



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11000.720141/2021-00</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-007.425 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	DREBES & CIA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2017

REGIME DE COMPETÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS. DEVER DA AUTORIDADE FISCAL DE APURAR O TRIBUTO DEVIDO PELO VALOR LÍQUIDO. INTELIGÊNCIA DO ART. 6º, §§ 4º A 7º, DO DECRETO-LEI Nº 1.598/77.

Conforme interpretação consolidada nos Pareceres Normativos CST nº 57/1979 e Cosit nº 2/1996, o comando previsto no art. 6º, § 4º, do Decreto-Lei nº 1.598/77 é dirigido tanto ao contribuinte quanto à autoridade fiscal. Constatada a dedução antecipada de despesas, compete à autoridade lançadora, por dever de ofício, promover o ajuste em todos os períodos de apuração afetados, glosando a dedução no período-base indevido e considerando-a nos períodos-base competentes.

LANÇAMENTO PELO VALOR LÍQUIDO. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO.

O lançamento decorrente de inexatidão quanto ao período de competência de custos e despesas deve ser efetuado pelo valor líquido, nos termos do art. 6º, § 6º, do Decreto-Lei nº 1.598/77. Isso impõe à autoridade fiscal o dever de compensar a diminuição do imposto que seria devida nos períodos subsequentes, em razão da alocação correta da despesa, com o imposto que deixou de ser recolhido no período da dedução antecipada. A exigência fiscal deve se limitar à diferença de tributo não recolhido, acrescida dos consectários legais (juros e multa de mora) incidentes sobre o montante cuja quitação foi postergada.

ÔNUS DA PROVA. EFEITO INEQUÍVOCO DA ANTECIPAÇÃO DE DESPESA.

No caso de antecipação de despesas, o conseqüente aumento da base de cálculo nos períodos subsequentes (pela ausência da dedução que lhes competia) é efeito matemático e inequívoco do ajuste inicial promovido

pela fiscalização. Trata-se de desdobramento direto e mandatório do comando legal, não cabendo atribuir ao contribuinte o ônus de provar a majoração do lucro real e da base de cálculo da CSLL nos exercícios seguintes, uma vez que tal verificação é inerente ao procedimento de lançamento que a lei determina à própria autoridade fiscal.

**IMPROCEDÊNCIA PARCIAL. VÍCIO MATERIAL.**

A inobservância, pela autoridade fiscal, do dever de apurar o crédito tributário pelo seu valor líquido não acarreta a nulidade do auto de infração, mas sim a sua improcedência parcial. Trata-se de vício que pode ser corrigido por mera operação aritmética na esfera de julgamento administrativo, ajustando-se a exigência fiscal ao montante efetivamente devido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e debatidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nos termos do voto do Relator.

*Assinado Digitalmente*

**Lucas Issa Halah** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Nilton Costa Simões** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Marcelo Antonio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Nilton Costa Simoes (Presidente).

## RELATÓRIO

Tratam-se de Autos de Infração de IRPJ (fls. 02/15), CSLL(fl. 16/25), PIS(fl. 31/35), COFINS(fl. 36/41) e IRRF (fls. 26/30) relativos ao ano-calendário de 2017, em virtude das seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 1 – IRPJ e CSLL – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - Glosa de despesas - Itens de natureza permanente ou realizável a longo prazo deduzidos como custo ou despesa – Multa de 75%;**

#### **2.1.1. Prêmio de seguro contratado**

A apropriação contábil das despesas com seguros deve ser feita, em função do prazo da cobertura prevista na apólice correspondente. De acordo com a apólice apresentada, a vigência do contrato de seguro vai das 24h do dia 01/11/2017 até as 24h do dia 01/11/2022. A fiscalizada deveria ter apropriado, em cada mês do período de apuração, apenas a proporção do número de dias segurados no mês, dividido pelo número de dias da vigência da apólice vezes o valor do prêmio do seguro, devendo as parcelas correspondentes aos períodos seguintes, uma vez que se trata de despesas ainda não incorridas, serem mantidas de acordo com o prazo de sua realização, no Ativo Circulante ou Ativo não Circulante.

Como assim não procedeu foi glosado o valor da primeira parcela do prêmio(R\$ 650.256,16) e concedida a dedução do valor da despesa incorrida nos meses de novembro e dezembro/2017, período referente ao AC fiscalizado.

#### **2.1.2. Benfeitorias em imóveis de terceiros**

2.1.2. Benfeitorias em imóveis de terceiros Em relação às benfeitorias em imóveis de terceiros, de modo semelhante, e conforme estabelece o art. 301, § 2º, do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), deveria a fiscalizada ter ativado o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas nos imóveis locados para serem depreciados ou amortizados, conforme o caso, pelo período de vigência do contrato, haja vista que a vida útil prevista dessas melhorias supera os 12 meses.

Trata-se de benfeitorias não indenizáveis realizadas em três filiais (Porto Alegre, Pelotas e Santa Maria), cujos contratos locatícios tinham duração de 10 a 15 anos. Assim, segundo a autoridade fiscal, as benfeitorias realizadas nos imóveis deveriam ter sido ativadas para a realização a partir da data de inauguração(momento que começou a operação), proporcionalmente ao prazo de vigência restante dos respectivos contratos de aluguel.

#### **2.1.3. Pagamento de Uso de Licença de Software e Suporte**

Segundo a fiscalização “no que se refere ao registro a débito da conta contábil 5.1.01.02.018 - Serviços de Manutenção, indicado pela fiscalizada como sendo decorrente do pagamento a empresa Profimetrics Software Solutions S/A pelo uso de licença de software e suporte técnico do referido sistema, as próprias faturas 2017/74 (€ 11.088,00) e 2017/75 (€22.000,00) permitem observar diferentes produtos e prazos de vigência, sendo o serviço de suporte 2ª linha nas

lojas Lebes, vigente de 01/07/2017 a 31/12/2017 e a Licença de Manutenção Software Profimetrics, de 01/06/2017 a 31/05/2018.. Assim, a apropriação de cada produto/serviço adquirido deveria ter sido feita, contabilmente, conforme os diferentes prazos e não lançado diretamente contra despesa do período pela totalidade contratada".

**INFRAÇÃO 2 – IRPJ e CSLL– CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - Glosa de despesas - Despesas não comprovadas – Multa de 75%.**

### **2.2. DESPESAS NÃO COMPROVADAS - CAMPANHA CARTÃO PRESENTE**

Trata-se neste item de análise na conta contábil a 5.3.01.01.003 - Desc. Concedidos, cujo histórico era "VALOR CAMPANHA CARTÃO PRESENTE".

Intimada a comprovar o desconto concedido apresentou apenas um DANFE NFC-e –Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica para Consumidor Final – Via Consumidor e um "CONTROLE DE ESTOQUES – CONSULTA – EXTRATO DE MOVIMENTAÇÕES", que corresponderia a um suposto registro interno que controlaria o pagamento do valor correspondente à NFC-e já com o desconto referente ao "cartão presente". Em nenhum dos documentos apresentados é evidenciado o valor do desconto concedido. (...)

Em que pese intimado e reintimado o contribuinte não apresentou qualquer elemento de comprovação das despesas referentes ao valor da campanha cartão presente, o que tornou obrigatória a glosa efetivada

(...)

Salienta a autoridade fiscal que houve a transmissão em 28/08/2020 de ECF retificadora adicionado ao lucro real e a base de cálculo da CSLL os valores correspondentes aos depósitos judiciais relativos a ambas as contribuições, os quais não haviam sido adicionados na ECF original.

**INFRAÇÃO 3 – IRRF– RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - Insuficiência de recolhimento de IRRF sobre pagamentos de royalties e assistência técnica de residentes ou domiciliados no exterior – Multa de 75%.**

**INFRAÇÃO 4 – PIS e COFINS – INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA PADRÃO - Insuficiência de recolhimento de contribuições – Multa de 75%.**

Em análise da ECD do contribuinte a autoridade fiscal procedeu o seu cotejo com os demais sistemas da RFB, onde ficou constatado que os valores de PIS e Cofins não foram apurados(EFD- Contribuições), declarados em DCTF, bem como recolhidos.

Intimada, a empresa afirmou que adotara as medidas necessárias a regularização das inconsistências apontadas, sem, contudo, comprovar, por qualquer meio, estarem os referidos tributos com sua exigibilidade suspensa, como apontavam as contas contábeis referentes a tais contribuições.

**INFRAÇÃO 5 – IRPJ e CSLL– ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - Tributos e contribuições com exigibilidade suspensa não computadas na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL – Multa de 75%**

De acordo com o exposto ao final no tópico precedente, no dia 28/08/2020 09:55:41, **no curso da ação fiscal, o sujeito passivo efetuou a transmissão ao SPED de uma Escrituração Contábil Fiscal (ECF) retificadora aumentando o valor do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL dos períodos objeto da presente auditoria fiscal, havendo transmitido, também, no dia 01/09/2020, Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras confessando débitos complementares de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e IRRF, dentre outros tributos.**

**Assim** após os lançamentos de PIS e Cofins e confrontando os valores informados na ECF retificadora com as informações registradas na ECD 2017, mormente os créditos realizados nas contas do grupo sintético 2.2.01.02 - CONTINGÊNCIAS FISCAIS, **reputaram-se devidos esses valores em suas respectivas competências e, por serem dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, não necessitariam ser adicionados** ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 41 da Lei nº 8.981/95.

Cientificado, o Recorrente ofertou Impugnação na qual informa ter recolhido a o crédito tributário constituído pelo lançamento relativamente ao IRRF sobre royalties, item 5.3 do TVF.

Impugnou, contudo, os demais itens da autuação, arguindo o seguinte:

**INFRAÇÃO 1**

Item 5.1 do TVF - Despesa de Itens de natureza permanente ou realizável a longo prazo

Alega vício material da autuação, asseverando que a autoridade não poderia ter realizado somente a glosa relativa ao ano-calendário de 2017, pois deveria ter feito os correspondentes ajustes no anos-calendário seguintes, lançando, em consequência, apenas o “valor líquido”, conforme procedimento ratificado no Parecer Normativo CST nº 57/79 e no art. 6º do Decreto-Lei 1.598/77, sobretudo, do seu § 6º.

Sobre as despesas com benfeitorias em imóveis de terceiros, entende que a legislação de regência autoriza a sua contabilização diretamente como despesas operacionais. Afirma que o art. 48 da Lei 4.506/64 e o art. 346 do RIR/99 admitem, como despesas operacionais, “as despesas com reparos e conservação

de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação”, alegando ser este o caso das DANFEs de fls. 88/92.

Quanto à despesa objeto da DANFE emitida pela Demellos Instalações Comerciais Ltda. (fls. 93/96), afirma que consiste na aquisição de bens de pequeno valor - tais como cubos em mdf para vitrine, araras para sacolas, prateleiras, bandejas, suportes para monitor - relativos ao imobilizado da filial 160 da IMPUGNANTE em Porto Alegre (RS). Afirma que neste caso, da mesma forma, o art. 15 do Decreto-Lei 1.598/77 permite expressamente a dedução como despesa operacional.

## **INFRAÇÃO 2**

### Item 5.2 do TVF - Despesas de descontos concedidos na “Campanha Cartão Presente”

Alega que tratava-se de descontos incondicionais, acostando aos autos prova em caráter exemplificativo (NFCe nº 1415802)

## **INFRAÇÃO 4**

### PIS e COFINS

Refere em sua defesa que os valores não apurados como devidos, não informados em DCTF, e não recolhidos decorrem de importâncias que consistem em contribuições que, em tese, seriam devidas sobre a receita bruta obtida nas vendas a varejo de produtos tecnológicos fabricados no país, como computadores, modems, tablets e smartphones, objeto da Lei 11.196/05 (Lei do Bem). Afirma a impugnante que “não cabe a exigência desses valores de PIS e COFINS, pois, no seu entendimento, a alíquota zero do art. 28 da Lei do Bem vigorou até 31/12/2018”.

Assevera que “no caso, os montantes de PIS e COFINS lançados pela Autoridade Fiscal têm origem, justamente, na revenda pela IMPUGNANTE dos produtos que estavam de acordo com a legislação e as regulamentações concernentes ao Programa de Inclusão Digital e com as exigências do Processo Produtivo Básico (PPB), fazendo jus, portanto, à fruição do benefício fiscal previsto na Lei do Bem. Acosta Nota Fiscal de aquisição a título exemplificativo que atestam estar em acordo as exigências do PPB.

Prossegue em sua argumentação que “embora não desconheça a edição da MP 690/15, convertida na Lei 13.241/15, que revogou a alíquota zero e reinstituíu o PIS e a COFINS para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2016 no que tange aos produtos da Lei do Bem, a IMPUGNANTE entende que a revogação do benefício fiscal - concedido por prazo certo e em função de certas condições - operou-se de forma ilegal, não produzindo efeitos. Por isso, a IMPUGNANTE, apesar de ter contabilizado o PIS e a COFINS sobre as receitas de vendas de tais produtos, não efetuou o recolhimento nas competências atuadas”. “Em suma,

para a IMPUGNANTE, a alíquota zero do PIS e da COFINS sobre a comercialização dos produtos da Lei do Bem, por não ter sido validamente revogada, permaneceu vigente até 31/12/2018”.

## **Infração 5**

### Prévia Compensação do IRPJ e da CSLL sobre a adição de depósitos judiciais

O Impugnante pleiteia o reconhecimento de que teria procedido à Denúncia Espontânea por retificar sua ECF em 28/08/2020 e adicionar os depósitos judiciais às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, confessando os débitos em suas DCTFs e quitando os tributos devidos mediante Declarações de Compensação transmitidas antes do lançamento tributário, ainda que após o início e ciência da ação fiscal.

O Acórdão Recorrido negou provimento à Impugnação, restando assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2017

ATIVO PERMANENTE. GASTOS ATIVÁVEIS.

Como regra geral, os custos dos bens adquiridos, reformas ou melhorias realizadas cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, assim como as despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração devem ser ativados para futuras depreciações ou amortizações.

BENFEITORIAS EM IMÓVEIS DE TERCEIROS.

Os gastos com benfeitorias em imóveis de terceiro só podem ser amortizados no prazo de duração do contrato de locação.

DESPESAS OPERACIONAIS. AQUISIÇÃO DE BEM DO ATIVO PERMANENTE. DEDUÇÃO.

O custo de aquisição de bem do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se tratar-se de bem de pequeno valor, dentro de limite autorizado pela legislação tributária, ou cujo prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.

DESCONTOS CONCEDIDOS. DEDUÇÕES NÃO COMPROVADAS. GLOSA. Não logrando a contribuinte comprovar a efetividade das deduções da receita operacional a título de "Descontos concedidos", há que se manter a glosa desses valores.

COMPENSAÇÃO EFETUADO APÓS O INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo, não surtindo qualquer efeito sobre o lançamento de ofício a compensação ou pagamento realizado durante a ação fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2017

ALÍQUOTA. VIGÊNCIA.

Aplicam-se as alíquotas integrais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita bruta de venda a varejo dos produtos elencados no art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de dezembro de 2015. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2017

ALÍQUOTA. VIGÊNCIA.

Aplicam-se as alíquotas integrais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita bruta de venda a varejo dos produtos elencados no art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de dezembro de 2015.

O Recorrente, por seu turno, ofertou Recurso Voluntário reprisando as razões de impugnação e dialogando com o Acórdão Recorrido especialmente nos seguintes pontos:

- i. Relativamente à suposta inobservância do procedimento do art. 6º, § 6º, do decreto-lei 1.598/77, em relação à qual o Recorrente traz julgados, pareceres normativos e expõe que o lançamento deveria ter considerado de ofício o efeito de mera postergação.
- ii. Relativamente à vigência da alíquota zero de PIS e COFINS para os produtos por ela revendidos, asseverando que tratava-se de benefício concedido por prazo certo e sob condição, que não poderia ser revogado, sob pena de afronta a art. 178 do CTN.
- iii. Relativamente à quitação, mediante compensação, do crédito tributário constituído, que o Recorrente assevera impedir o lançamento tributário ainda que não se trata de hipótese de denúncia espontânea, o que reconhece.

Sobreveio nos autos petição interposta pelo Recorrente alegando fato novo superveniente relativo à obtenção de decisão favorável no STJ sobre a manutenção da alíquota zero de PIS e COFINS.

É a síntese do necessário.

## VOTO

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.



## 1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

## 2 DIREITO

### 2.1 Mera postergação e efeitos sobre o lançamento

O Acórdão Recorrido entendeu atendidos os pressupostos do art. 6º, §§ 5º e 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, cuja redação a seguir transcrevo:

“Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

(...)

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
- b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O **lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base** de competência de receitas, rendimentos ou deduções **será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.**

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.” (g.n.)

O Acórdão fundamentou sua decisão alegando que o valor líquido foi observado, pois a autoridade autuante teria procedido à dedução das exclusões das deduções cabíveis no período autuado. Entendeu, assim, não ser dever da autoridade fiscal verificar os efeitos das referidas deduções consideradas pertinentes a períodos posteriores e proceder a eventual

lançamento com relação a eles, interpretando o §6º do art. 6º do Decreto-lei 1598/77 no sentido de que o dispositivo concederia mera faculdade de o contribuinte proceder a referidos ajustes nos períodos subsequentes, retificando suas declarações.

O Contribuinte, por seu turno, interpõe Recurso Voluntário no qual assevera ser equivocada a interpretação da autoridade julgadora de piso, aduzindo que o Parecer Normativo CST nº 57/79 e o Parecer Normativo Cosit nº 2/96, além de julgados do CARF, deixariam claro estar correta sua interpretação acerca do dispositivo legal.

A leitura dos referidos Pareceres normativos revela que a interpretação oficial das autoridades fiscais coincide com aquela dada ao direito pelo contribuinte.

Do Parecer Normativo CST nº 57/79 extrai-se que o objetivo do art. 6º do Decreto-lei 1598/77 é justamente **direcionar comando à autoridade lançadora**, de modo a impedir que o regime de competência fosse aplicado pela autoridade lançadora “em tiras”, tanto em prejuízo do Fisco quanto do Contribuinte. Vejamos:

“2. A questão se prende, fundamentalmente, na interpretação do art. 69 daquele diploma legal e, especialmente, dos parágrafos finais.

[...]

5.1. A análise de seus termos revela a existência de:

- a) um pré-requisito: a inexatidão contábil, caracterizada pela contabilização de valores em período-base diverso daquele a que competem;
- b) uma finalidade: observância do regime de competência nos dois exercícios envolvidos;
- c) um comando: a correção, para efeitos fiscais, no lucro real do exercício em que se efetivou o registro inexato implica, obrigatoriamente, correção do lucro real do exercício competente; e d) um destinatário: o agente da correção, que é, como veremos a administração do tributo.

**5.2. Assim, na hipótese de inobservância na escrituração do regime de competência (pré-requisito), a correção do lucro real do exercício da contabilização implica, de modo obrigatório, retificação do lucro real do período competente (comando), a fim de que o regime prescrito na lei seja observado em ambos os exercícios (finalidade). O comando inserido no parágrafo *visa*, em última análise, impedir que o regime de competência seja parcialmente aplicado, com prejuízo para o Fisco (§ 59) ou para o contribuinte (§ 69).** Operada a retificação do lucro real (e, pois, do imposto) num exercício, impõe-se, de modo obrigatório, a correção no outro, tanto da base, quanto do imposto.

**5.3. O destinatário da disposição é a própria Administração Tributária.** [...] Em suma, o § 49 está a dizer que se a administração mediante fiscalização, direta ou indireta, ou mesmo por denúncia espontânea, apurar inexatidão, quanto ao período de competência, num determinado exercício, não poderá restringir a este a correção. Ela deverá se estender também ao outro.

[...]

6.3. [...] **Por isso, registros dessa natureza ensejam que a administração, procedendo na forma do § 4º, recomponha os dois lucros reais e efetive o lançamento no exercício em que tenha havido indevida redução do lucro real, constituindo o crédito tributário pelo valor líquido [...].**

Ou seja, identificando dedução antecipada, a autoridade fiscal deve não só distribuir adequadamente a dedução ao longo dos períodos competentes, como também lançar tão somente o tributo que porventura ainda não tenha sido recolhido aos cofres públicos considerando o efeito da distribuição dessa dedução em outros períodos. Em outras palavras, verificando que a dedução dos gastos como despesas integralmente no ano-calendário de 2017 foi equivocada pois parte delas competia ao ano-calendário de 2017 e o restante aos anos-calendário posteriores, era de rigor a verificação, pela autoridade autuante, do efeito produzido pela redistribuição desses gastos para que o montante efetivamente não recolhido nos anos seguintes fosse lançado (“valor líquido”) e para que o montante recolhido a destempo fosse objeto de lançamento apenas relativamente aos efeitos da postergação, quais sejam, o lançamento dos juros moratórios, multa moratória pelo prazo em que tiver ocorrido a postergação, nos termos do § 7º do mesmo art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

No mesmo sentido localizamos o superveniente Parecer Normativo Cosit nº 2/96, motivado pelo fato de ainda remanescerem dúvidas *“quanto aos procedimentos para a correta determinação do montante de imposto de renda devido nos casos de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, rendimentos, custos ou deduções, ou do reconhecimento de lucro”* que já havia sido objeto do Parecer Normativo CST nº 57, de 16 de outubro de 1979 (D.O.U. de 18/10/79), mas que merecia reanálise dado que *“a legislação tributária veio passando por uma série de modificações, desde aquela época, e o entendimento exarado para o contexto então vigente não ficou devidamente completo e, de longo tempo, tanto os contribuintes quanto o próprio fisco vêm demandando, desta Coordenação-Geral, um posicionamento em relação aos procedimentos que a administração tributária entende corretos para a perfeita determinação do imposto e acréscimos legais exigíveis nesses casos.*

O Parecer Normativo Cosit nº 2/1996 teve como uma de suas preocupações as dúvidas sobre como proceder em caso de postergação relativamente à correção monetária do balanço que vigeu até o final do ano de 1995 e que tinha como objetivo *“neutralizar os efeitos dos elevados índices inflacionários e da indexação da economia nas demonstrações financeiras e na apuração do lucro real”*.

A partir de seu item 5 o Parecer Normativo Cosit 2/96 trata especificamente do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 e reafirma que o comando nele contido dirige-se também ao Fisco. Transcrevamos:

5.1 - **O art. 6º**, de onde foram transcritos estes parágrafos, trata, em seu todo, de definir o que é o lucro real e de estabelecer os critérios para a sua correta determinação, **seja pelo contribuinte, seja pelo fisco**, como, aliás, esta Coordenação-Geral já se manifestou por intermédio do referido Parecer Normativo CST nº 57/79.

5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. **Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base** de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa **deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente**; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

Além de chamar a atenção para o dever dirigido tanto ao Fisco quanto ao contribuinte, esclarece os procedimentos que devem ser seguidos para esse mister:

**“5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido**, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; **não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real**, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, **devem ser observados os seguintes procedimentos**:

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;

**b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência**;

c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;

d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação;

e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;

g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

O parecer, portanto, comanda que o ajuste seja efetuado em todos os períodos de competência afetados pela dedução antecipada, **até o final de todos os períodos afetados pela postergação.**

**Também esclarece entender por “postergação” a situação em que o contribuinte espontaneamente paga o tributo em período posterior, situação que deve ser verificada no momento do lançamento de ofício, considerando os períodos de apuração já impactados. É justamente o que ocorre inarredavelmente nos casos de antecipação de dedução de despesas, como no caso presente, dado que a dedução antecipada implica a falta de sua dedução nos períodos competentes subsequentes. Vejamos:**

6. O § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexatidão de que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

**6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.**

**6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.**

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.

Assim, resta claro que, ao proceder ao lançamento em 15/01/2021, a autoridade fiscal **deveria** ter considerado o efeito de exclusão das deduções nos períodos de apuração sucedidos após o ano-calendário de 2017, ou seja, 2018, 2019 e 2020, para verificar o impacto que a correta alocação da dedução nos períodos subsequentes teria na apuração do lucro real, que por não ter sofrido a correspondente dedução (que foi antecipada e concentrada em 2017), acarretou o inchaço do lucro real e da base de cálculo da CSLL nos anos calendário de 2018 a 2020).

Resta saber se a incontroversa inobservância do comando legal que, como vimos, é também dirigido à autoridade lançadora, é causa de nulidade ou enseja improcedência parcial da autuação.

Por mais que trate-se de comando legal direcionado ao proceder da autoridade autuante, a verificação de eventual postergação, a meu ver, não acarreta nulidade da autuação. Sua ocorrência não identificada quando do lançamento enseja tão somente a dedução do montante do tributo quitado nos períodos subsequentes, incidindo sobre esta quantia apenas juros e multa moratórios, pelo período da postergação.

Nesse sentido o Acórdão 1401-002.072:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL Ano-calendário: 2003 POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

A postergação de tributo pago a menor será efetuada obedecendo-se à proporcionalidade entre o principal e respectivos acréscimos e encargos legais que deixaram de ser pagos, no caso em apreço, tão somente os juros de mora. A alteração legislativa da Lei nº 9.430/96 não retirou eficácia à imputação proporcional que ainda vige e é um procedimento válido e permitido pelo ordenamento jurídico.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Exercício: 2003 NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

RECONHECIMENTO DA POSTERGAÇÃO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

INOCORRÊNCIA.

O reconhecimento da postergação não configura mudança de critério jurídico do lançamento, que não se altera em sua essência ou em seus fundamentos, tendo sido apenas ajustado em seus efeitos em relação ao crédito tributário a ser exigido. Incabível, portanto, a alegação de nulidade da decisão recorrida e do Auto de Infração.”

Trata-se, assim, de questão meritória, sendo necessário verificar a quem compete o ônus de tal verificação ou demonstração.

A inteligência da Súmula CARF nº 36 permite inferir tanto que da postergação não decorre a nulidade, quanto que, na visão então predominante deste Conselho, seria dever do contribuinte comprovar ter ocorrido de fato a mera postergação, ou seja, comprovar que teria

havido mera antecipação de despesas cujo impacto fiscal redutor foi neutralizado em períodos subsequentes anteriores ao lançamento.

“Súmula CARF nº 36 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2009 A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).”

Entretanto, a súmula trata de prejuízo fiscal, que é considerado tão somente na apuração do lucro real, mas não na apuração do lucro líquido do exercício, diferentemente do que afirma o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 que, na interpretação reiterada das autoridades fiscais, consignada nos dois Pareceres Normativos acima explorados, deve ensejar o mandatário ajuste no lucro líquido, com seus correspondentes efeitos no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL.

Com mesmo resultado tratar-se-ia eventual omissão de rendimentos alegadamente alocados a período de competência posterior pelo contribuinte, mas a situação da dedução antecipada de gastos como despesas merece reavaliação do ônus proposto pelo racional da Súmula CARF nº 36, já que a dedução antecipada de despesas implica, nos termos do Decreto-lei nº 1.597/77, a mandatária distribuição deste encargo ao longo dos períodos-base competentes.

Por isso, no caso presente, é de rigor o reconhecimento da ocorrência dos efeitos da postergação independente de qualquer prova que pudesse ser atribuída ao contribuinte.

Esta turma, inclusive, já se manifestou em sentido semelhante, ao julgar o Caso Vale do Corisco no Acórdão nº 1201-006.278, de 13/03/2024. Na ocasião, a posição vencedora considerou que a parcela do sobrepreço pago atribuída à expectativa de rentabilidade futura deveria ser decotada diante da presença, nos autos, de demonstrativo de que terras e florestas detidas pela sociedade adquirida possuíam valor justo superior àquele atribuído (patrimonial) no demonstrativo de avaliação da sociedade investida utilizado para demonstrar o valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura. Entretanto, **admitiu-se que a fiscalização havia falhado ao não considerar, na reapuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, as despesas correspondentes às cotas de exaustão dessas mesmas florestas.** Vejamos o resumo do Acórdão:

“Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em afastar a qualificação da multa de ofício e (ii) pelo voto de qualidade, em manter apenas a parte da glosa apontada pela fiscalização como mais valia de bens imóveis e de florestas, sendo que esta última glosa deve ser reduzida pelo regular exaurimento que ocorreria se a mais valia das florestas tivesse sido assim contabilizada, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque (relator), Lucas Issa Halah e Alexandre Evaristo Pinto. Na

primeira votação: (i) acompanharam o relator, para dar provimento ao recurso voluntário, os Conselheiros Lucas Issa Halah e Alexandre Evaristo Pinto; (ii) votaram por dar parcial provimento ao recurso para afastar a qualificação da multa de ofício e para manter apenas a glosa da parte apontada pela fiscalização como mais valia de bens imóveis e de florestas, considerando o exaurimento das florestas, os Conselheiros José Eduardo Genero Serra e Neudson Cavalcante Albuquerque e (iii) votou por dar parcial provimento ao recurso apenas para afastar a qualificação da multa de ofício a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva. Em razão do surgimento de três propostas, sem uma maioria definida, as propostas foram submetidas a mais duas votações sucessivas, nos termos do artigo 112 do RICARF. Na primeira votação sucessiva, entre as propostas menos votadas, votaram: (i) por dar parcial provimento ao recurso para afastar a qualificação da multa de ofício e para manter apenas a glosa da parte apontada pela fiscalização como mais valia de bens imóveis e de florestas, considerando o exaurimento das florestas, os Conselheiros José Eduardo Genero Serra, Neudson Cavalcante Albuquerque, Fredy José Gomes de Albuquerque, Lucas Issa Halah e Alexandre Evaristo Pinto e (ii) por dar parcial provimento ao recurso apenas para afastar a qualificação da multa de ofício a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva. Na segunda votação sucessiva, definitiva, votaram: (i) por dar parcial provimento ao recurso para afastar a qualificação da multa de ofício e para manter apenas a glosa da parte apontada pela fiscalização como mais valia de bens imóveis e de florestas, considerando o exaurimento das florestas, os Conselheiros José Eduardo Genero Serra, Neudson Cavalcante Albuquerque (presidente) e a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva e (ii) por dar provimento ao recurso voluntário, os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque (relator), Lucas Issa Halah e Alexandre Evaristo Pinto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Assim, *mutatis mutandis*, no caso presente, deve ser cancelado em parte o lançamento, relativamente aos montantes das despesas antecipadas alocáveis aos anos-calendário de 2018, 2019 e 2020, dado que sua dedução antecipada implicou inequívoco superdimensionamento do lucro real e da base de cálculo da CSLL em tais anos-calendário já encerrados ao momento do lançamento.

Vale pontuar, não havendo lançamento da multa moratória, esta não poderá ser constituída por decurso do prazo decadencial.

## 2.2 A VIGÊNCIA DA ALÍQUOTA ZERO DE PIS E COFINS

O Acórdão Recorrido afastou a tese defensiva, pela qual vigeria alíquota zero de PIS e COFINS, traçando a evolução da legislação sobre a vigência da alíquota zero aos produtos de informática para demonstrar que a MP 656/2014, convertida na nº 13.907/2015 (que, segundo o



contribuinte, teria postergado a isenção a partir da nova redação dada pelo seu art. 5º ao art. 30 da Lei 11.196/2005 até 2018), foi substituída pela MP nº 690, convertida na Lei nº 13.241/2015, revogando expressamente o inciso II do art. 30 da Lei 11.196/2005, de maneira que a prorrogação da vigência da alíquota zero até 31/12/2018 foi revogada.

Nos termos da síntese conclusiva trazida pela Solução de Consulta nº 564/2017:

“Assim, em síntese, tem-se que:

(1) o benefício da alíquota zero na venda a varejo dos produtos relacionados no art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005, vigeu até 30 de novembro de 2015;

(2) a revogação do art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005, pela Medida Provisória nº 690, de 2015, alcança os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de dezembro de 2015;

(3) a aplicação das alíquotas integrais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pela Lei nº 13.241, de 2015, alcança os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2016.

A isso, o Recorrente se insurge alegando que tratar-se-ia de benefício fiscal concedido por prazo certo e em função de certas condições, de maneira que sua revogação seria ilegal, por atentar contra o art. 178 do CTN.

O CARF pode reconhecer ilegalidade de lei ordinária em face de lei complementar. A princípio, não há ilegalidade na revogação atacada, **em primeiro lugar**, porque o benefício fiscal em questão não foi condicional, na medida em que não se exigiu do contribuinte qualquer contrapartida, mas tão somente que transacionasse os produtos abarcados pela redução da alíquota a zero, e **em segundo lugar**, porque a revogação do art. 30, II da Lei nº 11.196/2005 não implicou alteração no prazo certo originalmente concedido na instituição da alíquota zero, mas de revogação da prorrogação do prazo original que, embora certo, exauriu-se.

Entretanto, o STJ firmou posição diversa, esclarecendo-a no julgamento do REsp n. 1.987.675/SP:

[...] além de a alíquota zero ter sido instituída por prazo certo, as condições estabelecidas pela lei para a fruição da exoneração tributária possuem caráter oneroso. Isso porque a Medida Provisória n. 535/2011, convertida na Lei 12.507/2011, acrescentou o parágrafo 4º ao art. 28 da Lei n.

11.196/2005, no qual se faz a exigência da inserção, nas notas fiscais emitidas pelo produtor, pelo atacadista e pelo varejista, da expressão "Produto fabricado conforme processo produtivo básico", com a especificação do ato que o aprova. Constatou-se a onerosidade, também, ao haver previsão na lei (art. 28, §1º, da Lei 11.196/2005, regulamentado pelo art. 2º, do Decreto 5.602/2005) **de que para a fruição da alíquota zero o contribuinte se submetia a um limite de preço para a venda de seus produtos.** (REsp n.1.987.675/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 21/6/2022, DJe de 27/6/2022.)

O Recorrente, diligentemente, colaciona como fato novo decisão judicial transitada em julgado proferida pelo STJ no RECURSO ESPECIAL Nº 1848221 – RS, no qual é parte o Contribuinte, em que se reconheceu a permanência da alíquota zero, em Acórdão que encampou a fundamentação do REsp n. 1.987.675/SP, restando assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. ALÍQUOTA ZERO. PRODUTOS DE INFORMÁTICA. NÃO SUJEIÇÃO DOS VAREJISTAS AOS EFEITOS DO ART. 9º DA MP N. 690/2015, CONVERTIDA NA LEI N. 13.241/2015.

PRESENÇA DE ONEROSIDADE NO CONTEXTO DO INCENTIVO FISCAL DA LEI N. 11.196/2005 ("LEI DO BEM"). VIOLAÇÃO DO ART. 178 DO CTN.

1. Nos termos da jurisprudência do STJ, o gozo da alíquota zero pelos varejistas demandou contrapartidas, condições e foi onerosa, de modo que, em relação a suas atividades, não se consideram válidas as disposições contidas no art. 9º da Medida Provisória n. 690/2015, convertida na Lei n. 13.241/2015, que revogaram a previsão de alíquota zero da Contribuição ao PIS e da COFINS, estabelecida na Lei n. 11.196/2005.

2. Não alcança o varejista a revogação prevista no art. 9º da Medida Provisória n. 690/2015, convertida na Lei n. 13.241/2015. Precedentes.

3. Adequada a aplicação do art. 178 do Código Tributário Nacional à hipótese de fixação, por prazo certo e em função de determinadas condições, de alíquota zero da Contribuição ao PIS e da Cofins, porquanto os contribuintes, tanto no caso de isenção quanto no de alíquota zero, encontram-se em posição equivalente no que tange ao resultado prático do alívio fiscal (REsp n. 1.928.635/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 10/8/2021, DJe de 16/8/2021).

Agravo interno improvido.

Vejamos a certidão de trânsito em julgado:



# SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

REsp 1848221/RS (2019/0338100-0)

## CERTIDÃO DE TRÂNSITO E TERMO DE BAIXA

ACÓRDÃO de fls. 1153: transitou em julgado no dia 07 de agosto de 2024.

Dessa maneira, assiste razão ao Recorrente.

Entretanto, a notícia de decisão judicial traz ao debate a súmula CARF nº 1

Súmula CARF nº 1

Aprovada pelo Pleno em 2006

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Concomitância, contudo, não há, dado que ao momento em que a existência de ação judicial veio a conhecimento deste órgão administrativo, o processo judicial já se encontra transitado em julgado, não havendo que se falar em concomitância com o que já se encerrou, conforme julgados deste Conselho que a seguir colaciono:

COISA JULGADA EM AÇÃO ORDINÁRIA FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. INEXISTÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA DE INSTÂNCIAS. Não há concomitância de instâncias quando, ao longo do processo administrativo e antes do advento de decisão administrativa definitiva, sobrevém sentença transitada em julgado em processo judicial onde se discutia a origem do débito combatido na instância administrativa. Ante a supremacia da instância judicial, não há, na hipótese aqui tratada, que se falar em concomitância, mas sim em aplicação dos efeitos do trânsito em julgado da decisão judicial para a resolução do correlato processo administrativo. BENEFÍCIO FISCAL PARA ENTIDADE BENEFICENTE. PROCEDIMENTOS APÓS A EDIÇÃO DA LEI 12.101/2009. NATUREZA IMUNE DA

ENTIDADE RECONHECIDA EM AÇÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. Com a edição da Lei 12.101/2009, foram alterados os procedimentos para lançamento em relação a entidades beneficentes de assistência social, sendo exigido, no art. 32 daquele diploma legal, que nos autos do lançamento conste relatório dos fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da benesse. No presente caso, consta nos autos decisão judicial transitada em julgado reconhecendo a natureza imune da entidade, o que faz emergir a insubsistência do lançamento.

(Acórdão nº 2401-010.825 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 02 de fevereiro de 2023)

COISA JULGADA EM MANDADO DE SEGURANÇA FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. FATO SUPERVENIENTE AO ACÓRDÃO IMPUGNADO. NECESSIDADE DE ANÁLISE POR PARTE DO CARF. INEXISTÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA DE INSTÂNCIAS.

Não há concomitância de instâncias quando, ao longo do processo administrativo e antes do advento de decisão administrativa definitiva, sobrevém sentença transitada em julgado em processo judicial onde se discutia o mesmíssimo débito combatido na instância administrativa.

Ante a supremacia da instância judicial, não há, na hipótese aqui tratada, que se falar em concomitância, mas sim em aplicação dos efeitos do trânsito em julgado da decisão judicial para a resolução do correlato processo administrativo.

(Acórdão nº 3402-005.549 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 29 de agosto de 2018)

No caso, ademais, ao invés de evitar a prolação de decisões concomitantes e provocar a desarrazoada movimentação da máquina pública, o reconhecimento tardio de concomitância só acarretará maior movimentação da máquina pública, já que o processo em epígrafe seguiria para cobrança, o valor seria executado e, em Embargos à Execução, o contribuinte restaria vitorioso inclusive onerando a Fazenda Pública com os ônus sucumbenciais.

Pelo exposto, dou provimento ao pleito do contribuinte.

### 2.3 A QUITAÇÃO DO CRÉDITO MEDIANTE COMPENSAÇÃO APÓS A PERDA DA ESPONTANEIDADE E SEUS EFEITOS – FALTA DE ADIÇÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS.

O lançamento adicionou às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL depósitos judiciais realizados pelo contribuinte, que indevidamente reduziram as bases de tais tributos. O Contribuinte, reconhecendo o equívoco, procedeu à quitação, mediante compensação, das

diferenças apuradas em virtude dessa adição, quitação esta que providenciou antes mesmo do lançamento, ainda que após a perda da espontaneidade.

O contribuinte deixa claro que não pretende aqui a atribuição dos efeitos da denúncia espontânea à quitação que fez mediante compensação, mas assevera que sua atitude de quitar referidos tributos antes do lançamento impediria o próprio lançamento tributário, ainda que não se trate de hipótese de denúncia espontânea.

O Acórdão Recorrido, por sua vez, entendeu que uma vez iniciada a ação fiscal, com a consequente perda da espontaneidade do contribuinte, hipótese incontroversa nos autos, a antecipação da extinção do crédito por qualquer de suas formas não tem o condão de conferir qualquer consequência, seja sobre o curso da ação fiscal, seja sobre o lançamento que eventualmente se produzirá. Serve, antes disto, apenas para conferir caráter incontroverso sobre o crédito tributário lançado, conforme disporia o art. 6º da Lei nº 8.218/91, a seguir transcrito:

“Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a,b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais:(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º No caso de provimento a recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância, aplica-se a redução prevista no inciso III do caput deste artigo, para o caso de pagamento ou compensação, e no inciso IV do caput deste artigo, para o caso de parcelamento.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º A rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente

ao valor da receita não satisfeita e que exceder o valor obtido com a garantia apresentada.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O disposto no caput aplica-se também às penalidades aplicadas isoladamente.(Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)”

Por fim, em petição superveniente, reiterando sua alegação de que “em 28/08/2020, transmitiu 4 (quatro) Declarações de Compensação (“DCOMPs”), extinguindo os tributos lançados, acrescidos de juros legais e da multa de ofício de 75% reduzida em 50% à luz da previsão do art. 6º, I, da Lei 8.218/91, e, portanto, a exigência de tais valores já liquidados deve ser excluída dos autos.”

A preocupação do Recorrente reside na eventual duplicidade da cobrança, pois os débitos além de constituídos mediante auto de infração foram constituídos mediante confissão em DCOMP e quitados, entretanto, tratando-se do mesmo crédito tributário reconhecido mediante dois mecanismos distintos, a duplicidade deverá ser afastada pela DRF de origem quando da liquidação, de ofício e a qualquer momento, ainda que não se trate, como bem consignou o Acórdão Recorrido, de hipótese de cancelamento da autuação dado que a quitação promovida pelo contribuinte não se encontrava amparada pela espontaneidade.

## 2.4 DEMAIS TÓPICOS DO RECURSO, OBJETO DE MERA REITERAÇÃO.

Quanto aos demais tópicos de defesa, considerando que foram suscitados no Recurso Voluntário mediante mera reiteração do conteúdo material já expresso na Impugnação, sem inovações argumentativas que demandem enfrentamento distinto do já conferido pela instância *a quo*, que enfrentou-os com minúcias e propriedade, valho-me do disposto no art. 114, §12, I, adotando os fundamentos do Acórdão Recorrido como razões deste voto, transcrevendo-as para garantia da publicidade dos fundamentos.

### 2.4.1 DESPESAS COM DESCONTOS CONCEDIDOS NA “CAMPANHA CARTÃO PRESENTE”

#### “3.2. Despesas de descontos concedidos na “Campanha Cartão Presente”(item 5.2, TVF)

Intimado a comprovar desconto concedido em campanha promocional o impugnante apresentou apenas um DANFE NFC-e –Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica para Consumidor Final – Via Consumidor e um “CONTROLE DE ESTOQUES – CONSULTA – EXTRATO DE MOVIMENTAÇÕES”, que corresponderia a um suposto registro interno que controlaria o pagamento do valor correspondente à NFC-e já com o desconto referente ao “cartão presente”.

Reintimado, a apresentar a conciliação da conta contábil nº 5.3.01. 01.003 Desc. Concedidos mediante apresentação da “base de dados onde é controlada a emissão e resgate dos cartões presente, bem como vinculação de cada cartão com a respectiva NFe/NFCe”, após sucessivos pedidos de dilação de prazo (fls. 130 e 147/149), assim se manifestou a impugnante:

“Não obstante o empenho dos profissionais responsáveis pela tarefa, a Requerente, por questões de ordem técnica, não conseguiu recuperar os dados até agora. De todo modo, a Requerente informa que prosseguirá com o trabalho e, caso tenha êxito, apresentará as respostas solicitadas. Nesse sentido, a Requerente reforça seu intuito de colaborar com a Receita Federal do Brasil - mesmo com todas as adversidades provocadas pela situação excepcional decorrente da pandemia e com grande parte dos seus colaboradores trabalhando de forma remota - e, por isso, permanece à disposição.”

Na impugnação afirma a empresa ter julgado comprovados os descontos concedidos com apresentação pura e simples de uma NFC-e de nº 1415802 (fl. 121) e de um “extrato de seu sistema de controle financeiro” (fl. 123).

Trata-se de clara insuficiência probatória. A solicitação da autoridade fiscal de conciliação da conta representativa dos descontos concedidos com as notas fiscais representativas das vendas seria de fácil providência, tivesse a empresa a organização contábil e fiscal corriqueira.

O autuante confirmou em seu despacho que seria necessário verificar a conciliação das contas da empresa para se certificar do valor dos descontos relativos ao AC2017.

Corretamente procedeu a autoridade fiscal, isto porque o desconto permitido como dedução da base de cálculo é o incondicional, que não depende de evento futuro incerto, e que deve constar como dedução na própria nota fiscal.

Intimada a apresentar tal conciliação, a impugnante limitou-se a apresentar um único exemplo de DANFE e um demonstrativo de estoque, sem valor probante para efeitos fiscais, desacompanhados dos respectivos registros contábeis, razão pela qual não se pode aceitar o alegado em seus esclarecimentos.

Esperava-se que em tempo de impugnação fosse superada a insuficiência probatória verificada ainda durante a ação fiscal. Limitou-se, no entanto, a impugnante a reiterar argumento que já havia sido considerado insatisfatório pela autoridade fiscal.

Assim, reitera-se que com a documentação apresentada não há como validar-se os descontos incondicionais concedidos, reafirmando-se a sua condição de indedutibilidade, por falta de condições de se analisar com a minúcia necessária mínima necessária a campanha promocional realizada, os lançamentos contábeis correspondentes aos descontos concedidos e, às notas fiscais emitidas.

Mantém-se, portanto a glosa quanto à infração constante no item 5.2 do TVF.

## 2.4.2 BENFEITORIAS EM IMÓVEIS DE TERCEIROS

“Em relação às despesas intituladas “benfeitorias em imóveis de terceiros”, notadamente em relação ao serviço de “reforma da Lebes Center em Porto Alegre – RS, teria ocorrido a contabilização por parte do contribuinte diretamente como despesas operacionais, dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, dada a natureza e as características desses dispêndios. Seriam “as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação”.

A autoridade fiscal, por seu turno, procedeu a glosa pois as benfeitorias realizadas nos imóveis onde se situam ambas as referidas filiais deveriam ter sido ativadas para realização a partir da data da inauguração de cada loja proporcionalmente ao prazo de vigência restante dos respectivos contratos de aluguel.

Procedeu com acerto a autoridade fiscal, após análise dos contratos de locação (fls. 167/183 e 187/194), onde fica claro que tais locações se estendem por período excedente a 12 meses, que a vida útil prevista dessas melhorias supera os 12 meses, e que tais dispêndios são não indenizáveis.

Os dispêndios lançados como despesas deveriam ter sido ativados. Tratava-se de gastos em reforma de prédio que não é de propriedade da impugnante. A simples leitura do artigo 325, “d”, do RIR/80, segundo o qual podem ser amortizados “custos de construções de benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor” já revela que tais dispêndios não podem ser lançados diretamente como despesas.

Por oportuno, transcreve-se a íntegra do Parecer Normativo CST nº 868/71, de 25.10.1971:

“Parecer Normativo COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - CST nº 868, de 25.10.1971, D.O.U.: 02.03.1972 EMENTA - O custo das construções ou benfeitorias para uso próprio, em terrenos locados ou arrendados, integra o ativo imobilizado e, por não contemplado nas exclusões legalmente previstas, deve ser corrigido monetariamente nos termos da legislação em vigor.

1. Consoante dispõe o art. 268. do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 58.400/66):

Integram o ativo imobilizado para os efeitos da correção monetária os bens que se destinem à exploração do objeto social ou à manutenção das atividades da pessoa jurídica.

2. As construções ou benfeitorias para uso próprio, em terrenos locados, constituem bens que se destinam à exploração do objeto social ou manutenção das atividades da pessoa jurídica. Em decorrência, integram o ativo imobilizado e, por não enumeradas nas exclusões legalmente previstas, seu valor deve ser corrigido monetariamente.



3. A respeito desse entendimento, cumpre observar que a Lei nº 4.506, art. 58. (art. 188. o Regulamento do Imposto de Renda), ao admitir a amortização, em cada exercício, do custo das construções ou benfeitorias em terrenos locados ou arrendados, estabelece, no seu § 1º, que a cota anual de tal amortização fora fixada com base no custo de aquisição do direito ou bem, atualizado monetariamente. Destarte, deduz-se claramente que tais bens (construções ou benfeitorias) devam ser contabilizados no ativo imobilizado e sujeitar-se à correção monetária.”(grifou)

Resta claro, portanto, que os gastos em exame deveriam ter sido ativados, não havendo previsão legal para considerá-los como meras despesas de manutenção ou reparo, deduzindo as mesma integralmente no AC de 2017. Destarte, equivocava-se a impugnante quanto à impossibilidade de imobilização das despesas em tela.

Quanto à despesa objeto da DANFE emitida pela Demellos Instalações Comerciais Ltda. (fls. 93/96), afirma a impugnante que consistiria na aquisição de bens de pequeno valor(tais como cubos em MDF para vitrine, araras para sacolas, prateleiras, bandejas, suportes para monitor) relativos ao imobilizado da filial 160 da IMPUGNANTE em Porto Alegre (RS), da mesma forma, o art. 15 do Decreto-Lei 1.598/77 permite expressamente a dedução como despesa operacional.

A autoridade fiscal entendeu a necessidade de que tais bens fossem ativados, sujeitos a amortização.

O art. 301 do Decreto nº 3.000/1999- Regulamento do Imposto de Renda assim prescreve:

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado.(grifou-se)Analisando-se a DANFE de folhas 93/96 conclui-se que a fiscalização procedeu de forma correta. A uma porque os bens ali discriminados são materiais destinam-se a exposição de mercadorias, possuindo vida útil superior a um ano. A duas, porque vários possuem valor unitário maior que o valor prescrito na legislação para serem considerados de pequeno valor. E a três, porque a atividade exercida pela impugnante(comércio) exige a utilização de

um conjunto desses bens (bens móveis destinados a exposição de mercadorias para comércio).

Logo nada mais fez a autoridade fiscal do que aplicar na sua inteireza o comando legal supracitado, considerando os referidos bens como ativáveis, amortizando de ofício a parcela referente ao AC2017.

Assim, nenhum reparo a fazer as glosas aplicadas às infrações do item 5.1.”

Entretanto, assim como se decidiu no tópico 2.1. com relação à mera postergação, entendo aqui aplicáveis estes efeitos, devendo ser cancelado em parte o lançamento, relativamente aos montantes das despesas antecipadas alocáveis aos anos-calendário de 2018, 2019 e 2020, dado que sua dedução antecipada implicou inequívoco superdimensionamento do lucro real e da base de cálculo da CSLL em tais anos-calendário já encerrados ao momento do lançamento.

---

### 3 DISPOSITIVO

---

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso para, no mérito, dar-lhe provimento parcial para cancelar em parte a autuação, (i) relativamente ao Pis e à COFINS, e (ii) relativamente aos investimentos feitos em imóveis de terceiros e às deduções com itens de natureza permanente ou realizável a longo prazo, deduzidos como custo ou despesa antecipados alocáveis aos anos-calendário de 2018, 2019 e 2020, mantendo-se tão somente o lançamento na parcela correspondente aos juros moratórios incidentes sobre o período de postergação, na medida em que já constituídos, vale dizer, afastando-se a exigência do tributo (montante principal) e da multa de ofício, e mantendo-se o lançamento relativamente aos juros moratórios no montante correspondente ao período de postergação. Sobre os demais itens da autuação, contudo, nego provimento ao Recurso Voluntário, alertando-se contudo a DRF sobre a potencial duplicidade de cobrança dado que, antes da lavratura do auto de infração, o Recorrente transitou quatro declarações de compensação quitando o crédito tributário relativo à autuação tratada no tópico 2.3.

*Assinado Digitalmente*

**Lucas Issa Halah**