



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.730477/2014-98
ACÓRDÃO	1101-002.323 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PRINCIPAL CONSTRUCOES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Ausente a documentação hábil à comprovação da origem dos recursos utilizados nos depósitos bancários apontados pela autoridade lançadora e verificado que os correspondentes valores não foram oferecidos à tributação no respectivo ano-calendário, deve ser mantida a omissão de receita apontada no lançamento.

IRPJ. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

A dedução dos créditos decorrentes da sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins da base de cálculo do IRPJ não encontra amparo na lei.

CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADOS.

A dedução dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer a prova documental hábil e idônea das respectivas operações e da necessidade às atividades da empresa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. PIS/PASEP.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário protocolado pela contribuinte (e-fls.534/554), contra acórdão da DRJ (e-fls. 515/524), que julgou improcedente a Impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte (efls-464/474) contra o Auto de Infração (efls. 401/441), lastreado em TVF (efls.444/453) para exigência de R\$ 9.182.287,94, referente ao ano calendário de 2010.

Para síntese dos fatos, reproduzo o Relatório do acórdão recorrido:

Contra a pessoa jurídica acima identificada, foram emitidos os Autos de Infração de fls. 401 a 443, relativos ao ano-calendário 2010, formalizando exigência de crédito tributário no total de R\$ 9.182.287,94, conforme detalhado na Tabela 1.

Tabela 1: Detalhamento da Exigência por Auto de Infração (Valores em Reais)

Tributo	Fls.	Principal	Juros de Mora (até 12/2014)	Multa Proporcional (75%)	Total
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) (Cód. Receita 2917)	401 a 409	2.855.486,01	1.048.248,91	2.141.614,51	6.045.349,43
Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) (Cód. Receita 2973)	410 a 416	1.034.653,29	379.821,22	775.989,97	2.190.464,48
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) (Cód. Receita 2960)	417 a 429	359.565,98	148.403,04	269.674,50	777.643,52
Contribuição para o PIS/Pasep (Cód. Receita 2986)	430 a 443	78.063,67	32.219,08	58.547,76	168.830,51
Total					9.182.287,94

INFRAÇÕES APURADAS

- Omissão de receita por presunção legal. Depósitos bancários de origem não comprovada. Reflexos na apuração do IRPJ (fl. 402), CSLL (fl. 411) e contribuições para o PIS (fl. 418) e Cofins (fl. 431).

A contribuinte não apresentou a documentação hábil à comprovação da origem dos recursos utilizados nos depósitos listados na Tabela II, fl. 304, embora tenha sido regularmente intimada a fazê-lo (fls. 224 a 227).

Os valores lançados não foram oferecidos à tributação pela contribuinte, pois não transitaram pela apuração do lucro líquido do período e nem foram objeto de ajustes no Lalur.

- Glosa de tributo ou contribuição não dedutível, com impacto na apuração do IRPJ (fls. 402 e 403) e da CSLL (fls. 412 e 413).

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 449 e 450), a contribuinte não deduziu do custo de aquisição de determinados bens e serviços (no caso, contas contábeis 3.2.11.01.02.0003 - Serv. P. Jurídica, 3.2.11.01.03.0002 - Energia Elétrica e 3.2.11.10.01.0001 - Depreciações, fls. 220; 384 a 388), a parcela desses dispêndios utilizada como crédito na apuração do PIS e da Cofins devidas em 2010.

Uma vez que o art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF 3/2007 dispõe que, para fins de apuração de Imposto de Renda e CSLL, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurados no regime não-cumulativo, não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes, a contribuinte deveria ter ajustado o valor das contas contábeis acima indicadas, de forma que a parcela dos dispêndios utilizada como crédito na apuração do PIS/Cofins não afetasse as bases tributáveis do IR e da CSLL. Entretanto, tais acertos não foram efetuados na escrita

comercial (fls. 384 a 388) e nem no Lalur (fls. 179 a 219), acarretando o lançamento dos valores indicados na Tabela I (fl. 454).

- Glosa de custos não comprovados de bens vendidos e/ou serviços prestados.

A contribuinte não apresentou documentação suporte dos lançamentos contábeis indicados na Tabela I, fl. 304, apesar de intimada a fazê-lo (fls. 224 a 227 e 251 a 257).

Por se tratarem de supostos custos incorridos, os registros em questão reduziram a base de cálculo do Imposto de Renda (fl. 403) e da CSLL (fls. 411 e 412).

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (TVF)

Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 444 a 453, acompanhado da Tabela 1 (fl 454), permite extrair as seguintes informações:

- A pessoa jurídica fiscalizada é uma sociedade por quota de responsabilidade limitada e tem por objetivo a exploração de diversas atividades, dentre as quais podemos destacar: compra, venda, permuta e locação de imóveis; incorporação imobiliária; indústria da construção civil, serviços afins e correlatos (Contrato Social de fls. 11 a 178).
- Apurou o Imposto de Renda, em 2010, com base no lucro real anual (fls. 328 a 376 e 378), estando submetida ao regime não-cumulativo da contribuição para o PIS e da Cofins (Lei 10.637/2002 e Lei .833/2003). Entretanto, devido a seu ramo de atuação, auferiu receitas que, por determinação normativa (Lei 9.781/1998), são tributadas no regime cumulativo de apuração das referidas contribuições.
- A autoridade fiscalizadora realizou cruzamentos de dados e análises a partir da Escrituração Contábil Digital - ECD transmitida ao Sped (fls. 380 a 381), dos livros Diário e Razão, entregues em meio magnético; das declarações, documentos e esclarecimentos apresentados pela Contribuinte ao Fisco (fls. 007 a 307); dos esclarecimentos prestados por outras instituições (fls. 308 a 312); bem como das informações constantes dos bancos de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB. Foram levados em consideração os lançamentos de ajustes informados no Programa Validador e Assinador - PVA da entrada de dados do Fcont (Controle Fiscal Contábil de Transição, fl. 382).

CIÊNCIA DOS LANÇAMENTOS

Ciência da interessada, conforme aviso de recebimento (AR) de fl. 459, se deu em 08/12/2014.

IMPUGNAÇÃO

A interessada apresentou impugnação de fls. 464 a 474, instruída com os documentos de fls. 475 a 494, em 06/01/2015, alegando:

• Não procede a autuação com base em depósitos bancários de origem não comprovada, pois a origem dos depósitos foi devidamente identificada nos competentes registros contábeis desses mesmos ingressos. Como relatado no TVF, a contrapartida dos depósitos se deu na conta “obra 063 - Hospital Dr. Arnaldo Pizzuti”. Embora não tenha sido possível localizar o instrumento contratual que formalizou a participação da empresa naquela construção, tal falta não impede que se admita a veracidade da rubrica utilizada na escrituração. E mais, no processo 10166.730479/2014-87, relativo a exigência de PIS e Cofins por glosa de créditos apropriados na sistemática não cumulativa, o TVF traz expresso (fl. 467):

A partir dos esclarecimentos prestados ao Fisco e das informações constantes da escrita comercial (fls....), identificamos que os valores controlados nos títulos contábeis em questão são referentes a custos incorridos com obras de construção civil (OBRA 063 — HOSP. DR ARNALDO PIZZUTI e OBRA 046 — Sesi DF).

• Desse modo, naquele processo, constatou-se que os custos eram relacionados às obras de construção civil, conforme registros contábeis e asseverou-se a cumulatividade inerente à tributação de tais receitas pelas contribuições sociais e, neste processo, afirma-se a ausência de comprovação da origem dos depósitos.

• E, ainda que se cogitasse que a infração fosse, em tese, falta de adição à composição do lucro líquido ou de inserção na base de cálculo do lucro fiscal (o que não se deu nos autos), ainda assim o lançamento não poderia prosperar, pois, em 02/01/2011, conforme folha do Livro Razão anexada (fls. 491 e 492), a empresa promoveu a reversão do lançamento contábil, inserindo todos os valores em contas de resultado, submetendo-os à tributação naquele período.

• Assim, caberia, no máximo, aplicar os efeitos da postergação das receitas.

• Relativamente à glosa dos dispêndios tidos como não dedutíveis, infere-se que a autoridade lançadora alega que, na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a empresa teria que excluir dos custos os valores de créditos da não cumulatividade atrelada à apuração de PIS e COFINS.

• Tal entendimento decorre da norma contida no ADI SRF 3/2007, art. 1º, parágrafo único (grifos da contribuinte, fl. 469):

Art. 1º. O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo não constitui:

I - receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido das referidas contribuições;

II - hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Parágrafo único. Os créditos de que trata o caput não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes.

- Ocorre que o referido ADI destoa do comando legal e não pode e nem deve vincular a apreciação da autoridade julgadora.
- A contribuinte não realizou os “acertos” pretendidos pela autoridade lançadora na escrita comercial e nem no Lalur porque esses valores não devem interferir na tributação de IRPJ e CSLL. Fazê-lo representaria, por via oblíqua, tributar créditos de PIS e Cofins pelo imposto de renda e CSLL, sem lei que assim o disponha.
- Afirma que os arts. 247 e 249 do RIR/1999 nada mencionam sobre os créditos de não cumulatividade de PIS e Cofins. No que se refere à base de cálculo da Cofins, também a Lei 7.689/1988 é silente quanto aos créditos enfocados. Sendo estes os três dispositivos citados como base legal do lançamento, na infração em discussão, fica evidenciado que se trata de exação tributária sem norma que lhe dê lastro, respaldando-se a exigência apenas no ADI/SRF já referido.
- No tocante à infração custos não comprovados a exigência deve ser cancelada, pois, diferentemente da motivação utilizada pela autoridade lançadora, a comprovação necessária à detecção da natureza e efetividade dos custos incorridos pela Impugnante foi plenamente edificada ao longo da fiscalização e o autor do lançamento inclusive escreveu (grifos da impugnante, fl. 471):

Conforme documentação anexada aos autos (fls. 256; 260 — item 7; 290; 381;389), parte dos custos em questão eram referentes a obras de expansão efetuadas no Taguatinga Shopping, edificação de propriedade da Contribuinte no Distrito Federal. Na escrita comercial da Principal Construções, esse bem encontra-se registrado no ativo imobilizado (fl. 381). Certamente, a realização das reformas/ ampliações aumentou a vida útil do citado centro comercial em mais de um ano, razão pela qual os valores envolvidos nesse projeto deveriam ter sido ativados para futuras amortizações, nos termos do art. 301 do RIR, ao invés de serem descarregados diretamente no resultado de 2010.

- Assevera que a fiscalização deveria ter questionado, em ato formal, a possibilidade de deduzir tais custos na forma como foi promovido pela autuada. Entretanto, não o fez. Assim, uma vez que as infrações são diversas e têm suporte em normas apartadas, considerando o disposto no art. 142 do CTN, não há espaço para que a autoridade julgadora venha a realocar o lançamento. Consoante julgado do então Primeiro Conselho de Contribuintes, o gasto indedutível atinge o lucro líquido ajustado (o lucro real); o inexistente, o próprio resultado do exercício (o contábil). A não-distinção da natureza dos gastos e das suas especificidades implicará erro insanável na construção do ilícito.

Nada obstante, o Acórdão da DRJ julgou improcedente a impugnação administrativa, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Ausente a documentação hábil à comprovação da origem dos recursos utilizados nos depósitos bancários apontados pela autoridade lançadora e verificado que os correspondentes valores não foram oferecidos à tributação no respectivo ano-calendário, deve ser mantida a omissão de receita apontada no lançamento.

IRPJ. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

A dedução dos créditos decorrentes da sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins da base de cálculo do IRPJ não encontra amparo na lei.

CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADOS.

A dedução dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer a prova documental hábil e idônea das respectivas operações e da necessidade às atividades da empresa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. PIS/PASEP.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Nestes termos o voto condutor:

Diante do exposto, voto por julgar improcedente a impugnação, para manter integralmente as exigências formalizadas.

Ato contínuo, a recorrente foi cientificada em 20.03.2018 (efls.528) e juntou o Recurso Voluntário às efls.529, em 19.04.2018, às efls. 534/554, em que defende, em síntese sumarizada: Preliminarmente: a) tempestividade do recurso; no mérito: b) Impossibilidade de Manutenção da Glosa quanto aos depósitos bancários de origem supostamente não comprovados; c) Da indevida glosa dos dispêndios tidos como não dedutíveis; d) dos custos não comprovados.

Finalmente, requer:

IV. PEDIDO

46. Por todo o exposto, requer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário para que seja declarada a improcedência das

imputações fiscais, uma vez que:

- (i) comprovadas origem dos depósitos questionados;
- (b) justificados os dispêndios tidos como não dedutíveis do IRPJ e da CSLL; e
- (c) os custos foram devidamente comprovados.

47. Em virtude do acima colocado, requer, ainda o cancelamento dos juros e multa de ofício, como medida de efetivação da lei e de realização de justiça tributária.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de Autos de Infração de fls. 401 a 443, relativos ao ano-calendário 2010, formalizando exigência de crédito tributário no total de R\$ 9.182.287,94, em razão das seguintes acusações: (i) Omissão de receita por presunção legal: Depósitos bancários de origem não comprovada. Reflexos na apuração do IRPJ (fl. 402), CSLL (fl. 411) e contribuições para o PIS (fl. 418) e Cofins (fl. 431); (ii) Glosa de tributo ou contribuição não dedutível, com impacto na apuração do IRPJ (fls. 402 e 403) e da CSLL (fls. 412 e 413); (iii) Glosa de custos não comprovados de bens vendidos e/ou serviços prestados.

A Recorrente sustenta inicialmente que sua escrituração regularmente confeccionada não foi considerada pela fiscalização.

Contudo, trata-se de lançamento por omissão de receitas por presunção.

Como defendido doutrinariamente¹, a omissão de receitas pode ser compreendida como conduta (ou condutas) praticadas pelo contribuinte que levam à presunção de que o mesmo está de alguma forma omitindo receitas tributáveis. Assim, o estudo da omissão de receitas exige algumas breves reflexões teóricas acerca do instituto das presunções no direito²⁻³, já que a legislação conecta a omissão de receitas às presunções legais (relativas).

¹ TEODOROVICZ, Jeferson; PRZEPIORKA, Michell. Da Omissão de Receitas no âmbito do IRPJ e da CSLL: Requisitos para qualificação da multa de ofício. In. ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. Tributação sobre a renda (IRPJ/CSLL). Barueri: Editora Foco, 2022.

² “Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho (CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Presunções no Direito Tributário**. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1984, p. 3).”

³ Na mesma linha preceitua Florence Haret, que *pelos meios presuntivos, reduzem-se alguns elementos de prova do fato presumido ou simplesmente identifica-se outro fato a ele relacionado para ser objeto de prova e assim, juridicamente, estes novos enunciados se tornam aptos a cumprir a função do fato presumido em direito e a conduta a ele predicada seja regulada. Pela técnica presuntiva, enquanto meio, suprem-se, portanto, deficiências probatórias, que, de certo modo, inviabilizavam a aplicabilidade dos preceitos jurídicos. O legislador estabelece várias presunções que facilitam a prova da fiscalização* (HARET, Florence Cronemberger. **Presunções em direito tributário: teoria e prática**. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. doi:10.11606/T.2.2010.tde-28012011-090558. Acesso em: 2021-11-14, p. 85).

Em outras palavras, em razão das dificuldades de se demonstrar efetivamente a omissão de receitas, o legislador indicou certas hipóteses de presunções legais relativas, que se demonstradas pelo fisco indicariam a omissão – por exemplo, a falta de escrituração correta relativa a pagamentos, a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não possa ser comprovada ou com indícios na própria escrituração de saldo credor de caixa (violando a neutralidade contábil).

Admite-se, portanto, que o contribuinte prove o contrário, demonstrando a regularidade e o oferecimento das respectivas receitas à tributação.

Logo, havendo presunção legal (decorrente de lei) de que as condutas verificadas pela autoridade tributária indicam omissão de receitas, deve o autuado provar o contrário, pelos instrumentos hábeis, mantendo a escrituração comercial e contábil, no que se inclui a organização e monitoramento de sua movimentação financeira, para fins de fiscalização, já que a presunção legal ocasiona inversão do ônus da prova contra o contribuinte, ao qual cabe a prova no tocante a fatos impeditivos, modificativos e extintivos da pretensão ao fisco. Porém, em muitos aspectos, a presunção legal pode ser afastada quando o contribuinte demonstra, através de documentos fiscais e contábeis idôneos, que a receita presumidamente omitida foi de fato oferecida à tributação.

Assim, não basta a mera alegação de que os custos eram relacionados às obras, devendo ser apresentada a documentação hábil e idônea que motivou inclusive a escrituração fiscal.

Nesse sentido o acórdão recorrido:

De fato, examinando as intimações expedidas (fls. 224 a 227; 251 a 257; 295 a 298), as respectivas respostas, o Termo de Constatação de fls. 301 a 304, o posterior pronunciamento da interessada (fls. 306 e 307), bem como os documentos que instruem a impugnação, constata-se que, efetivamente, a contribuinte em nenhum momento apresentou a documentação hábil para comprovar a origem dos recursos utilizados nos depósitos bancários listados na Tabela II (fl. 304) e que tais valores não foram oferecidos à tributação no ano-calendário 2010, pois não transitaram pela apuração do lucro líquido do período e nem foram objetos de ajustes no Lalur (fls. 179 a 219, 381 a 383 e 400).

No tocante ao argumento de que caberia, no máximo, aplicar os efeitos da postergação das receitas, esse não pode ser aceito, pois a impugnação foi instruída apenas com os documentos de fls. 491 (cópia do Livro Razão, referente às movimentações ocorridas na conta 2.3.11.01.01.0002, em 2010) e 492 (cópia do Livro Razão, movimentações na já referida conta, ocorridas em 2011), que são insuficientes à comprovação de que a alegada reversão integrou a base de cálculo do IR referente ao ano-calendário 2011.

Frise-se que, em se tratando da presunção legal de omissão de receitas prevista na Lei 9.430/1996, art. 42 (base legal do ar. 287 do RIR/1999), compete à autuada o ônus de apresentar documentação hábil e idônea suficiente à comprovação de que a omissão em questão não se

consubstanciou. Não o fazendo, como aqui se verifica, deve ser mantido o lançamento.

E mais, no contexto dos autos, verifica-se a extemporaneidade do argumento em questão, uma vez que a fiscalização que originou os autos em análise iniciou-se em 2013 (fls. 3 a 6), portanto não haveria impedimentos para que a interessada, desde as primeiras intimações, narrasse e comprovasse a ocorrência dos fatos invocados na impugnação, mas não o fez em nenhum momento. Nem mesmo após a ciência do Termo de Constatação de fls. 301 a 304, expedido pela autoridade fiscalizadora anteriormente à lavratura dos autos de infração e concedendo, à contribuinte, a oportunidade de contestar a apuração dos depósitos bancários de origem não comprovada. Observe-se que, em sua resposta (fls. 305 a 307), a interessada limitou-se a reiterar [...] *confiança na correção da tributação formalizada no período sob fiscalização*.

Assim, **entendo pela manutenção do acórdão recorrido nessa parte.**

Quanto à **glosa de dispêndios tidos como não dedutíveis**, alega a recorrente que a Fiscalização atuou conforme o disposto no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº. 03/2007, visando, de forma oblíqua, a tributação dos créditos de PIS e COFINS pelo Imposto de Renda e a CSLL.

Em outras palavras, se o valor do crédito surgido na apuração de PIS e COFINS for transladado para a delimitação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, por meio da redução de custos, estar-se-á majorando a tributação do IRPJ e da CSLL, sem lei que assim disponha.

Alega também que o sistema de creditamento não pode extrapolar o espectro de sua finalidade, qual seja: a apuração de PIS e COFINS. Caso contrário, aliado à aplicação de alíquotas majoradas, a tributação dos valores dos créditos pelo IRPJ e pela CSLL levaria a aniquilação do intento constitucional de tornar mais equânime a tributação de PIS e COFINS das empresas submetidas ao regime do lucro real.

Sobre este ponto, porém, peço vênia para transcrever excerto do voto proferido pelo Conselheiro Sérgio Magalhães Lima, no Acórdão n. 1302-007.866, que didaticamente explica a natureza do referido crédito e seu reflexo para fins de IRPJ e CSLL:

A questão que se coloca envolve a correta interpretação da legislação tributária e contábil aplicável ao tratamento dos créditos de PIS e COFINS. O ponto central é se os créditos de PIS e COFINS, por sua natureza de tributos recuperáveis, devem ser excluídos do custo de aquisição para evitar dupla dedução e garantir a coerência da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A expressão "impostos recuperáveis" no art. 289, § 3º, do RIR/99 não se restringe aos tributos destacados em nota fiscal. A recuperação de um ônus tributário pode ocorrer de duas formas: (i) mediante destaque na nota fiscal ("imposto sobre imposto"), como IPI e ICMS; ou (ii) mediante cálculo com base no faturamento ("base sobre base"), como PIS e COFINS. Os créditos de PIS e COFINS, apurados conforme as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, utilizam a segunda modalidade e constituem mecanismo de

recuperação do ônus tributário. Portanto, são "tributos recuperáveis" na acepção correta da expressão utilizada pelo art. 289, § 3º, do RIR/99.

Mais importante ainda, a interpretação literal da expressão "impostos recuperáveis" não deve prevalecer quando ela conduz a um resultado que viola a inteligência e a finalidade do normativo. A finalidade do art. 289, § 3º, é evitar a redução indevida do lucro líquido, que constitui a base para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Essa finalidade não se limita a uma espécie particular de tributo ou a uma modalidade específica de recuperação; ela abrange todos os tributos recuperáveis, independentemente da técnica de apuração utilizada. Permitir que os créditos de PIS e COFINS permaneçam nos custos violaria precisamente essa finalidade, ao permitir uma redução indevida do lucro líquido.

A argumentação do contribuinte de que um valor pode não constituir receita bruta e ainda assim integrar o custo de aquisição confunde conceitos distintos. A Lei nº 10.833/03, em seu art. 3º, § 10, estabelece que "o valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição". Essa disposição não é meramente uma classificação contábil; é uma vedação legal que estabelece o escopo de utilização dos créditos. Os créditos servem "somente para dedução do valor devido da contribuição", ou seja, para abater o PIS e COFINS devidos. Não servem para integrar o custo de aquisição e, portanto, reduzir indevidamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O custo de aquisição, para fins de apuração do lucro tributável, deve refletir o dispêndio efetivo e irreversível suportado pela pessoa jurídica para obtenção de bens ou serviços. Quando determinado tributo incidente sobre a aquisição gera crédito fiscal plenamente aproveitável, como ocorre com o PIS e a Cofins no regime não cumulativo, tal valor é economicamente recuperado pela empresa. Trata-se, portanto, de um gasto transitório, que não representa ônus econômico definitivo ao contribuinte. Nessa medida, a inclusão desses valores no custo de aquisição resultaria em dupla vantagem fiscal: o contribuinte, ao mesmo tempo em que aproveita o crédito para deduzir o valor da contribuição devida, deduziria o mesmo valor como custo na apuração do lucro, o que distorce a base tributável e afronta a lógica do regime não cumulativo.

O art. 1º do ADI Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 03/2007 (com base no disposto no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e nos arts. 3º, e seu § 10, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833/) restringe-se a apenas a interpretar dispositivos legais, e não criar obrigação nova como afirma a Recorrente. Estabelece que "os créditos de que trata o caput não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes", o que constitui uma vedação normativa expressa. O parágrafo único do art. 2º do ADI, ao estabelecer que o resultado fiscal não poderá ser afetado se o contribuinte adotar procedimento diverso, não autoriza a manutenção dos créditos no custo;

apenas reconhece que ajustes posteriores devem ser feitos para garantir que o resultado fiscal não seja indevidamente afetado.

A questão da dupla dedução é central. Considere-se a compra de um produto por R\$ 100 e sua revenda por R\$ 180, com alíquota conjunta de PIS e COFINS de 10%. Na aquisição há crédito de R\$ 10; na venda há débito de R\$ 18. Existem duas formas válidas: (i) manter custo em R\$ 100 e deduzir PIS/COFINS apenas sobre valor agregado (R\$ 8), resultando em lucro líquido de R\$ 72 (R\$ 80 – R\$ 8); ou (ii) registrar PIS/COFINS como ativo, reduzindo custo para R\$ 90, e deduzir PIS/COFINS bruto de R\$ 18, resultando igualmente em R\$ 72 (R\$ 90 – R\$ 18). O ADI 03/2007 reconhece ambas. O que se veda é manter custo em R\$ 100 e deduzir PIS/COFINS bruto de R\$ 18, resultando em R\$ 62 (R\$ 80 – R\$ 18), onde os mesmos R\$ 10 são deduzidos tanto no custo quanto no PIS/COFINS. O CPC 16 estabelece que o custo de aquisição não deve incluir "tributos recuperáveis junto ao fisco"¹. Essa disposição é absolutamente clara. Os créditos de PIS e COFINS são tributos recuperáveis junto ao fisco; portanto, não devem ser incluídos no custo de aquisição. A argumentação do contribuinte de que o CPC 16 se refere apenas aos tributos destacados em nota fiscal não encontra respaldo no texto do CPC 16.

O CPC 16 refere-se aos "tributos recuperáveis junto ao fisco", sem fazer distinção entre modalidades de recuperação. Portanto, o CPC 16 se aplica aos créditos de PIS e COFINS.

A Interpretação Técnica nº 1/2004 do IBRACON, relativa à questão 2, também estabelece que o crédito do PIS e da Cofins deve ser apropriado quando da aquisição desses bens, e que o custo do estoque desses insumos não deve ser reduzido pelo valor dos créditos de PIS e COFINS². Essa interpretação reflete um princípio contábil fundamental: o custo de aquisição deve ser determinado pelo valor efetivamente desembolsado, deduzido dos tributos que não representam um custo real para a entidade; representa apenas um ônus tributário temporário que será neutralizado através do crédito. Essa é a correta interpretação, que não se utiliza tão somente da semântica, mas também da pragmática, a se conferir ao termo "recuperável".

Como se verifica, **dada a natureza do PIS e da COFINS como tributos recuperáveis, é correta a sua adição à base de cálculo do IRPJ.**

Quanto à **acusação de glosa de custos não comprovados**, consta do TVF que a Contribuinte não apresentou a documentação suporte dos lançamentos contábeis relacionados na Tabela I do Termo de Constatação lavrado em 29 de novembro de 2013 (fls. 301 a 304), mesmo após ter sido devidamente intimada a fazê-lo (fls. 224 a 227; 251 a 257):

Desse modo, realizamos a adição das quantias listadas na Tabela I do Termo de Constatação de 29/12/2013 (fl. 304) às bases de cálculo apuradas pela Principal Construções no período fiscalizado (fls. 179 a 219; 350 a 351), a fim de cobrar o Imposto de Renda e a CSLL que deixaram de ser recolhidos

indevidamente aos cofres públicos pela não observância da legislação tributária federal.

Conforme documentação anexada aos autos (fls. 256; 260 - item 7; 290; 381; 389), parte dos custos em questão eram referentes a obras de expansão efetuadas no Taguatinga Shopping, edificação de propriedade da Contribuinte no Distrito Federal. Na escrita comercial da Principal Construções, esse bem encontra-se registrado no ativo imobilizado (fl. 381). Certamente, a realização das reformas/ampliações aumentou a vida útil do citado centro comercial em mais de um ano, razão pela qual os valores envolvidos nesse projeto deveriam ter sido ativados para futuras amortizações, nos termos do art. 301 do RIR, ao invés de serem descarregados diretamente no resultado de 2010.

Por isso, nesse caso específico, mesmo que a documentação comprobatória dos custos venha a ser apresentada pela Contribuinte, a glosa dos valores a princípio deveria ser mantida, pois sua utilização para redução do lucro tributável só seria possível a partir do término das obras, com o registro da correspondente depreciação do bem retrocitado, salvo se verificada a hipótese de postergação do pagamento de tributo.

Nesse aspecto, a Recorrente alega que as despesas foram comprovadas.

Contudo, analisando os autos, **não se encontra tais documentos comprobatórios.**

Assim, após análise detida dos autos e dos documentos apresentados, entendo que o acórdão recorrido deve ser mantido pelos próprios fundamentos, nos termos autorizados pelo §12 do art. 114 do RICARF.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário, mantendo na íntegra a decisão recorrida.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz