, e sendo assim, voto pela desqualificação da multa.**”*

Assim, a primeira divergência (“ausência de caracterização da conduta dolosa”) deve ser admitida, mas tão somente em face do acórdão paradigmático n.º 1301-001.641.

Nenhum reparo caberia ao raciocínio, não fosse, é certo, de um “detalhe” da maior relevância: o afastamento da infração fundada na presunção legal de saldo credor de caixa, no dito *paradigma*, restou afastada.

Ora, se sequer restou mantida a infração que teria gerado a qualificação da multa no acórdão ora comparado, não há que se falar em dissídio.

Nesses termos, não conheço da matéria *qualificação da multa*.

Mérito

A controvérsia diz respeito ao abatimento (dedução) dos valores de PIS e COFINS autuados como reflexos, isto é, exigidos sobre a mesma receita considerada omitida pela autoridade fiscal responsável pelos lançamentos ora analisados (IRPJ e CSLL).

Trata-se de matéria conhecida dessa 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em Sessão de 07/08/2017, por exemplo, prevaleceu o entendimento, por voto de qualidade, que *a dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas*.

Do voto vencedor dessa decisão (Acórdão n.º **9101-002.996**), de autoria da I. Presidente do CARF, Dra. Adriana Gomes Rêgo, extrai-se que:

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 possibilidades:

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

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.

Em outubro de 2019, este mesmo Colegiado, por intermédio do Acórdão n.º **9101-004.445**, manifestou-se no mesmo sentido, conforme ementa abaixo transcrita:

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 n.º 9101-002.996 e 9101-004.114.

E também em recente julgamento (na Sessão de 14 de janeiro de 2021), foi proferido o Acórdão n.º **9101-005.326** que, por maioria de votos, também manifestou-se contrário à tese do contribuinte. Ressalte-se que nessa ocasião o presente Julgador participou pela primeira vez do julgamento da matéria, tendo acompanhado o voto vencedor, da I. Conselheira Dra. Andrea Duek Simantob, pelas conclusões, por entender que, na verdade, o direito pleiteado pela Recorrente não se sustenta não por força do § 1º do artigo 41 da Lei 8.981/95¹, mas sim em face do próprio *regime de competência*, regime este que inclusive é reiterado no *caput* deste dispositivo como condição necessária a permitir a dedutibilidade com tributos.

Os argumentos que constaram em declaração de voto apresentada no caso citado foram em seguida incorporados e complementados no Acórdão n.º **9101-005.342**², este sim de minha relatoria e que, por ter discutido a mesma matéria, reitero como razões de decidir em sentido contrário ao pleito da recorrente:

O contribuinte, ao não reconhecer contabilmente as contribuições ao PIS e COFINS ora exigidas na época dos seus fatos geradores, não incorreu em nenhuma despesa com estes tributos. E se não incorreu em despesa, não há que se falar, aos olhos do princípio da competência, em um direito de dedução fiscal pretérito.

Ora, é pressuposto da dedutibilidade (conceito fiscal) que a despesa (conceito contábil) tenha sido incorrida/registrada pelo contribuinte, o qual possui o poder-dever de mensurar e reconhecer os eventos econômicos que possam impactar suas atividades de acordo com as práticas jurídico-contábeis que entender aplicáveis aos fatos.

Nesse sentido, se o contribuinte, à época dos fatos geradores dos tributos ora lançados, aplicou um critério de mensuração e reconhecimento de passivo tributário do qual o fisco posteriormente não concordou, a diferença lançada constitui, na verdade, um novo fato econômico (*fato superveniente*), não impactando o lucro líquido por ele apurado no passado.

Tanto é assim que o contribuinte, diante de uma autuação fiscal, poderá questionar a sua exigibilidade pelos meios de defesa que lhe são assegurados e, mais ainda, poderá sequer reconhecer um decréscimo patrimonial daí decorrente.

A fiscalização, ao apurar receitas consideradas omitidas, não incorre em despesas com PIS e COFINS em nome do contribuinte, mesmo em se tratando de lançamentos ditos reflexos. Não há como confundir uma “obrigação tributária”, representada aqui pelos Autos de Infração, com uma “obrigação contábil” (passivo exigível) de exercícios anteriores, este sim redutor de lucro líquido.

Os lançamentos tributários de PIS/COFINS reflexos, pois, não constituem despesas pretéritas capazes de impactar o IRPJ e CSLL lançados no mesmo procedimento fiscal. Tais lançamentos (principal + reflexos), quando muito, poderão gerar uma despesa dedutível no futuro, a depender da avaliação da autuação e do tratamento a ser conferido pelo contribuinte.

¹ 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 n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

² Nesse julgado o Colegiado acordou, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencida a conselheira Livia De Carli Germano, que votou por dar-lhe provimento.

Dizemos “poderá” porque cada um dos lançamentos tributários será analisado individualmente pelo contribuinte, que além de possuir a faculdade de discutir a própria legitimidade das cobranças, tem a liberdade, dependendo da medida tomada e da política contábil adotada, de eleger o momento necessário para escriturar esses fatos econômicos em suas demonstrações financeiras, seja a título de passivo exigível, seja a título de provisão ou seja a título de tributo com exigibilidade suspensa, momento este que aí sim a despesa será incorrida, mas que não necessariamente será imediatamente dedutível aos olhos da lei fiscal.

Assim, por exemplo, determinado contribuinte recebe, em 2020, Autos de Infração que exigem tributos de 2016. Caso a contribuinte concorde com a autuação e “abra mão” de discuti-la, ele poderá registrar a obrigação tributária (gerada pelos Autos de Infração) como passivo exigível, sendo a despesa daí decorrente dedutível neste momento em obediência ao regime de competência.

Caso, porém, não concorde com a cobrança, o contribuinte poderá discuti-la sem a necessidade imediata de reconhecer um *passivo exigível*. Mas, mesmo reconhecendo a *contingência*, a despesa daí decorrente ou terá natureza de provisão ou de tributo com exigibilidade suspensa. Em não escriturando, de despesa os tributos lançados não se tratam.

Isso significa dizer que, a todo rigor, a dedução de ofício das contribuições reflexas de PIS/COFINS ensejaria, na verdade, uma redução indevida nas apurações do IRPJ e CSLL, seja porque não impactaram o lucro líquido do exercício, seja porque são despesas apenas em potencial.

Além disso, como bem observou o primeiro *paradigma* aqui citado (Acórdão n.º 9101-002.996), caso o contribuinte logre êxito em afastar as aludidas contribuições reflexas, a dedução de ofício se mostraria indevida e, como seria irreversível, a Fazenda nem mais poderia exigir a diferença correspondente (e devida) de IRPJ e CSLL.

Conclusão

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em suas conclusões por adicionar outros fundamentos à negativa de provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Como relatado, a divergência jurisprudencial demonstrada diz respeito à dedutibilidade de Contribuição ao PIS e de COFINS, lançados de ofício, da base de cálculo dos

tributos incidentes sobre o lucro (IRPJ e CSLL). Esta Conselheira se manifesta contra esta pretensão desde o Acórdão n.º 1101-00.622, nos seguintes termos:

Pretendeu a recorrente que as exigências de IRPJ e CSLL fossem recalculadas, para admitir-se a dedução de valores a título de PIS, COFINS e IRRF que fossem mantidos no presente julgamento, bem como a dedução de multas pelo descumprimento de obrigação acessória.

Ocorre que, embora o regime de competência seja a regra para determinação dos valores que integram a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, há exceções previstas em lei, e uma delas é a estipulada no art. 41 da Lei n.º 8.981/95, que alcança os *tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN*. Deflui daí que os valores lançados de ofício, sujeitos a recurso administrativo e efetivamente questionados administrativamente, não são dedutíveis enquanto sua exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151, inciso III do CTN. Somente no período de apuração em que tais tributos tiverem a sua exigibilidade restaurada, a sua dedução será possível.

Ressalte-se que o lançamento, à época em que formalizado não era exigível, em razão do prazo concedido para sua discussão administrativa.

De fato, a doutrina processual civil é forte no sentido de que a suspensão dos efeitos da sentença se dá com a mera recorribilidade do ato judicial: prolatada e publicada a sentença, seus efeitos já se encontram suspensos, independentemente da interposição da apelação. A efetiva interposição do recurso recebido no efeito suspensivo altera o título da suspensão dos efeitos da sentença. Enquanto cabível o recurso, durante o prazo estipulado pela legislação, a regra é que se produza o também o efeito suspensivo.

Neste sentido são as lições de Nelson Nery Jr. e Rosa Maria Andrade Nery (in Código de Processo Civil Comentado, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1997, p. 716), bem como de Vicente Greco Filho (in Direito Processual Civil Brasileiro, São Paulo, Saraiva, 2000, v. 2, p. 296).

Logo, se a exigência não fosse impugnada, nem mesmo assim a interessada poderia deduzir os valores por ela apontados na apuração do IRPJ e da CSLL lançados. Na linha do que até aqui exposto, expirado o prazo de impugnação, sem que esta fosse interposta, a contribuinte poderia, sim, deduzir os valores exigidos na apuração do IRPJ e da CSLL, mas no período em que tais tributos tiverem a sua exigibilidade restaurada, e não retroativamente, no período de apuração ao qual se refere a exigência.

Em consequência, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário no que tange à pretendida dedução.

Acrescente-se que no âmbito da CSLL a indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa encontra amparo no art. 13, inciso I da Lei n.º 9.249/95, consoante motivação consignada no voto condutor do Acórdão n.º 9101-005.044, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão (Lei 9.249/1995, art. 13, I).

Por fim, vale anotar que esta 1ª Turma tem entendimento contrário à dedutibilidade pretendida, de forma unânime, ao menos desde 12 de julho de 2016, quando proferido o Acórdão n.º 9101-002.373³, em cujo voto condutor, de lavra do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, foi assim expresso:

O Recurso Especial interposto pelo procurador da Fazenda Nacional realmente é tempestivo, e também preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

A Recorrente alega que a decisão tomada mediante o Acórdão n.º 108-09.550 de 04/03/2008 contrariou frontalmente o disposto no art. 41 da Lei 8.981/95 e o art. 151, III do CTN, tendo em vista que deu provimento parcial a recurso voluntário para excluir da base de cálculo do IRPJ e CSLL os valores indedutíveis dos lançamentos reflexos de PIS e Cofins.

Argúi que, estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário dos lançamentos reflexos de PIS e Cofins em virtude de impugnação/recurso do contribuinte, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, inexistente a possibilidade de dedução das mencionadas contribuições na determinação do lucro real.

O contribuinte, em suas contrarrazões (fls.2008/2010) ao Recurso Especial da PFN, alega primeiramente que nem mesmo se trata de apuração pelo lucro real, mas sim de um suposto e equivocado arbitramento de lucro, contexto que seria impróprio para o debate sobre indedutibilidade de despesas relativas a tributos que estejam com a exigibilidade suspensa.

Quanto a esse ponto, é importante esclarecer que o lançamento se deu com base no lucro real anual, com observância do próprio método de apuração adotado pelo contribuinte em sua DIPJ.

Os demonstrativos do auto de infração e o conteúdo do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, que é parte integrante daquele, não deixam dúvidas de que houve apuração de omissão de receita pela venda de mercadorias, de produtos acabados e de matéria prima, e que as receitas omitidas foram tributadas pelo regime do lucro real.

Não houve arbitramento de lucros. A fiscalização nem mesmo emprega essa expressão na peça fiscal.

O que aconteceu é que o contribuinte questionou no curso do processo os critérios adotados pela fiscalização para a apuração de omissão de receita pela venda de produtos acabados.

O contribuinte tratou essa matéria como "critérios de arbitramento", mas isso nada tem a ver com a apuração de IRPJ/CSLL pelo lucro arbitrado, onde o debate sobre a dedutibilidade de despesas realmente seria impróprio.

Contudo, a tributação em questão se deu mesmo pelo lucro real, de modo que o primeiro argumento do contribuinte em relação ao mérito deve ser rejeitado.

O contribuinte também alega que a suspensão da exigibilidade é fato superveniente ao lançamento, eis que sobreveio em função de sua impugnação, que é fato posterior ao lançamento de ofício.

A partir de 01/01/1995, a dedutibilidade dos tributos e contribuições está regulada pelo artigo 41 da Lei n.º 8.981/95, consolidado no art. 344 do RIR/99 que assim dispõe:

Art.344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei n.º 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 n.º

³ Participaram do julgamento os conselheiros: Hélio Eduardo de Paiva Araújo, André Mendes de Moura, Adriana Gomes Rêgo, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Marco Aurélio Pereira Valadão, Luis Flávio Neto e Nathália Correia Pompeu.

5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, §1º).

...

(grifei)

No regime de competência a despesa é dedutível quando tornar-se incorrida. No caso, a despesa com as contribuições (PIS e Cofins) torna-se incorrida quando ocorre o fato gerador. Nessa parte não há dúvida que pela autuação restou constatada a ocorrência do fato gerador.

Todavia, o § 1º do artigo 41 acima transcrito, dispõe que a dedutibilidade pelo regime de competência **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:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

...

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

...

A alegação do contribuinte é que a suspensão da exigibilidade das contribuições PIS/COFINS (lançamentos reflexos) só se deu com a apresentação da impugnação, e que no momento do lançamento, portanto, esses tributos não estavam com a exigibilidade suspensa.

O argumento não procede.

Não há dúvidas de que durante o prazo para apresentação dos recursos administrativos (seja impugnação, recurso voluntário, ou recurso especial), a exigibilidade do crédito tributário lançado de ofício também está suspensa, no contexto do mesmo inciso III do art. 151 do CTN.

O crédito tributário lançado de ofício só se torna exigível com a não apresentação dos recursos cabíveis no prazo legal, ou com a ciência da decisão administrativa definitiva, contra a qual não caiba recurso.

Isso é o que se depreende do próprio Decreto nº 70.235/1972 (que regula o PAF), quando ele trata da eficácia e da execução das decisões administrativas:

SEÇÃO IX

Da Eficácia e Execução das Decisões

Art. 42. São definitivas as decisões:

I – de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II – de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III – de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Art. 43. A decisão definitiva contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo.

Nesse mesmo passo, cabe frisar ainda que o prazo para a cobrança amigável mencionada acima, que é o sinal revelador da exigibilidade do crédito tributário, só se inicia com a definitividade do lançamento no âmbito administrativo:

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

É até contraditório que o contribuinte questione a existência dos débitos de PIS e COFINS objeto do lançamento reflexo, e ao mesmo tempo pretenda deduzi-los como despesa. A dedutibilidade desse tipo de despesa só será admitida quando do pagamento dos débitos, pelo regime de caixa. Esse é o sentido bastante razoável da lei. Ou ainda, as despesas tributárias relativas aos débitos de PIS e COFINS com exigibilidade suspensa poderão, no futuro e fora deste contencioso, ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo regime de caixa, quando houver o pagamento desses débitos.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao Recurso Especial do procurador da Fazenda Nacional.

Estas as razões adicionais, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Peço vênia para divergir do i. Relator na parte em que não acolheu o argumento de que a autoridade fiscal deveria ter considerado, como dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o valor do PIS e da COFINS lançados de ofício no mesmo processo administrativo.

Primeiramente, observo que não é o caso, aqui, de tributos com exigibilidade suspensa, o que poderia acarretar a indedutibilidade nos termos do artigo 41 da Lei 8.981/1995 (artigo 344 do RIR/99):

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, o dispositivo faz referência expressa às hipóteses de suspensão de exigibilidade previstas nos incisos II a IV do artigo 151 do CTN, que não é o caso aqui (transcreveremos o dispositivo nos parágrafos a seguir).

Na hipótese dos autos, o PIS e a COFINS foram lançados na mesma ocasião do IRPJ e da CSLL, e naturalmente o tributo não nasce suspenso.

Nesse ponto, vale notar que, pelo regime de competência, o tributo é devido desde o seu fato gerador. Em geral há, entre a ocorrência do fato gerador e a data em que o tributo deve ser pago, um prazo para o seu pagamento, mas isso não impacta o reconhecimento da

dívida pelo regime de competência, nem significa que o tributo esteja com a “exigibilidade suspensa” na forma mencionada no artigo 41 da Lei 8.981/1995. É que os casos de suspensão da exigibilidade do tributo estão elencados no artigo do 151 CTN:

Art. 151. **Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:**

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

A leitura do artigo 151 do CTN revela que não se pode afirmar, com base em tal dispositivo legal, que um tributo lançado e ainda não vencido esteja com “exigibilidade suspensa”. Na verdade, tal tributo lançado e com prazo para pagamento apenas ainda não se tornou, nem sequer inicialmente, exigível, não sendo legal, nem lógico, falar-se em suspensão de uma exigibilidade que nunca existiu. Daí porque, vale repetir, o tributo, ao mesmo tempo em que nasce “devido” pelo regime de competência, não nasce “suspensa” – e a exigibilidade somente pode ser suspensa após passar a existir.

Por isso é que afirmamos que o parágrafo 1º do artigo 41 da Lei 8.981/1995, definitivamente, não se aplica ao caso de tributos lançados na mesma ocasião.

No caso dos autos, IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em questão nasceram na mesma ocasião, isto é, quando da lavratura do auto de infração. Todos com um prazo para pagamento – período durante o qual, muito embora não sejam exigíveis, não estão com “exigibilidade suspensa” no sentido do artigo 151 do CTN.

Na verdade, durante o prazo de pagamento, a exigibilidade de tais tributos ainda sequer teve início, sendo, também por este prisma, inviável se considerar tal exigibilidade como “suspensa”.

E, quando ocorreu a suspensão da exigibilidade do PIS e a COFINS em questão (em virtude da impugnação ao lançamento), o IRPJ e a CSLL já estavam lançados, de maneira que a base de cálculo adotada para estes tributos deveria, sim, ter considerado tais contribuições.

Assim, entendo que da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em questão devem ser deduzidos o valor do PIS e da COFINS lançados na mesma ocasião.

Observo que há uma linha que sustenta a impossibilidade de dedução de tributos lançados por entender que a sua natureza é de provisão. Então coloca-se a questão: na data da intimação do lançamento de ofício, os tributos assim constituídos, e cuja exigibilidade ainda não se iniciou, são provisão?

Entendo que não. Não se pode dizer, para os tributos lançados de ofício e cuja exigibilidade ainda não iniciou, que se trate de um passivo de prazo e valor incertos. Na data do lançamento, o valor lançado é certo, e o prazo para pagamento também. O fato de ser exigido via auto de infração (e portanto existir a possibilidade de que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário pela apresentação de defesa administrativa) não faz com que, *no momento do*

lançamento, o prazo ou o valor possam ser considerados incertos. Então, até que eventualmente o sujeito passivo efetivamente apresente defesa contra o auto de infração – que é o fato que suspenderia a exigibilidade –, não se pode considerar que tal o crédito esteja com exigibilidade suspensa, e nem a sua natureza é de provisão.

Uma terceira vertente sugere que o pressuposto da dedutibilidade de uma despesa é a sua contabilização, de maneira que, no caso de tributos lançados via auto de infração, como o respectivo valor naturalmente não constava da contabilidade, não poderia haver a sua dedução. Basicamente, portanto, o momento em que se consideraria um tributo dedutível dependeria da forma de constituição do crédito tributário, é dizer, somente os tributos autolancados seriam dedutíveis quando do fato gerador, eis que, no caso de tributos cobrados via auto de infração, a dedutibilidade sempre se daria em momento posterior, a depender da conduta do sujeito passivo de apresentar ou não defesa.

Com a devida vênia, tal tratamento não me parece estar em consonância com o regime de competência e com o teor do caput do artigo 41 da Lei 8.981/1995 (acima transcrito).

Nesse ponto, oportuno observar que o “prejuízo irreversível” à Fazenda Nacional mencionado pelo voto vencedor do Acórdão nº 9101-002.996 apenas ocorreria caso o sujeito passivo efetuasse registros incorretos quanto da ciência da decisão final que venha a considerar, naquele exemplo, o PIS e a COFINS como não devidos.

Isso porque, se se partir da premissa de que os tributos lançados de ofício são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ já no momento do lançamento, então, se eventualmente sobrevier decisão irreversível que indique que aquele crédito tributário de PIS/COFINS lançados contra o sujeito passivo não é devido, aquela dedução da qual ele se aproveitou se torna indevida, devendo resultar, a partir daí, na respectiva adição (e digo a partir daí porque a dedução de PIS e COFINS se torna indevida apenas após a decisão que indique que o PIS e a COFINS lançados não são devidos).

Vemos, portanto, que a solução proposta pela presente linha de pensamento não traz qualquer prejuízo aos cofres públicos, pelo contrário, aqui se mantêm incólumes tanto a observância do regime de competência quanto a igualdade de tratamento entre aqueles contribuintes que têm tributos autolancados e os que têm seus tributos lançados de ofício.

Lembrando que eventual dificuldade de controle, por parte da Fazenda Nacional, com relação a procedimentos contábeis adotados pelos sujeitos passivos, precisa ser irrelevante na decisão acerca do correto tratamento fiscal a ser aplicado, eis que este somente pode estar baseado em lei.

Nesse passo, peço vênia para finalizar com a transcrição de trecho do voto do então conselheiro Luis Fabiano Alves Penteadó, no acórdão 9101-004.114, de 10 de abril de 2019, pela pertinência de suas ponderações (grifamos):

(...)

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 n.º 812/94 que fora convertida na Lei n.º 8.981/95 e que trouxe seu art. 41, a previsão expressa sobre a possibilidade de dedução de tributos e contribuições na apuração do lucro real, segundo o regime de competência, in verbis:

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

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei n.º 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 § 1º 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 e 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 os 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.

Trago abaixo, precedente deste conselho que corrobora meu entendimento:

PIS e COFINS BASE DE CÁLCULO IRPJ DEDUÇÃO

A apuração da base de cálculo do IRPJ, quando há omissão de receitas pelo contribuinte, será eleita de forma direta, pois a omissão é tributada como renda isolada. Contudo, deve-se deduzir das referidas bases de cálculo os valores referentes a lançamentos de ofício das contribuições ao PIS e da COFINS, dos juros incidentes sobre tais contribuições, até a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL. Pelas mesmas razões é permitida a dedução da CSLL da base do cálculo de IRPJ para os anos-calendário de 1995 e 1996. Embargos parcialmente acolhidos." (1o CC Proc. 16707.009636/9911 Rec 140.795 (10809526) 8a C. Rel. Karem Jureidini Dias DOU 20.05.2008 p. 39).

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

(...)

Em anterior composição desta 1ª Turma da CSRF, a questão acima apenas era decidida em favor do Fisco em razão do desempate por voto de qualidade (exs. acórdãos 9101-004.114, de 10 de abril de 2019; 9101-004.445, de 20 de novembro de 2019). Posteriormente, porém, em diferente composição, a questão já passou a ser votada por maioria nesta 1ª Turma da CSRF, sendo exemplo o acórdão 9101.005.326, de janeiro de 2021:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

(...)

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 presentes na escrituração comercial e, portanto, não alcança os valores do PIS e da COFINS lançados de ofício sobre as receitas omitidas.

Acordam os membros do colegiado, em conhecer parcialmente do Recurso Especial somente em relação à dedutibilidade de PIS e COFINS lançados de ofício. No mérito, por maioria de votos, na parte conhecida, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Livia de Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto que votaram por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luis Henrique Marotti Toselli.

Homenageando o debate, e reservando o devido respeito ao entendimento expressado em precedentes como o acórdão acima citado, mantenho o meu entendimento, tal como acima exposto.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

