



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000583/2003-58
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.497 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de junho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TECHNOCEL COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA

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

Ano-calendário: 1998

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, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a Conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

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, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.497 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 19515.000583/2003-58

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-000.089, na sessão de 26 de agosto de 2009, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de impugnar o lançamento, descabe a alegação de nulidade.

RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA. ART 135, III CTN. GERENCIAMENTO DA SOCIEDADE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR.

É pacífica a jurisprudência dos Tribunais Superiores de que tão-somente basta a constatação de dissolução irregular da sociedade para que de plano seja atribuída aos sócios-gerentes a responsabilidade pelo pagamento dos tributos não adimplidos pela sociedade, mesmo que não se possa vislumbrar a regra geral de que deve haver uma implicação lógica direta entre o ilícito praticado pelos sócios e o fato gerador dos tributos. Comprovado que determinadas pessoas efetivamente geriam a sociedade, *ex vi* art. 135, III do CTN, tornam-se, portanto, responsáveis por infrações à lei cometidas pela sociedade, como, por exemplo, não pagar tributos, não entregar a DIPJ e sobretudo dissolver irregularmente a pessoa jurídica.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO. FALTA DE PROVAS.

Deve-se afastar a atribuição de responsabilidade para o mandatário quando não for provada a prática de qualquer fato ilícito ocorrido no exercício de seu mandato que possa conduzir à conclusão de que houve “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” a que alude o art. 135, II do CTN.

SIGILO BANCÁRIO. EXAME DE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. DESNECESSIDADE.

É lícito ao fisco, mesmo antes da edição da Lei Complementar nº 105, de 2001, examinar informações relativas ao contribuinte, independentemente de autorização judicial, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive as referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS.

Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO. RECEITA BRUTA CONHECIDA.

Cabe o arbitramento do lucro com base na receita bruta conhecida quando o contribuinte, intimado reiteradas vezes, deixar de apresentar os livros e documentos de sua escrituração contábil.

ÔNUS DA PROVA.

A prova para não ser considerada mera informação irrelevante deve ser bem articulada, descortinando-se a partir dela de forma sucinta e objetiva todas as conexões existentes

com o infração que se deseja infirmar. Esse ônus não é do julgador, mas sim da recorrente.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula 1º CC nº 2)

JUROS DE MORA - 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 1º CC nº 4)

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

CONCOMITÂNCIA DO LANÇAMENTO DE IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. DEDUTIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. POSSIBILIDADE. O lançamento não tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, apenas a apresentação de impugnação tempestiva produz tais efeitos, o que autoriza a dedução do PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 1998 a partir da constatação de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, com arbitramento dos lucros e imputação de responsabilidade tributária aos sócios originais da pessoa jurídica (Jorge Baptista e Iara Aparecida Baptista) e à procuradora Daniela Fernandes da Silva (e-fls. 408/434). A pessoa jurídica não impugnou a exigência e, apreciando impugnação dos responsáveis tributários, a autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 515/537). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a responsabilidade tributária de Daniela Fernandes da Silva e *reduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores referentes ao PIS e a COFINS* (e-fls. 644/663).

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 01/10/2013 (e-fl. 666), mas há registro de sua ciência em 08/10/2013 no termo anexo à decisão, seguindo-se a remessa dos autos ao CARF em 09/10/2013, veiculando o recurso especial de e-fls. 668/676, no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 728/733, do qual se extrai:

A Recorrente alega que o Acórdão recorrido está em evidente divergência com decisões da 2ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento (Acórdão nº **1802-00.815**, de 23/02/2011) e da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Acórdão nº **1302-00.592**, de 26/05/2011).

Analisando as condições de admissibilidade do Recurso Especial, constato que restaram cumpridos os requisitos formais estabelecidos no artigo 67, § 9º da referida Portaria Regimental, tendo em vista que carreada aos autos, cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas de divergência, proferidos por turmas distintas da que proferiu o acórdão recorrido, o que permite à apreciação do dissídio jurisprudencial.

A Recorrente argúi que, enquanto o acórdão recorrido acolheu o entendimento de que "*O lançamento não tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, apenas a apresentação de impugnação tempestiva produz tais efeitos, o que autoriza a dedução do PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL*", nos acórdãos paradigmas firmou-se o entendimento de que tributos e contribuições, cuja exigibilidade

esteja suspensa, não servem para fins de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/95.

Na parte que interessa à controvérsia, os acórdãos paradigmas estão assim ementados:

Acórdão nº **1302-00.592**, de 26/05/2011

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de tributos ou contribuições cuja exigibilidade encontra-se suspensa, diante do fato de que, nessa situação, a obrigação passa a ser incerta, visto que dependente do crivo da autoridade julgadora competente, já não cabe mais falar em despesa incorrida, pois estará ela sujeita a uma manifestação futura acerca da sua própria existência. Indedutíveis, pois, ex vi do disposto no parágrafo 1º do art. 41 da Lei nº. 8.981/95, o PIS e a COFINS, lançadas por via reflexa e contestadas administrativamente.

Acórdão nº **1802-00.815**, de 23/02/2011

DESPESAS TRIBUTÁRIAS - CRITÉRIO DE DEDUÇÃO |

A dedução, para fins da apuração de IRPJ e CSLL, das exigências de PIS e COFINS lançadas de ofício, deve seguir o regime de caixa, ou seja, tais tributos só poderão configurar despesas dedutíveis quando pagos, nos termos do art. 41, § 1º, da Lei 8.981/1995.

No voto vencedor do acórdão recorrido consta o seguinte fundamento para determinar a dedução do PIS e da Cofins, lançadas de ofício, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

Peço vênia ao eminente Relator para divergir apenas quanto à vedação da dedutibilidade do PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sob a justificativa de que aplicável o §1º, do art. 20, da IN n.º 11/96, que impediria a dedução de tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, haja vista que o lançamento de ofício não dá azo à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. A suspensão apenas ocorrerá em momento posterior, quando o contribuinte apresentar Impugnação Administrativa tempestiva, consoante regra do art. 15, do Decreto n.º 70.235/72.

Corroborando o entendimento ora exposto o Acórdão CSRF/01-05.585, de 03 de dezembro de 2007, cuja ementa transcrevo, verbis:

“IRPJ – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – DEDUÇÃO DE TRIBUTOS LANÇADOS – Correta a dedução de tributos, normalmente dedutíveis, no lançamento ex officio de outros tributos exigidos correlatamente, pois a natureza da obrigação não se desnatura por ser oriunda de ato de exigência do próprio fisco, sob pena de se tributar parcela não correspondente à base de cálculo.”

Do confronto das ementas dos acórdãos paradigmas com excertos do voto vencedor do acórdão recorrido, pode-se constatar a divergência arguida pela Recorrente. Pois, enquanto no acórdão recorrido prevaleceu o entendimento de que o PIS e a Cofins, lançadas de ofício e com exigibilidade suspensa, são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL lançados de ofício; nos acórdãos paradigmáticos prevalece o entendimento de que os tributos não pagos, no caso, o PIS e a Cofins, lançadas de ofício, por via reflexa, e contestadas administrativamente, são indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL que também foram lançados de ofício e contestados administrativamente, a teor do art. 41, § 1º, da Lei 8.981/1995.

O confronto dos fundamentos expressos nos acórdãos recorrido e paradigmas evidencia que a PFN logrou comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Portanto, demonstrada a divergência jurisprudencial argüida, deve-se DAR seguimento ao recurso especial da PFN.

A PGFN invoca o art. 41 da Lei nº 8.981/95 e o art. 13 da Lei nº 9.249/95 para afirmar a indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, e discorre sobre as regras processuais que conferem essa suspensão aos tributos lançados, em razão da impugnação interposta. Invoca em favor de seu entendimento julgados desta 1ª Turma da CSRF, bem como do Supremo Tribunal Federal, contrário à dedutibilidade na hipótese de suspensão da exigibilidade do tributo.

Observa que dedução geraria uma exoneração indevida caso a impugnação fosse julgada improcedente (*sic*) no âmbito administrativo ou judicial, e suscitaria a discussão se a autoridade fiscal poderia lançar a correspondente diferença de IRPJ e CSLL, dado o transcurso do prazo decadencial.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, para *declarar indedutível o Pis e da Cofins, cuja exigibilidade esteja suspensa, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL*.

Os responsáveis tributários impugnantes, cientificados em 04/10/2016 (Jorge Baptista e Daniela Fernandes da Silva Cientificados, e-fls. 749/750) e 04/09/2018 (Iara Aparecida Baptista, e-fl. 768), não apresentaram contrarrazões, nem recurso especial, providenciando-se a transferência do crédito tributário não contestado para outros autos (e-fls. 752/772).

Os autos foram sorteados para relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner, mas com sua dispensa promoveu-se novo sorteio.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O recurso especial da PGFN deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da PGFN - Mérito

Como relatado, a divergência jurisprudencial demonstrada diz respeito à dedutibilidade de Contribuição ao PIS e de COFINS, lançados de ofício, da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro (IRPJ e CSLL).

O voto vencido do acórdão recorrido sustentou que:

Alega a defesa que o Pis e Cofins podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

No tocante à essa alegação, a mesma não poderá ser atendida, tendo em vista o que prescreve o artigo 20, § 1º, da IN nº 11/1996, pois embora a Lei nº 8.981/1995 estabeleça o regime da dedutibilidade dos tributos e contribuições pelo regime de

competência, o Auto de Infração do PIS e da COFINS encontra-se com a exigibilidade suspensa, o que é vedado por esse mesmo diploma legal.

Portanto, diferentemente do alegado, a legislação não admite a exclusão de tributos e contribuições que estejam com sua exigibilidade suspensa por reclamação ou recurso (art. 151, inciso III do CTN).

Outrossim, a interpretação literal de que no exato momento do lançamento a exigibilidade não estaria suspensa e os tributos seriam dedutíveis da base do IRPJ não prospera diante da interpretação finalística que deve se emprestar ao art. 41 da Lei nº 8.981/95. É que tal normativa tem por fundamento principal evitar os casos de lançamento condicionais, o que também se aplicaria ao caso em comento, pois caso a contribuição reflexa seja cancelada por algum motivo específico o lançamento do IRPJ cuja base de cálculo passaria a estar subavaliada não mais poderia ser agravado.

Contudo, prevaleceu o entendimento assim expresso no voto vencedor do acórdão recorrido:

Peço vênua ao eminente Relator para divergir apenas quanto à vedação da dedutibilidade do PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sob a justificativa de que aplicável o §1º, do art. 20, da IN nº 11/96, que impediria a dedução de tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, haja vista que o lançamento de ofício não dá azo à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. A suspensão apenas ocorrerá em momento posterior, quando o contribuinte apresentar Impugnação Administrativa tempestiva, consoante regra do art. 15, do Decreto nº 70.235/72.

Corroborando o entendimento ora exposto o Acórdão CSRF/01-05.585, de 03 de dezembro de 2007, cuja ementa transcrevo, *verbis*:

“IRPJ – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – DEDUÇÃO DE TRIBUTOS LANÇADOS – Correta a dedução de tributos, normalmente dedutíveis, no lançamento ex officio de outros tributos exigidos correlatamente, pois a natureza da obrigação não se desnaturaliza por ser oriunda de ato de exigência do próprio fisco, sob pena de se tributar parcela não correspondente à base de cálculo.”

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir a responsabilidade tributária de Daniela Fernandes da Silva, nos termos do voto do eminente relator, e para determinar a dedução do PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Como se vê, em momento algum se atentou para o fato de que as exigências de IRPJ e CSLL foram promovidas mediante arbitramento dos lucros, por falta de apresentação de livros e documentos da escrituração, o que bastaria para afastar qualquer discussão acerca da dedutibilidade de custos e despesas para além do que já contemplado na legislação que define os coeficientes de apuração do lucro a partir das receitas da atividade (método aqui aplicado, com utilização do coeficiente de 9,6%).

De toda a sorte, os fundamentos expostos no acórdão recorrido também não merecem acolhida, conforme manifestação em contrário desta Conselheira, expressa desde o 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 indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa encontra amparo no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95, consoante motivação consignada 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 indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão (Lei 9.249/1995, art. 13, I).

Por fim, vale anotar que esta 1ª Turma tem entendimento contrário à dedutibilidade pretendida, de forma unânime, ao menos desde 12 de julho de 2016, quando proferido o Acórdão 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

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.

da base de cálculo do IRPJ e CSLL os valores indedutíveis dos lançamentos reflexos de PIS e Cofins.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A partir de 01/01/1995, a dedutibilidade dos tributos e contribuições está regulada pelo artigo 41 da Lei 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.

E, na reunião de julgamento de janeiro/2021 esta argumentação foi complementada com a declaração de voto do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no Acórdão nº 9101.005.326², no seguintes termos:

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 8.981/95³, 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)

² Participaram do 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), e divergiram na matéria as Conselheiras Livia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

³ 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.

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 (inedutível) ou de tributo com exigibilidade suspensa (inedutível 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 sonegados, o que, em primeira análise, atenta contra o senso comum, senão à razoabilidade e à própria moralidade.

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

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

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

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

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

- 1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), e considera-la como despesa dedutível do IRPJ;
- 2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, há que se reconhecer que o lançamento de ofício do IRPJ não exigiu do contribuinte um único centavo a mais do que seria devido.

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

Por outro lado, considerando agora que a fiscalização houvesse abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (procedimento que se reputa incorreto, e sem base legal), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), porém obrigatoriamente teria de considerar esta despesa como indedutível do IRPJ, pois já a teria previamente abatido do lucro real antes mesmo de reconhecê-la.

A par da dificuldade de controle, por parte da Fazenda Nacional, com relação a este procedimento, há um inegável risco, ao menos potencial, de utilização em duplicidade de uma mesma despesa, em detrimento da Fazenda Pública;

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

O quadro abaixo sintetiza, em forma esquemática, as aventadas possibilidades:

Dedução do PIS no lançamento de IRPJ	Decisão Final Administrativa	Efeitos Decorrentes	Comentário
NÃO	Pis é devido	Contribuinte poderá então contabilizar o PIS lançado de ofício como despesa dedutível do IRPJ	Sem prejuízo ao contribuinte Sem prejuízo à Fazenda
	Pis não é devido	Nenhum (Lançamento do IRPJ não requer qualquer ajuste nem merece qualquer censura)	Sem prejuízo ao contribuinte Sem prejuízo à Fazenda
SIM	Pis é devido	Quando o contribuinte contabilizar o PIS lançado de ofício, terá de considerá-lo indedutível do IRPJ	Potencial prejuízo à Fazenda, se o contribuinte não considerar o PIS futuramente como indedutível
	Pis não é devido	Lançamento do IRPJ restou incorreto, menor que o devido, e não é possível o <i>reformatio in pejus</i>	Prejuízo irreversível à Fazenda

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

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

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

Por todo o exposto, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, para restabelecer as exigências exoneradas no acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

