



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15889.000164/2010-46
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.326 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 14 de janeiro de 2021
Recorrente DIVELPA DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LENÇÓIS PAULISTA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. SUPERVENIÊNCIA DE SÚMULA NO ÂMBITO DESTE CONSELHO, EM SENTIDO CONTRÁRIO À TESE DA RECORRENTE. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o recurso especial cuja tese da Recorrente contrarie o teor de Súmula deste CARF. Aplicação do disposto no artigo 67, § 3º, do Anexo II do RICARF.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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 Lívia 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.

Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, a conselheira Adriana Gomes Rêgo não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pela então conselheira Viviane Vidal Wagner na reunião anterior. Presidiu o julgamento a conselheira Andréa Duek Simantob. Julgamento iniciado na reunião de dezembro/2020 e concluído em 14/01/2021, no período da manhã.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial do contribuinte DVELPA DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LENÇÓIS PAULISTA LTDA. (fls. 411 e seguintes) interposto em face da decisão proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara no Acórdão nº 1201-000.707 (fls. 372 e seguintes), na sessão de 9 de maio de 2012, por meio do qual o colegiado negou provimento ao recurso voluntário.

O processo cuida de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decorrentes de duas infrações, relativas ao ano-calendário de 2007:

a) omissão de receitas, em razão da não contabilização de rendimentos auferidos informados pela fonte pagadora; e

b) falta e/ou insuficiência de recolhimento das contribuições PIS e COFINS, apuradas com base em diferenças entre a DACON e os valores escriturados.

Conforme descrito no TVF, os valores relativos aos fatos geradores verificados estão indicados nos autos de infração, nos quais também constam os enquadramentos legais pertinentes, atingindo o crédito tributário consolidado o montante de R\$ 1.868.794,47, acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora calculados até junho de 2010.

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 278 e seguintes), na qual veiculou, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) preliminarmente, alegou que o Auto de Infração do IRPJ não mencionou o enquadramento legal do “Imposto Adicional”;
- b) pleiteou a nulidade do lançamento, em razão da falta de menção ou menção errônea do enquadramento legal;
- c) defendeu a nulidade dos Autos de Infração, arguindo cerceamento do direito de defesa, pois a Fiscalização não teria anexado aos referidos Autos de Infração as DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras, citadas no Termo de Verificação Fiscal;
- d) alegou cerceamento ao direito de defesa, uma vez que seu domicílio fiscal é o município de Lençóis Paulista - SP, onde existe uma agência da Receita Federal, e as vistas ao processo foram disponibilizadas na cidade de Bauru - SP;
- e) no mérito, postulou a dedução dos valores tributados a título de PIS e COFINS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- f) questionou, ainda, a exigência de juros de mora com base na taxa Selic, assim como a aplicação desta sobre a multa exigida, por entendê-la inconstitucional;

A impugnação foi julgada improcedente pela 1ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto, conforme decisão de fls. 321 e seguintes.

O contribuinte, com a ciência da decisão, apresentou recurso voluntário (fls. 341 e seguintes), no qual, basicamente, repisou os argumentos da impugnação.

Em 9 de maio de 2012, a 1ª Turma da 2ª Câmara desta Seção, por meio do acórdão n. 1201-00.707, negou provimento ao recurso voluntário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

DIREITO DE DEFESA. NÃO APRECIÇÃO DA TOTALIDADE DOS ARGUMENTOS. CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO SEM CÓPIA INTEGRAL DO PROCESSO. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A declaração de nulidade ocorre quando a decisão, por omissão do julgador, não contempla matéria devidamente impugnada pela defesa. A autoridade julgadora não está vinculada aos argumentos oferecidos no recurso, devendo manifestar-se de forma fundamentada, com base no seu livre convencimento acerca das provas nos autos e o direito que entende aplicável ao caso.

A ciência dos autos de infração sem apresentação de cópia integral do processo à autuada não implica cerceamento do direito de defesa do contribuinte, que podia compulsá-lo e obter, junto à repartição as cópias que entendesse necessárias.

IRPJ. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, PIS E COFINS LANÇADOS DE OFÍCIO.

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.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados (Súmula CARF nº 2).

JUROS DE MORA. TAXA DE JUROS SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Com a ciência do acórdão, o contribuinte apresentou recurso especial (fls. 411), no qual alegou divergência interpretativa em relação a seis matérias, a saber:

- 1 - não apreciação de todos os argumentos oferecidos no recurso;
- 2 - falta de menção, no Auto de Infração, dos dispositivos legais infringidos;
- 3 - ausência de entrega integral, por parte do Fisco, do Auto de Infração;
- 4 - nulidade por cerceamento de defesa em decorrência de o processo físico estar em Bauru e não em Lençóis Paulista, domicílio fiscal da recorrente;
- 5 - dedutibilidade de PIS e COFINS lançados de ofício; e
- 6 - não incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

O recurso especial foi objeto do despacho de admissibilidade de fls. 436, que analisou todas as questões suscitadas e entendeu demonstrada a divergência em relação a duas matérias:

- a) dedutibilidade de PIS e COFINS lançados de ofício; e
- b) não incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

A Fazenda Nacional teve ciência do despacho de admissibilidade e apresentou contrarrazões (fls. 508), pugnando pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O conhecimento do recurso especial do contribuinte, ao qual foi dado seguimento parcial pelo despacho de fls. 436 e seguintes, não foi questionado pela Fazenda Nacional.

Contudo, algumas considerações acerca do conhecimento devem ser tecidas.

Como se sabe, o conhecimento da matéria depende do preenchimento dos requisitos exigidos pelo artigo 67, do Anexo II, do RICARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do caput, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. (grifei)

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016);

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Como visto, no caso dos autos, o despacho de admissibilidade deu seguimento a duas matérias, a saber:

- a) dedutibilidade de PIS e COFINS lançados de ofício; e
- b) não incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

Em relação à segunda matéria **não há como conhecer** do recurso apresentado pelo contribuinte, por força do disposto na Súmula CARF n. 108 (vinculante e posterior ao despacho de admissibilidade), que pacificou o entendimento acerca da incidência da taxa referencial SELIC sobre a multa de ofício:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de

ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Aplica-se à hipótese, portanto, o disposto no § 3º do artigo 67 do Anexo II do RICARF, acima reproduzido.

No que se refere à primeira matéria tratada no recurso especial, a recorrente aponta como paradigmas os acórdãos n.ºs 103-22.044 e 107-07.252, cujas ementas abaixo reproduzo:

Acórdão n.º 103-22.044

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ARGUIÇÃO DE NULIDADES. PRECLUSÃO. Opera-se a preclusão em relação às nulidades suscitadas no recurso, que não devam ser decretadas de ofício e que não foram argüidas na impugnação.

CERCAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INDEFERIMENTO DE PERÍCIA. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento da produção de prova pericial, se a prova desconstitutiva da presunção em que assenta o lançamento é eminentemente documental.

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITA. BASE DE CÁLCULO. Por não constituírem receita, depósitos bancários correspondentes à liberação de empréstimos não podem compor a base de cálculo da tributação.

*IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. Por se aplicar ao lançamento de ofício as mesmas regras do lançamento espontâneo, **devem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores das contribuições ao PIS e à COFINS.** (grifei)*

TAXA SELIC. A utilização da taxa SELIC como juros de mora resulta da determinação da Lei n.º 9.065/95, que se acha validamente inserida no nosso ordenamento jurídico.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. O decidido em relação ao IRPJ, dada a relação de causa e efeito entre as matérias litigadas, aplica-se por inteiro aos lançamentos reflexos.

Acórdão n.º 107-07.252

OMISSÃO DE RECEITAS - LANÇAMENTO DE IRPJ E REFLEXOS. Se a parte não questiona o que foi apurado em termos de omissão de receitas, esta não se coloca como parte controversa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO — REUNIÃO DE AUTOS DE INFRAÇÃO — INEXISTÊNCIA DE NULIDADE Inexiste nulidade se o auto de infração do IRPJ e dos demais tributos foram reunidos em um mesmo processo. Não procede, portanto, o argumento do contribuinte de que foi lavrado um auto de infração abrangendo vários tributos, eis que cada um destes foi lançado em AI próprio, só que, com lastro na legislação, foram reunidos em um mesmo processo.

COFINS — COMPENSAÇÃO COM A CSL — IMPOSSIBILIDADE. O §1º do art. 8º da Lei n.º 9.718/98, antes de revogado pela legislação posterior, autorizava a compensação de 113 da COFINS com a CSL, desde que aquela tivesse sido efetivamente paga, o que não ocorreu no presente processo.

PIS — COFINS — DEDUÇÃO — IRPJ — CSL — REGIME DE COMPETÊNCIA. Os valores lançados a título de PIS e COFINS podem ser deduzidos da base do IRPJ e

da CSL, ainda que até o momento tais contribuições não foram recolhidas, pois se está perante o regime de competência e não de caixa. (grifei)

JUROS SELIC — INVALIDADE — INEXISTÊNCIA. Conforme iterativa jurisprudência desse e. Conselho de Contribuintes, não há qualquer óbice à aplicação da Taxa SELIC como juros. Ademais, não há óbice, também, quanto à incidência desses juros com a aplicação da multa.

Nos dois paradigmas foi decidido que ao lançamento de ofício aplicam-se as mesmas regras do lançamento espontâneo, possibilitando-se a dedução das contribuições de PIS e COFINS, enquanto que no recorrido a decisão foi no sentido da indedutibilidade, tendo em conta que, segundo o regime de competência, para cálculo do Lucro Real, deve-se levar em consideração os valores constantes da escrituração comercial, não alcançando as respectivas contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas.

Neste sentido, entendo que houve dissenso jurisprudencial.

Em síntese, voto por conhecer parcialmente do recurso especial do contribuinte, para analisar a matéria relativa à dedutibilidade de PIS e COFINS lançados de ofício.

2. Mérito

Quanto ao mérito, cabe-nos, neste voto, analisar a possibilidade de dedutibilidade, para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, do PIS e da COFINS autuados pela autoridade fiscal.

Aduz a Recorrente que tanto as despesas como os custos não contabilizados, verificados durante os trabalhos de fiscalização, devem ser dedutíveis. Em verdade, o recurso especial não traz qualquer argumento em favor da tese defendida, mas apenas reproduz o teor de duas decisões divergentes, cujas ementas, na parte que nos interessa, são as seguintes:

Acórdão n. 103-22.044

IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Por se aplicar ao lançamento de ofício as mesmas regras do lançamento espontâneo, devem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores das contribuições ao PIS e à COFINS.

Acórdão n. 107-07.252

PIS - COFINS - DEDUÇÃO - CSL - REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os valores lançados a título de PIS e COFINS podem ser deduzidos da base do IRPJ e da CSL, ainda que até o momento tais contribuições não foram recolhidas, pois se está presente o regime de competência e não de caixa.

Já a Fazenda Nacional, em contrarrazões, defende a manutenção da decisão recorrida, com base nos seguintes argumentos:

Como bem observou o acórdão recorrido, o tratamento tributário a ser dado a esta dedutibilidade deve levar em consideração apenas os valores constantes de escrituração contábil e devidamente declarados pelo contribuinte, não se adequando a situações de apuração de infrações, onde receitas não foram escrituradas e, por consequência, ocorreu uma redução indevida do resultado do exercício.

Com efeito, as despesas tributárias são dedutíveis no período-base a que competirem, procedimento inaplicável a situações nas quais a fiscalização apura valores subtraídos à tributação, não se adaptando ao lançamento de ofício, passível de ser impugnado, que pode ser alterado e até mesmo cancelado.

Com efeito, o racional desenvolvido pela decisão recorrida adota como fundamento a premissa de que só podem afetar as bases de cálculo lançadas de ofício o valor dos tributos e contribuições devidamente contabilizados pelo contribuinte.

A tese baseia-se no regime de competência, pois as despesas somente podem ser deduzidas nos períodos a que competirem, sendo descabida a pretensão de redução das bases de cálculo a partir de valores apurados pela fiscalização e que foram subtraídos à tributação pelo contribuinte, como no presente caso.

A decisão recorrida, acertadamente, destaca que os valores dedutíveis devem ser aqueles devidamente escriturados, posto que os montantes autuados são passíveis de impugnação e de alteração, em função de eventuais decisões administrativas favoráveis ao contribuinte. Ressalta, ainda, que isso não implica a impossibilidade de dedução desses gastos, que poderá ocorrer, em respeito ao regime de competência, quando da apuração do lucro real do período correspondente à constituição definitiva do crédito tributário.

Pois bem.

A questão já foi objeto de análise no âmbito desta CSRF, que adotou entendimento idêntico ao esposado pela turma *a quo*.

Em recente julgamento (outubro de 2019), este Colegiado, por meio do acórdão n. 9101-004.445, assim se manifestou, citando diversos precedentes:

“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 5.147/66), 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)”.

Comungo do mesmo entendimento adotado pelo recorrido e assente nesta CSRF, no sentido de que não há como deduzir valores que não foram tempestivamente contabilizados pelo contribuinte e que estão, por força da impugnação aos lançamentos efetuados, com

exigibilidade suspensa, dado que a dedutibilidade está adstrita aos montantes efetivamente escriturados.

Não se pode olvidar que os lançamentos efetuados decorrem de omissão de receitas e foram impugnados pelo contribuinte, de modo que somente com a constituição definitiva do crédito tributário os valores poderão ser deduzidos, respeitado o regime de competência.

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial do contribuinte e, na parte conhecida, NEGAR-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira já se manifesta contrariamente à pretensão da Contribuinte desde o voto expresso no Acórdão nº 1101-00.622, a seguir transcrito:

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 nº 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 ineditabilidade de tributos com exigibilidade suspensa encontra amparo no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95, consoante motivação expressa no voto condutor do Acórdão nº 9101-005.044, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO.

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 ineditáveis 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 nº 9101-002.373¹, 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 nº 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 ineditáveis 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 ineditabilidade 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

¹ 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.

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 nº 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 nº 8.981, de 1995, art. 41).

*§1º O disposto neste artigo **não se aplica** aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, §1º).*

...

(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, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Acompanhei a I. Relatora 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

8.981/95², mas sim em face do próprio *regime de competência*, regime este que inclusive é reiterado no *caput* deste dispositivo como apto e necessário a permitir a dedutibilidade com tributos.

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 que deveria ter sido garantido de ofício pelo fisco.

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, á época dos fatos geradores dos tributos ora lançados, aplicou um critério de mensuração e reconhecimento de passivo tributário do qual o fisco não concordou, a diferença lançada constitui, s.m.j., um novo fato econômico (superveniente), do qual, aliás, o contribuinte poderá discordar do seu potencial decréscimo patrimonial, havendo meios próprios para seu exercício de defesa e contraditório.

A fiscalização, na verdade, não incorreu em despesas com PIS e COFINS 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.

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) poderão, isto sim, gerar uma despesa dedutível no futuro, a depender da avaliação da autuação e do tratamento a ser conferido pelo contribuinte.

Dizemos “poderão” 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 melhor momento de escriturar ou esses novos 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

² 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.

contingência, a despesa daí decorrente ou terá natureza de provisão (indedutível) ou de tributo com exigibilidade suspensa (indedutível apenas para o Lucro Real). 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, afinal tais contribuições nunca impactaram, até então, o lucro líquido, além do que são despesas apenas em potencial.

Além disso, como bem observou o voto vencedor do Acórdão nº 9101-002.996, de autoria da I. Presidente do CARF, Dra. Adriana Gomes Rego:

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 reformatio in pejus	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.

São esses, portanto, os fundamentos que me levaram a acompanhar o voto da Relatora pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli