



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



**Processo nº** 13706.000224/96-13  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-006.211 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 14 de julho de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** NATAN JOIAS LTDA.

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

Ano-calendário: 1992

LUCRO REAL. CONTRIBUIÇÃO REFLEXA (FINSOCIAL) LANÇADA 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 FINSOCIAL lançados de ofício sobre receitas consideradas omitidas, não constituem *despesas pretéritas*, razão pela qual não são passíveis de dedução da base de cálculo do “lançamento principal” de IRPJ.

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 maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Livia De Carli Germano, que votou por negar-lhe provimento.

(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, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 1.276/1.287) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face do Acórdão n.º 1202-00.036 (fls. 1.254/1.260), o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

Ano-calendário: 1992

**OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS.** Do cotejo verificado entre o estoque inicial, compras, vendas e o estoque final de mercadorias comercializadas pelo contribuinte, resultar diferenças que indique falta de emissão de documentos fiscais de compra, ou na saída de mercadoria, omissão de vendas, caracteriza-se omissão de receitas sujeita à tributação pelo Imposto de Renda.

**GLOSA DE DESPESAS.** Demonstrada a necessidade e usualidade dos gastos mediante prova documental, possível a dedução dos gastos como despesas.

**FTNSOCIAL. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA. POSSIBILIDADE.** Não há na legislação tributária nenhuma proibição quanto à dedução da base de cálculo do IRPJ valores de contribuições apuradas em lançamento de ofício.

Intimada dessa decisão, a PGFN, após opor embargos de declaração (fls. 1.265/1.267), que foram rejeitados (fls. 1.268/1.269), apresentou o recurso especial (fls. 1.276/1.287), sustentando existir divergência jurisprudencial relativamente às seguintes matérias:

1. dedução do Finsocial lançado de ofício da base de cálculo do IRPJ; e
2. comprovação de despesas com viagens de empregados.

Despacho de fls. 1.297/1.301 deu seguimento ao recurso especial somente em relação à primeira matéria, nos seguintes termos:

(...)

Em relação à matéria "a) Dedutibilidade do FINSOCIAL lançado de ofício da base de cálculo do IRPJ", a Recorrente apresentou as seguintes decisões paradigmáticas:

#### **Acórdão n.º 108-05.397, de 14.10.1998**

*"IRPJ - SALDO CREDOR DE CAIXA E PASSIVO FICTÍCIO - OMISSÃO DE RECEITAS - Não ilidida a constatação de saldo credor de caixa e obrigações já pagas mantidas no passivo, é legítima a presunção de existência de receitas não contabilizadas.*

*IRPJ - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - INDEDUTIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, FINSOCIAL E COFINS LANÇADOS POR DECORRÊNCIA - A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para cálculo do Lucro Real, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas.*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - BASE DE CÁLCULO - Nas hipóteses de lançamentos de ofício, não é pertinente invocar a dedutibilidade da própria contribuição, para apuração da sua base tributável, porque só admitida para valores contabilizados.*

*FINSOCIAL - COFINS E PIS/REPIQUE - DECORRÊNCIA - Confirmada a omissão de receitas no âmbito do IRPJ, devem ser mantidas as exigências lançadas por via reflexa, pela estreita relação de causa e efeito. Recurso negado. "*

#### **Acórdão 108-05.766, de 09.06.1999**

*"IRPJ— ISENÇÃO — A não aplicação da integralidade de seus recursos na manutenção dos objetivos sociais da entidade afasta a isenção fiscal.*

*DESPESAS NÃO COMPROVADAS - Para que as despesas sejam admitidas como dedutíveis devem ser comprovadas com documentação hábil e idônea.*

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - A utilização de notas fiscais inidôneas, para registro de custos ou despesas, impõe a aplicação da penalidade agravada.*

*DECORRÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - Estão obrigadas ao pagamento da contribuição social todas as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária, independente do regime de tributação adotado.*

*DEDUTIBILIDADE - A dedução prevista no item 7 da IN n.º 198/88 fica comprometida em relação à contribuição social lançada de ofício, haja vista que a dedutibilidade dos tributos e contribuições, segundo o regime de competência, para cálculo do Lucro Real, está restrita aos valores constantes da escrita comercial. Recurso negado. "*

No que tange à matéria "b) Comprovação das despesas com viagens", a Recorrente cita a seguinte decisão como paradigma:

**Acórdão 108-05.766, de 09.06.1999**

"(...)

*GASTOS COM VIAGEM E VEÍCULOS. DEDUTIBILIDADE. CONDIÇÕES. Sem a prova de que as viagens se realizaram em benefício da empresa, as despesas correspondentes não se validam como dedutíveis.*

"(...)"

Passo à análise dos pressupostos recursais em relação a cada matéria questionada.

**a) Dedutibilidade do FINSOCIAL lançado de ofício da base de cálculo do IRPJ**

Em relação a esta matéria, verifica-se que da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos aludidos acórdãos, evidencia-se que a recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois em situações fáticas semelhantes, chegou-se a conclusões distintas.

Na decisão recorrida, o e. colegiado da Segunda Turma Ordinária assentou o entendimento de que "*não há na legislação tributária nenhuma proibição quanto à dedução da base de cálculo do IRPJ de valores de contribuições apuradas em lançamento de ofício*", devendo tais importâncias serem consideradas dedutíveis pela autoridade fiscal.

As decisões apresentadas como paradigmas, ambas proferidas pela Oitava Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, assentaram entendimento diverso, no sentido de que "*a dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para cálculo do Lucro Real, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas*".

Assim, quanto a esta matéria, realizado o confronto entre as decisões, verifica-se que o recurso especial **deve ser admitido**, porquanto os acórdãos paradigmas apresentados como divergentes foram proferidos por colegiados distintos e restou demonstrada a divergência na interpretação da legislação tributária.

**b) Comprovação de despesas com viagens**

"(...)

Portanto, quanto a esta segunda matéria, pelas razões acima, o recurso não deve ser admitido.

**Conclusão**

Por todo o exposto, e no uso da competência prevista no art. 18, inciso III do RICARF, DOU SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial impetrado pela Fazenda e admitir o recurso quanto à matéria "**a) Dedutibilidade do FINSOCIAL lançado de ofício da base de cálculo do IRPJ**".

(...)

Chamada a se manifestar, a contribuinte permaneceu silente.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

## Conhecimento

O recurso é tempestivo.

No mais, realmente restou demonstrado que, enquanto a decisão recorrida reconheceu o direito de deduzir os montantes exigidos de ofício a título de FINSOCIASL da base de cálculo do IRPJ, os *paradigmas* (Acórdão n.º **108-05.397** e **108-05.766**) manifestaram-se em sentido oposto, decidindo que as contribuições reflexas, lançadas sobre a receita considerada omitida, não são passíveis de dedução da referida base.

Diante, então, dessa divergência, conheço da presente matéria na linha do despacho prévio de admissibilidade.

## Mérito

A controvérsia diz respeito ao abatimento (dedução) dos valores de FINSOCIAL lançados de ofício como reflexos, isto é, exigidos sobre a mesma receita considerada omitida pela autoridade fiscal responsável pelo lançamento principal de IRPJ.

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 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 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 reformato <i>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 momento posterior (na Sessão de 14 de janeiro de 2021), foi proferido o Acórdão n.º **9101-005.326** que, por maioria de votos, manifestou-se novamente contrário à tese do contribuinte. Nesta ocasião, ressaltou-se, 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 8.981/95<sup>1</sup>, 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**<sup>2</sup>, 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:

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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.

O contribuinte, ao não reconhecer contabilmente as contribuições ao PIS e COFINS [*Nesse caso, FINSOCIAL*] 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.

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 o 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.

Nesse sentido, entendo que a decisão recorrida merece reforma.

**Conclusão**

Pelo exposto, conheço do recurso especial e, no mérito, dou-lhe provimento, para afastar a dedução da contribuição ao FINSOCIAL lançada de ofício da base de cálculo do IRPJ.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli