



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.000186/2006-23
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.269 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de setembro de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
DPM DISTRIBUIDORA S/A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO INATACADO.

Não se conhece do Recurso Especial que não questiona um dos fundamentos jurídicos autônomos que, por si só, seja apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate.

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. SUMULA CARF 105.

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em: (i) conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria “Dedução

de Contribuições com Exigibilidade Suspensa por Força de Impugnação Administrativa”; e (ii) conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, acordam em: (i) relativamente ao recurso da Fazenda Nacional, por maioria de votos, na parte conhecida, dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora) e Alexandre Evaristo Pinto, que votaram por negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli; e (ii) em relação ao recurso do Contribuinte, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento para cancelar as exigências de multas isoladas. Votou pelas conclusões o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Luiz Augusto de Souza Goncalves (suplente convocado(a)), Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente(s) o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra o acórdão 1302-000.976, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, proferido em 11 de setembro de 2012, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1302-000.976

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

RECURSO DE OFÍCIO:

DECADÊNCIA DAS MULTAS ISOLADAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

No lançamento de ofício das multas isoladas o termo inicial para a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-

se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA.

Aplica-se ao ato administrativo de lançamento de ofício, não definitivamente julgado, lei superveniente que comine ao sujeito passivo penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da irregularidade, no termos do art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional CTN.

RECURSO VOLUNTÁRIO:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE.

Irregularidade formal em Mandado de procedimento Fiscal MPF não tem o condão de retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória, prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional CTN, se verificados os pressupostos legais. Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade de ato.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E COFINS.

Devem ser deduzidas das receitas omitidas, para fins de apuração da receita líquida, os tributos que comprovadamente incidiram sobre as vendas, no caso, o PIS e a COFINS objeto de lançamento no mesmo procedimento fiscal.

INÍCIO DE AÇÃO FISCAL. PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

O primeiro ato, escrito, praticado por servidor competente, caracteriza início de procedimento fiscal e exclui a espontaneidade do sujeito passivo, o que somente se descaracteriza pela ausência, por mais de sessenta dias, de outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento. Assim, estando a empresa sob procedimento fiscal, descabe a apresentação de declarações de compensações ou declarações retificadoras que, uma vez apresentadas, não caracterizam a espontaneidade, nem ensejam a nulidade do lançamento de ofício.

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. INDEPENDÊNCIA.

São independentes a multa isolada, decorrente do não recolhimento de estimativas, e a multa proporcional, decorrente do não recolhimento do tributo devido ao final do ano-calendário.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A redução sistemática, em diversos períodos, de vultosas receitas na transposição de valores escriturados para as declarações entregues, sem qualquer justificativa plausível, bem como a apresentação de declarações ao Fisco Estadual em valores superiores àqueles declarados ao Fisco Federal confirmam a intenção de sonegar tributos e autorizam a qualificação da multa de ofício.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA 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).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. HIPÓTESES DE IMPUTAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

A imputação de responsabilidade solidária por crédito tributário só pode ocorrer nas hipóteses e nos limites fixados na legislação, que a restringe às pessoas expressamente designadas em lei e àquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Preliminares rejeitadas.

Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário parcialmente provido.

ACORDAM os membros do Colegiado por unanimidade, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário acordam: I) por unanimidade, afastar as alegações de nulidade; II) por maioria, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir o valor do Pis e da Cofins lançados, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, vencidos os conselheiros Eduardo de Andrade e Andrada Marcio Canuto Natal; III) por maioria, em manter a aplicação da multa qualificada (150%),

vencidos os conselheiros Paulo Roberto Cortez e Marcio Rodrigo Frizzo; IV) por voto de qualidade, manter a exigência da multa isolada de IRPJ e CSLL, vencidos os conselheiros Paulo Roberto Cortez, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira e Marcio Rodrigo Frizzo; e, V) por voto de qualidade, afastar a responsabilidade solidária dos sócios, vencidos os conselheiros Eduardo de Andrade, Andrada Marcio Canuto Natal e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira. Designado como redator do voto das matérias vencidas o Conselheiro Eduardo de Andrade.

A Fazenda Nacional recorre quanto aos temas a) Decadência, **b) Dedução de Contribuições com Exigibilidade Suspensa por Força de Impugnação Administrativa** e c) **Responsabilidade Solidária.**

Em 26 de agosto de 2015, Presidente de Câmara deu **seguimento parcial** ao recurso da Fazenda Nacional, apenas nas matérias referidas nos itens “b” e “c” acima. O despacho de admissibilidade, na parte em que deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, tem o seguinte teor (destaques do original):

(...)

b) Dedução de Contribuições com Exigibilidade Suspensa por Força de Impugnação Administrativa

Com relação a esse ponto, a recorrente aponta divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma de nº 1202-000.968 (da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF), reproduzindo a íntegra da sua ementa. Assinala que o julgado em questão trata de autuação em face do mesmo contribuinte.

Assevera a Fazenda Nacional que há "divergência quanto às contribuições lançadas de ofício, com a exigibilidade suspensa por força de impugnação administrativa, quando se trata da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, à medida que o acórdão recorrido admite sua dedução, enquanto, o acórdão paradigma as considera indedutíveis".

Com razão a recorrente, os trechos destacados do paradigma e mesmo o simples cotejo das ementas dos julgados confirma o dissídio jurisprudencial suscitado. Compare-se a ementa do paradigma, abaixo, com a do recorrido (transcrita ao início):

INDEDUTIBILIDADE DO PIS E DA COFINS LANÇADOS DE OFÍCIO.

Não há falar em dedutibilidade do PIS e da Cofins, lançados de ofício, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando a sua exigibilidade encontrase suspensa.

c) Responsabilidade Solidária

Com relação a esse ponto, a recorrente aponta divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma de nº 108-09.215 (da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes), reproduzindo a íntegra da sua ementa, a qual se transcreve a seguir na parte de interesse (sublinhou-se):

PRELIMINAR DE NULIDADE - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - Na situação em que as infrações tenham sido praticadas durante a gestão de sócio anterior, o lançamento deve ser efetuado em nome da pessoa jurídica, pois, as infrações praticadas a beneficiaram. O art. 135 do CTN não exclui a empresa do pólo passivo da obrigação tributária e apenas se refere à responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Esta responsabilidade é atribuída às pessoas indicadas no artigo, de modo supletivo. O artigo mencionado não tem a força de alterar a definição de sujeito passivo, de que trata o art. 121 do CTN.

Aduz a recorrente o que segue:

Ora, o cotejo dos acórdãos permite depreender que, enquanto o acórdão recorrido pronuncia que a expressão "pessoal" contida no caput do art. 135 do CTN é indicativo de responsabilidade exclusiva e não de solidariedade, o que necessariamente excluiria, in casu, os sujeitos indicados como responsáveis solidários nos termos do referido art. 135, já que a autuação também teria contemplado o sujeito passivo da obrigação principal, o acórdão paradigma reconhece, a seu turno, que a responsabilidade pronunciada no aludido art. 135 do CTN traduz, em verdade, vínculo de solidariedade entre o terceiro responsável e o sujeito passivo da obrigação principal, pelo que, de acordo com este raciocínio, a sujeição passiva descrita na autuação não merece qualquer alteração.

Também aqui assiste razão à Fazenda Nacional.

Com efeito, o cotejo dos excertos destacados dos julgados bem demonstra a divergência de interpretação do art. 135, inciso III, do CTN, no que se refere aos efeitos da responsabilização tributária atribuída aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado com fulcro nesse dispositivo quanto à responsabilidade do sujeito passivo principal, pessoa jurídica.

É dizer se a responsabilização "pessoal" ali expressa exclui (como se entende no recorrido) ou não (como se conclui no paradigma, conforme já resta evidenciado na ementa, antes transcrita) a responsabilidade da empresa. Confira-se o trecho do acórdão recorrido a seguir, em que o voto condutor se refere ao art. 135 do CTN:

O referido artigo do Código Tributário Nacional versa, expressamente, sobre responsabilidade pessoal, portanto, exclusiva. É dizer, no caso de aplicação do referido comando legal, o Contribuinte deve ser, necessariamente, excluído do pólo passivo da relação obrigacional.

Com essas considerações, conclui-se que restaram atendidos os pressupostos de admissibilidade pelo presente recurso especial tão somente no que se refere aos tópicos "b" e "c" do presente exame.

A Fazenda Nacional tomou ciência da admissibilidade parcial de seu recurso especial e não interpôs agravo.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional e não traz razões acerca de seu conhecimento, contestando apenas o mérito.

Em seguida, o sujeito passivo apresentou recurso especial para questionar as seguintes matérias: **a) Multas concomitantes, isolada e de ofício**, b) Multa qualificada.

Em 07 de fevereiro de 2018 Presidente de Câmara deu **seguimento parcial** ao recurso especial do sujeito passivo, apenas em relação à matéria do tópico "a" acima. Na parte em que o recurso foi admitido, o despacho assim caracteriza a demonstração da divergência jurisprudencial:

(...)

a) MULTAS CONCOMITANTES, ISOLADA E DE OFÍCIO

A Recorrente alega que "a aplicação e manutenção da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento do IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, em virtude de incidirem sobre a mesma infração factual, mantendo-se a multa de ofício", referindo que "a jurisprudência desta egrégia Corte Administrativa se consolidou nesse sentido".

Traz, para comprovação do dissídio jurisprudencial, a Súmula CARF nº 105 e três acórdãos que informa terem sido colhidos entre os que serviram de subsídio à edição do verbete sumular. Considerando o disposto nos §§ 6º e 7º do art. 67 do Anexo II do RICARF serão considerados no presente exame apenas os dois primeiros acórdãos paradigma indicados, cujas ementas são parcialmente transcritas a seguir:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Com efeito os acórdão paradigmas manifestam entendimento diverso frente ao recorrido em relação à matéria sob exame. Enquanto no acórdão recorrido se afirma que "são independentes a multa isolada, decorrente do não recolhimento de estimativas, e a multa proporcional, decorrente do não recolhimento do tributo devido ao final do ano-calendário", nos paradigmas se afirma que é "incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço".

Registre-se, por oportuno, que, assim como nos paradigmas, no acórdão recorrido a multa por falta de recolhimento de estimativas foi lançada com fulcro no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, na redação anterior àquela trazida pela Lei nº 11.488, de 2007.

Observe-se, também, que o fato de se ter aplicado no acórdão recorrido a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN, para reduzir a multa isolada para o percentual de 50%, em nada altera a configuração da divergência.

(...)

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada apenas em relação à matéria do tópico "a" ("MULTAS CONCOMITANTES, ISOLADA E DE OFÍCIO").

O sujeito passivo apresentou agravo contra o despacho que deu seguimento apenas parcial ao seu recurso, tendo tal recurso sido rejeitado em 03 de julho de 2018.

A Fazenda Nacional apresentou petição apenas indicando sua ciência do seguimento parcial do recurso especial do sujeito passivo e não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

Os recursos especiais são tempestivos. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

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.

(...)

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

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação do racional exposto no acórdão paradigma seria capaz de alterar a conclusão a que cegou o acórdão recorrido.

Conhecimento: Recurso especial da Fazenda Nacional

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido para a discussão dos temas **1) Dedução de Contribuições com Exigibilidade Suspensa por Força de Impugnação Administrativa e 2) Responsabilidade Solidária.**

1) Dedução de Contribuições com Exigibilidade Suspensa por Força de Impugnação Administrativa

Nesse ponto, o acórdão recorrido entendeu, com base em sua leitura do artigo 344 do RIR/99 (que tem por base legal o artigo 41 da Lei 8.981/1995), que “*não há qualquer impedimento legal para o acolhimento do pleito do sujeito passivo para a dedução das contribuições do PIS e da COFINS lançadas de ofício, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas na ação fiscal*”.

Já o paradigma 1202-000.968 (que, aliás, foi proferido em face deste mesmo sujeito passivo), referindo-se ao mesmo artigo 41 da Lei 8.981/1995, decide, no item “dedutibilidade do PIS e da COFINS lançados de ofício”, que “*as contribuições para o PIS e a Cofins são, em regra, dedutíveis na apuração do lucro real, conforme previsto no caput do dispositivo supra transcrito, mas não poderão ser deduzidas quando estiverem com a exigibilidade suspensa, consoante a exceção prevista no §1º do mesmo dispositivo legal. Como a exigibilidade dos tributos e contribuições discutidos nos presentes autos encontra-se suspensa, em razão do próprio recurso voluntário, a teor do art. 151, inciso III, do CTN, a pretensão da recorrente não se justifica.*”

A divergência jurisprudencial é clara.

Assim, conheço do recurso especial quanto à matéria “Dedução de Contribuições com Exigibilidade Suspensa por Força de Impugnação Administrativa”.

2) Responsabilidade Solidária

De acordo com o acórdão recorrido não restaram preenchidos os requisitos para a decidiu que responsabilização das pessoas físicas, nem pelo artigo 124, I, nem pelo artigo 135, III do CTN. Destaca-se trecho do voto (grifamos):

(...)

No caso que se examina, trata-se de lançamento para formalização de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A autuação não demonstra que os indigitados obrigados solidários tenham sido os beneficiários da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. A acusação, segundo se extrai da descrição dos fatos, é de que concorreram diretamente para o pretense evidente intuito de fraude, ocultando os fatos geradores através de meios fraudulentos.

Por tudo o que foi acima exposto, essa participação não está compreendida como hipótese de sujeição passiva tributária, com base no art. 124, I do Código Tributário Nacional.

A autuação menciona, também, como fundamento da imputação de responsabilidade solidária o art. 135, III, que a seguir transcrevo:

(...)

Para admitir-se, no caso, a responsabilidade solidária, com fundamento no 135, II e III, ter-se-ia, necessariamente, que excluir a contribuinte DPM Distribuidora Ltda. do pólo passivo.

De qualquer forma, apesar da referência feita na autuação ao artigo 135, III, não é disso que se trata neste processo. Não só pelo fato de o lançamento ter apontado a empresa

como contribuinte mas, também, pelo fato de que o fundamento fático referido na autuação é o de ter os indigitados obrigados solidários, interesse comum no fato gerador.

Assim, também não se mantém a responsabilidade solidária com fundamento o artigo 135 do Código Tributário Nacional.

(...)

Como se observa, a fundamentação pela inaplicabilidade do artigo 135, III, do CTN ocorreu tanto (i) porque o acórdão recorrido entendeu que a responsabilização das pessoas físicas somente seria possível com a exclusão do contribuinte do polo passivo, quanto por outra razão, afirmando o voto condutor, especificamente, que (ii) “*não é disso que se trata neste processo*” e “*o fundamento fático referido na autuação é o de ter os indigitados obrigados solidários, interesse comum no fato gerador*” (o que permite interpretar que, para o acórdão recorrido, o fundamento fático indicado pela autuação somente basearia a responsabilização pelo artigo 124 do CTN).

Há, portanto, no acórdão recorrido, **dois fundamentos, autônomos**, para a não aplicação do artigo 135, III, do CTN ao caso dos autos: a impossibilidade de se aplicar esse dispositivo quando a contribuinte é incluída no polo passivo e o fato de tal artigo não ser aplicável em se tratando de acusação de “interesse comum”.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional contesta apenas o primeiro deles, qual seja, a questão sobre se a responsabilização das pessoas físicas pressuporia a exclusão do contribuinte do polo passivo. Nesse contexto, indica como **paradigma o acórdão 108-09.215**, em cuja ementa se lê: “*O art. 135 do CTN não exclui a empresa do pólo passivo da obrigação tributária e apenas se refere à responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.*”

Nesse passo, cumpre observar que a tese sustentada pela Fazenda Nacional em seu recurso especial foi posteriormente acolhida por enunciado de súmula deste CARF (Súmula CARF nº 130: “*A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária*”, aprovada em 2019).

Ocorre que o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido, eis que a reforma do fundamento que ela pretende atacar não é capaz de levar à mudança na conclusão a que chegou o voto condutor do acórdão recorrido quanto à impossibilidade de responsabilização das pessoas físicas no caso dos autos.

Isso porque, mesmo que se reforme a conclusão do voto condutor do acórdão recorrido combatida no recurso especial Fazendário (isto é, mesmo que se afirme que a responsabilidade das pessoas físicas não depende de se excluir a contribuinte do pólo passivo), o voto permanecerá concluindo, quanto ao artigo 135, III, do CTN, de que “*não é disso que se trata neste processo*”.

Constata-se, portanto, que o provimento do recurso especial nesse tema, muito embora pudesse alterar um dos argumentos do voto condutor do acórdão recorrido (i.e., o de que a responsabilização das pessoas físicas dependeria de se excluir a contribuinte do polo passivo), não teria o condão de reincluir as pessoas físicas no polo passivo, eis que o outro fundamento exposto no voto é capaz de, por si só, excluir a responsabilidade tributária em questão.

Não se conhece de recurso especial que não conteste um dos fundamentos jurídicos autônomos que, por si só, seja apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate.

Por fim, quanto à caracterização da divergência jurisprudencial, compreendo que esta resta igualmente prejudicada, na medida em que as questões de fato decididas no recorrido e no paradigma são sensivelmente diferentes.

No acórdão recorrido, a abordagem acerca do alcance do artigo 135 do CTN foi feita no contexto de se examinar se as pessoas físicas poderiam ser consideradas sujeitos passivos da obrigação tributária lançada contra a pessoa jurídica. Nesse contexto é que o voto condutor do acórdão recorrido proferiu decisão que resultou na exclusão das pessoas físicas do polo passivo.

A Fazenda Nacional traz como paradigma o acórdão 108-09.215, precedente que está a decidir sobre o argumento aventado naqueles autos pelo contribuinte, em suas peças de defesa, de que a responsabilidade tributária deveria ser atribuída à sua ex-sócia. Ou seja, ao contrário do caso dos autos, em que a defesa pretendia a *exclusão* da pessoa física do polo passivo, no paradigma o que a contribuinte queria era *incluir* a sócia no polo passivo pensando que, se assim o fizesse, poderia ser ela, a empresa, excluída do polo passivo.

Foi examinando tal argumento que o voto condutor do paradigma menciona que “*Necessário se faz comprovar o nexo causal direto da responsabilidade subjetiva e individual da ex-sócia à conduta infracional*”, e depois cita trecho de outro voto em que se afirma que “*o art. 135 do CTN não exclui a empresa do pólo passivo da obrigação tributária*”. Tal voto conclui, nesse contexto, por rejeitar a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, mantendo a autuação contra a pessoa jurídica.

Como se percebe, o voto condutor do paradigma até afirma textualmente a tese que a Fazenda Nacional pretende sustentar em seu recurso especial, mas ali o contexto julgado era completamente diverso. O conteúdo e o objetivo do argumento analisado pelos votos condutores do recorrido e do paradigma é essencialmente diverso, e tal discrepância impede a caracterização da divergência jurisprudencial. Assim, também por este motivo o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido quanto à matéria da responsabilidade.

Ante o exposto, oriento meu voto para **não** conhecer do recurso especial quanto à matéria “responsabilidade solidária”.

Conclusão

Oriento meu voto para **conhecer parcialmente** do recurso especial da Fazenda Nacional, exclusivamente quanto ao tema “Dedução de Contribuições com Exigibilidade Suspensa por Força de Impugnação Administrativa”.

Conhecimento: Recurso especial do sujeito passivo

O recurso especial do sujeito passivo foi admitido para a discussão do tema da **aplicação concomitante das multas isolada e de ofício**. Não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, concordo e adoto as razões do i. Presidente de Câmara para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Observo, por oportuno, que o auto de infração exige multas isoladas sobre estimativas referentes aos anos-calendário 1999 a 2002 (fl. 16) – portanto anterior à Lei 11.488/2007. Os dois acórdãos indicados como paradigma tratam da aplicação concomitante das multas isolada e de ofício para o ano-calendário de 2001 e são expressamente indicados como tendo sido precedentes da Súmula CARF n. 105, a qual, no mérito, corrobora a tese sustentada no recurso especial do sujeito passivo.

Assim, conheço do recurso especial do sujeito passivo, nos termos do despacho de admissibilidade.

Mérito

Mérito: Recurso especial da Fazenda Nacional [voto vencido]

“Dedução de Contribuições com Exigibilidade Suspensa por Força de Impugnação Administrativa”.

A Fazenda Nacional contesta o voto condutor do acórdão recorrido na parte em que ele acatou o argumento de que a autoridade fiscal deveria ter considerado, como dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o valor do PIS e da COFINS lançados de ofício no mesmo processo administrativo.

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

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

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

(...)

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

Nesse ponto, vale notar que, pelo regime de competência, o tributo é devido desde o seu fato gerador. Em geral há, entre a ocorrência do fato gerador e a data em que o tributo deve ser pago, um prazo para o seu pagamento, mas isso não impacta o reconhecimento da dívida pelo regime de competência, nem significa que o tributo esteja com a “exigibilidade suspensa” na forma mencionada no artigo 41 da Lei 8.981/1995. É que os casos de suspensão da exigibilidade do tributo estão elencados no artigo do 151 CTN:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Entendo que não. Não se pode dizer, para os tributos lançados de ofício e cuja exigibilidade ainda não iniciou, que se trate de um passivo de prazo e valor incertos. Na data do lançamento, o valor lançado é certo, e o prazo para pagamento também. O fato de ser exigido via auto de infração (e portanto existir a possibilidade de que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário pela apresentação de defesa administrativa) não faz com que, *no momento do lançamento*, o prazo ou o valor possam ser considerados incertos. Então, até que eventualmente o sujeito passivo efetivamente apresente defesa contra o auto de infração – que é o fato que suspenderia a exigibilidade –, não se pode considerar que tal o crédito esteja com exigibilidade suspensa, e nem a sua natureza é de provisão.

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

dedutibilidade sempre se daria em momento posterior, a depender da conduta do sujeito passivo de apresentar ou não defesa.

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

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

Isso porque, se se partir da premissa de que os tributos lançados de ofício são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ já no momento do lançamento, então a partir do momento em que sobrevenha uma decisão irrekorível dizendo que aquele crédito tributário de PIS/COFINS lançados contra o sujeito passivo não é devido, aquela dedução da qual ele se aproveitou se torna indevida, devendo resultar na respectiva adição. Não há qualquer prejuízo aos cofres públicos e, ao contrário da solução ali sugerida, aqui se mantêm incólumes tanto a observância do regime de competência quanto a igualdade de tratamento entre aqueles contribuintes que têm tributos autolancados e os que têm seus tributos lançados de ofício.

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

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

(...)

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

A primeira fase desta discussão girou em torno de posicionamento da autoridade fiscal no sentido de que não era possível a dedução de tais tributos e contribuições em razão de expressa previsão contida na Lei n. 8.541/92 que exigia o respectivo e prévio pagamento para tanto, conforme se vê do art. 7º da mencionada lei:

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

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

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

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

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

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

Quanto à previsão constante do § 1 acima transcrito, entendo devemos aplicar aqui uma interpretação sistemática e finalística da norma. Explico.

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

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

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

Pensar o contrário seria impor ao contribuinte verdadeira situação kafkiana no sentido de ser ilógica e absurda, pois, para aplicar a correta base de cálculo do IRPJ e da CSLL, deveria então deixar de questionar o PIS e a COFINS, estas últimas que somente são exigidas em decorrência direta do IRPJ e da CSLL cuja base de cálculo ora se discute. Trata-se de verdadeiro pensamento em "looping" não tem fim.

As exigências decorrentes diretamente umas das outras e discutidas nos mesmos autos devem ser analisadas de forma uma. Não é crível analisar o impacto do PIS e da COFINS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL ignorando que a existência dos primeiros decorrente exclusivamente destes últimos. Se o IRPJ e CSLL forem consideradas indevidos, assim também o serão o PIS e COFINS, contudo, se devidos forem o IRPJ e a CSLL, o PIS e COFINS seguem o mesmo destino e, portanto, passam a impactar a base do IRPJ e CSLL.

Além disso, a fiscalização, bem como, alguns julgadores deste Conselho, inclusive desta 1ª Turma da CSRF (acórdão n. 9101-002.996), entendem que dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas. Tal racional encontra amparo no art. 177 da Lei das S.A (Lei n. 6.404/76) :

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

Não concordo com tal entendimento e encontro maior alinhamento com o acórdão ora recorrido.

Obviamente que na situação em que se discute PIS e COFINS lançados por decorrência de autuação de IRPJ e CSLL, a respectiva despesa referente às contribuições sociais não fora escriturada nem tampouco declarada ao fisco, se assim tivesse ocorrido, não haveria necessidade de lançamento de ofício.

Nesta situação, **o lançamento fiscal supriu a escrituração espontânea do contribuinte.** O contribuinte entendeu que determinada receita não deveria ser tributada, por um motivo qualquer, cuja análise aprofundada aqui não interessa e nem agrega à presente análise.

Pois bem, na sequência, vem o Fisco e aplica entendimento distinto e tributa aquela receita não tributada espontaneamente pelo contribuinte. Daí surge o respectivo IRPJ e CSLL que deve ser pago pelo contribuinte. Inclusive, **o lançamento dos tributos é acompanhado de multa decorrente do descumprimento da obrigação tributária**

principal e dos juros tendo em vista o Princípio da Competência, vez que o tributo não passa a ser devido somente a partir do lançamento fiscal mas sim desde o período em que deveria ter sido pago.

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

Desta sorte, resta claro que o lançamento fiscal vem corrigir a conduta fiscal adotada pelo contribuinte em período passado, trazendo nova realidade representada por tributos que passarão então a serem devidos. A conduta errônea e equivocada do contribuinte é retificada pelo fisco. O preço deste erro do contribuinte é representada pela incidência de multa e juros. Aqui o contribuinte sofre o ônus pelo erro cometido, tenha sido intencional ou não.

Porém, entendo que deve parar aqui a penalização do contribuinte.

Não é admissível que no lançamento fiscal sejam consideradas apenas as obrigações do contribuinte e não os seus direitos.

Se o contribuinte houvesse tributado corretamente a receita que deveria ser tributada e em decorrência disso tivesse apurado valores de PIS e COFINS, tais contribuições teriam sido consideradas despesas dedutíveis por expressa previsão legal. Não haveria qualquer discussão a este respeito.

Se o lançamento fiscal reconstruiu parte da realidade fiscal de determinado período, tal reconstrução deve ser integral e não parcial.

Por óbvio, não se trata aqui de impor ao Fisco que recalcule toda a base de cálculo do IRPJ e da CSLL da contribuinte no período autuado, procurando considerar todas as despesas dedutíveis para alcançar uma base de cálculo de IRPJ e CSLL justa. Não é isso.

O entendimento do presente relator não impõe ao Fisco a obrigação de identificar e tratar elementos exógenos ao lançamento fiscal, mas tão somente aplicar o correto tratamento fiscal decorrente de forma direta do próprio lançamento com a utilização de elementos que são parte integrante deste.

Este é o caso. No lançamento fiscal ora em debate, a autoridade fiscal criou novos elementos que passaram a integrar o universo fiscal do contribuinte, e que são representados por montantes de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS agora devidos.

Aqui a conduta da autoridade fiscal deve ser coerente e alinhada com os Princípios da Legalidade que veda a supressão de direitos legítimos e previstos em lei.

Se a autoridade fiscal fez surgir uma nova obrigação (PIS/COFINS) não pode suprimir o direito que concomitantemente nasceu (dedução do PIS e COFINS para fins de IRPJ e CSLL), caso contrário, configura-se verdadeira situação de enriquecimento sem causa da Fazenda.

Trago abaixo, precedente deste conselho que corrobora meu entendimento:

PIS e COFINS BASE DE CÁLCULO IRPJ DEDUÇÃO

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

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

(...)

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

(...)

LUCRO REAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS LANÇADAS DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real, está restrita aos valores presentes na escrituração comercial e, portanto, não alcança os valores do PIS e da COFINS lançados de ofício sobre as receitas omitidas.

Acordam os membros do colegiado, em conhecer parcialmente do Recurso Especial somente em relação à dedutibilidade de PIS e COFINS lançados de ofício. No mérito, por maioria de votos, na parte conhecida, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras 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.

Reservando o devido respeito ao entendimento expressado em precedentes como o acórdão acima citado, mantenho o meu entendimento, tal como acima exposto.

Assim, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional neste ponto.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para, no mérito, negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Mérito: Recurso especial do sujeito passivo

Conforme observou-se no trecho deste voto dedicado ao conhecimento, o auto de infração em questão exige multas isoladas de 75% sobre os valores de estimativas referentes aos

anos-calendário 1999 a 2002 (fl. 16), e portanto lançadas com fundamento na redação original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

A jurisprudência deste CARF se consolidou no sentido da impossibilidade da exigência de tais penalidades, nos termos do enunciado da Súmula CARF n. 105:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Assim, é de se cancelar as multas isoladas aplicadas nos anos-calendário em que foram exigidas as multas de ofício (isto é, 2000 a 2002).

Quanto às multas isoladas aplicadas para o ano-calendário de 1999, não há concomitância, eis que não foi lançado imposto relativo ao ajuste anual para tal período de apuração. Não obstante, considerando que desde 2007, por força da Lei 11.488/2007, tal multa é cobrada no percentual de 50% (e não de 75% como exigido no auto de infração em questão), é de se aplicar a nova legislação, que retroage para beneficiar o sujeito passivo nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, embora as multas isoladas aplicadas para o ano-calendário de 1999 não sejam objeto do presente recurso especial, eis que para estas não há concomitância, de observo que **a unidade preparadora deverá atentar para que a cobrança da multa isolada remanescente seja realizada no percentual de 50%, na forma da lei aplicável.**

Ante o exposto, oriento meu voto para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo, cancelando a cobrança das multas isoladas concomitantes à aplicação das multas de ofício (anos-calendário 2000 a 2003).

Ressalto que o provimento é integral porque, muito embora este voto não esteja afastando a cobrança de todas as multas isoladas cobradas no auto de infração, em seu recurso especial o sujeito passivo pediu, especificamente, o afastamento da concomitância e, neste sentido, este voto concede integralmente o pedido tal como formulado (fl. 5553):

IV – DO PEDIDO

Diante do exposto, a Recorrente requer que seja conhecido e provido o presente recurso especial, para afastar a aplicação da concomitância da multa isolada e da multa de ofício, assim como afastar a multa qualificada, de 150% do valor do tributo, em virtude da vedação constante do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para:

- quanto ao recurso especial da Fazenda Nacional: conhecer parcialmente, apenas com relação à matéria “dedutibilidade das contribuições PIS e COFINS” e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

- quanto ao recurso especial do sujeito passivo: conhecer nos termos do despacho de admissibilidade e, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Fl. 20 do Acórdão n.º 9101-006.269 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 19647.000186/2006-23

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em sua proposta de negar provimento ao recurso fazendário. A maioria do Colegiado compreendeu que o recurso deveria ser provido para afastar a “Dedução de Contribuições com Exigibilidade Suspensa por Força de Impugnação Administrativa”, admitida no acórdão recorrido.

O Colegiado *a quo* deu provimento parcial ao recurso voluntário *para excluir o valor do Pis e da Cofins lançados, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL*, sob os fundamentos assim expressos no voto condutor do acórdão recorrido:

3 – DEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E DA COFINS.

Alega a recorrente que a fiscalização não excluiu na apuração da base de cálculo do IRPJ e também da CSLL, o valor correspondente ao lançamento de ofício referente à contribuição para o PIS e também da COFINS, apurados em decorrência da própria ação fiscal.

A matéria encontra-se disciplinada pelo artigo 280 do RIR/99, que assim dispõe:

Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º).

No mesmo sentido, a dedução do PIS e da COFINS é autorizada também pelas disposições do art. 344 do mesmo diploma legal, verbis:

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).

Da análise dos dispositivos acima elencados, é possível concluir que não há qualquer impedimento legal para o acolhimento do pleito do sujeito passivo para a dedução das contribuições do PIS e da COFINS lançadas de ofício, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas na ação fiscal.

A partir de 01 de janeiro de 1996, caso constatada omissão no registro de receita por parte do sujeito passivo, a autoridade fiscal deve apurar o valor do imposto devido, respeitando o regime de tributação adotado pela pessoa jurídica.

Nesse caso, para que seja apurada a receita líquida, devem ser deduzidas da receita bruta, as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os tributos incidentes sobre as vendas. Diante disso, em atendimento ao regime de competência, da mesma forma, devem ser computados todos os custos que a oneraram e que não afetaram o lucro líquido.

Inexistem quaisquer dúvidas a respeito das contribuições sobre o faturamento em relação a dedutibilidade na apuração do lucro real, logo, na lavratura do lançamento de ofício em que são exigidos o IRPJ e a CSLL e, concomitantemente as contribuições para o PIS e COFINS, estas podem ser deduzidas da base de cálculo daqueles, sob pena de majoração indevida dos tributos cobrados com base no lucro das atividades da empresa.

Esta matéria já foi objeto de apreciação por parte da então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, nos termos do Acórdão nº 101-93.776, de 20/03/2002, relatora a ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, conforme a ementa abaixo:

OMISSÃO DE RECEITAS -ANOS CALENDÁRIO DE 1996 E 1997- APURAÇÃO DO IMPOSTO E ADICIONAIS – Se o contribuinte não traz aos autos a comprovação dos custos que diz corresponderem às receitas omitidas, não há como deduzi-los para efeito de apuração do lucro real. Devem, porém, ser deduzidas das receitas omitidas, para fins de apuração da receita líquida, os tributos que comprovadamente incidiram sobre as vendas, no caso, o PIS e a COFINS objeto de lançamento no mesmo procedimento fiscal.

Diante disso, em relação aos tributos incidentes sobre as vendas, a dedução daqueles exigidos em decorrência de procedimento fiscal devem ser reduzidos da receita bruta para chegar à receita líquida.

Tais argumentos, porém, 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 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.

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.

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

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.

(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 *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 <i>qualquer censura</i>)	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 afastar a exclusão do *valor do Pis e da Cofins lançados, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL*, admitida no acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.