



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

**Processo n°** 10980.725665/2010-77  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-004.114 – 1ª Turma  
**Sessão de** 10 de abril de 2019  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** TRANSVALTER LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**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 Penteadó (relator), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Livia De Carli Germano, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Viviane Vidal Wagner.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Redatora Designada

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

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 3.231/3.251) interposto pela Contribuinte contra o acórdão 1103-00.625 1º Turma da 3º Câmara que restou assim ementado e decidido:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2006*

*OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.*

*Caracteriza omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituições financeiras, em relação aos quais a interessada, regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos.*

*GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS NÃO COMPROVADOS.*

*A escrituração comercial deve estar lastreada em documentação hábil e idônea emitida por terceiros, contendo elementos suficientes para demonstrar estarem os gastos em estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita, procedente é a glosa dos custos e despesas operacionais não comprovados.*

*BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. DEDUÇÃO DAS EXIGÊNCIAS REFLEXAS DE PIS E COFINS.*

*A contribuinte não reconheceu a procedência das exigências reflexas de PIS e Cofins, assim, mantida a controvérsia, e com a exigibilidade suspensa, descabe cogitar da dedução de tais valores na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*DECORRÊNCIA. PIS, COFINS E CSLL.*

*Tratando-se de tributações reflexas de irregularidades descritas e analisadas no lançamento de IRPJ, constantes do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento ao PIS, à Cofins e à CSLL.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*ACORDAM os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Marcos Shiguelo Takata, Eric Moraes de Castro e Silva e Hugo Correia Sotero, que votaram pelo provimento parcial para deduzir as contribuições ao PIS e à Cofins da base de Cálculo da CSLL.*

A ora Recorrente alega em seu Recurso Especial a existência de divergência de interpretação em relação a três tópicos:

i-) 1) a manutenção do lançamento do crédito tributário em virtude de omissões de rendimentos depositados em contas bancárias de origem não comprovada;

ii-) a glosa de despesas;

iii-) a tributação reflexa de PIS e Cofins sobre a base de cálculo de IRPJ e CSLL.

Em sede de despacho de admissibilidade de Recurso Especial de fls. 3.291/3.298, confirmada em despacho de Reexame de Admissibilidade de fls 3.299/3.300, fora dado seguimento apenas em relação ao tema Tributação reflexa de PIS e Cofins sobre a base de cálculo de IRPJ e CSLL.

Neste tópico, a Recorrente traz como paradigma o acórdão n. 101-96.973 sobre o qual pauta a alegação de divergência jurisprudencial, tendo em vista que o acórdão recorrido não excluiu o PIS e a Cofins da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quanto à infrações imputadas como omissão de receitas, ao passo que em situação semelhante, o acórdão paradigmático concluiu em sentido diverso, conforme ementa abaixo:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002*

*Ementa: CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.*

*Negligência do sujeito passivo na coleta de elementos essenciais à instrução da sua impugnação administrativa não se confunde com cerceamento de direito de defesa.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2003*

*Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO APÓS O PRAZO DE VALIDADE DO MPF.*

*O MPF é um instrumento de controle administrativo instituído com o duplo objetivo de disciplinar a atuação dos Auditores-fiscais encarregados das tarefas inerentes à fiscalização e de oferecer informação e segurança ao contribuinte fiscalizado. Possíveis irregularidades na sua emissão pela Receita Federal ou no seu cumprimento não atingem a validade do ato de lançamento, desde que realizado por servidor competente nos estritos termos da lei.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002*

*Ementa: LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OMISSÃO DE RECEITAS. DEDUÇÃO DE PIS E COFINS COMO TRIBUTAÇÃO REFLEXA DAS BASES DE CÁLCULO DE IRPJ E CSLL.*

*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.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

### **Contrarrazões da PGFN**

A PGFN apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da Contribuinte onde alega em síntese que " a redução na base de cálculo do imposto corresponde à sua isenção parcial, não cabe interpretação extensiva do art. 344 do RIR/99 para a permissão da dedução realizada pela Recorrida".

Destaco aqui trecho das contrarrazões da PGFN que ilustram bem o racional adotado:

*A esse respeito, é pertinente invocar a regra encartada no art. 150, § 6.º, da CF/88, segundo a qual "Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as*

*matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.” (g.n).*

*Ressalte-se que, segundo o STF, a redução na base de cálculo de tributo equivale à verdadeira isenção parcial. Vejamos:*

*“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. CESTA BÁSICA. LEI 8.820/89 DO RS. SISTEMA DE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. CONFIGURAÇÃO DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal (RE 174.478/SP, rel. p/ o acórdão o Min. Cezar Peluso, DJ 30.09.2005), ao apreciar questão similar à destes autos, assentou que a redução da base de cálculo do ICMS corresponderia a uma isenção parcial, possibilitando o estorno proporcional do tributo, e que tal compensação não afronta o princípio da não-cumulatividade. 2. Agravo regimental improvido”. (AI 565666 AgR/RS - RIO GRANDE DO SUL AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Relator(a): Min. ELLEN GRACIE. Julgamento: 31/08/2010 Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação DJe-179 DIVULG 23-09-2010 PUBLIC 24-09-2010). (Grifos nossos)*

*“TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. ISENÇÃO PARCIAL. CRÉDITO PROPORCIONAL. AGRAVO IMPROVIDO. I - A Corte reformulou seu entendimento quanto à matéria em debate e passou a equiparar a redução da base de cálculo do ICMS à isenção parcial do imposto, para fins de aplicação da vedação ao crédito prevista no art. 155, § 2º, II, b, da Constituição Federal (RE 174.478/SP, Redator para o acórdão Min. Cezar Peluso). II - Ressalvada a existência de legislação dispondo que o crédito será maior, o direito ao crédito de ICMS deverá ser proporcional à base de cálculo reduzida. Precedentes. III - Agravo regimental improvido”. (RE 459490 AgR/SC - SANTA CATARINA. AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Julgamento: 06/04/2010. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação DJe-086 DIVULG 13-05-2010 PUBLIC 14-05-2010). (Grifos nossos)*

*Sobre o tema, José Souto Maior Borges afirma que “as isenções totais excluem o nascimento da obrigação tributária enquanto que, nas isenções parciais, surge o fato gerador da tributação, constituindo-se, portanto, a obrigação tributária, embora o quantum do débito seja inferior ao que normalmente seria devido senão tivesse sido estabelecido preceito isentivo”*

*Desse modo, como a redução na base de cálculo do imposto corresponde à sua isenção parcial, não cabe interpretação extensiva do art. 344 do RIR/99 para a permissão da dedução realizada pela Recorrida.*

*Na verdade, os tributos com exigibilidade suspensa por uma das hipóteses previstas no art. 151, II a IV, do CTN devem ser contabilizados pelo regime de caixa, ou seja, somente serão*

*considerados despesa para fins de IRPJ/CSLL por ocasião do efetivo pagamento.*

É o Relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

### **Conhecimento**

Conforme se depreende da leitura do acórdão recorrido, o entendimento que prevaleceu foi no sentido de que a dedução das exigências reflexas de PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não seria possível, por estar suspensa a exigibilidade do crédito tributário, segundo disposto no § 1º do artigo 344 do RIR/99.

Por outro lado, o acórdão paradigma trazido pela Recorrente, adotou entendimento de que as contribuições ao PIS e 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.

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

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

Portanto, o Recurso Especial merece ser conhecido.

### **Mérito**

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

A primeira fase desta discussão girou em torno de posicionamento da autoridade fiscal no sentido de que não era possível a dedução de tais tributos e contribuições

em razão de expressa previsão contida na Lei n. 8.541/92 que exigia o respectivo e prévio pagamento para tanto, conforme se vê do art. 7º da mencionada lei:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ora, como seria possível ao contribuinte deixar de questionar o PIS e a COFINS ao mesmo tempo em que discute IRPJ e CSLL originado do mesmo fato gerador? O PIS e COFINS, neste caso, somente serão devidos 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 1º 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 á presente análise.

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

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

Desta sorte, resta claro que o lançamento fiscal vem corrigir a conduta fiscal adotada pelo contribuinte em período passado, trazendo nova realidade representada por tributos que 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.

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).*

Processo nº 10980.725665/2010-77  
Acórdão n.º **9101-004.114**

**CSRF-T1**  
Fl. 3.349

---

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

Assim, concluo que são procedentes os argumentos trazidos pela ora Recorrente.

### **Conclusão**

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

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado

## Voto Vencedor

Conselheira Viviane Vidal Wagner - Redatora designada

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*O quadro abaixo sintetiza, em forma esquemática, as aventadas*

<b>Dedução do PIS no lançamento de IRPJ</b>	<b>Decisão Final Administrativa</b>	<b>Efeitos Decorrentes</b>	<b>Comentário</b>
<b>NÃO</b>	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
<b>SIM</b>	Pis é devido	Quando o contribuinte contabilizar o PIS lançado de ofício, terá de considerá-lo indedutível do IRPJ	Potencial prejuízo à Fazenda, se o contribuinte não considerar o PIS futuramente como indedutível
	Pis não é devido	Lançamento do IRPJ restou incorreto, menor que o devido, e não é possível o reformatio in pejus	Prejuízo irreversível à Fazenda

*possibilidades:*

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

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

Processo nº 10980.725665/2010-77  
Acórdão n.º **9101-004.114**

**CSRF-T1**  
Fl. 3.354

---

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

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

### **Conclusão**

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

*(assinado digitalmente)*

Viviane Vidal Wagner