



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10469.726147/2018-17  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-006.379 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 21 de junho de 2023  
**Recorrente** SPBRASIL ALIMENTACAO E SERVICOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2014

ALEGAÇÕES. PROVA.

Cabe à contribuinte, no momento da apresentação da Impugnação, trazer ao julgado todos os dados e documentos comprovadores dos fatos que alega, por força do art. 15 e § 4º do art. 16 do Dec. nº 70.235, de 1972.

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

Ano-calendário: 2014

SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. CRÉDITOS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível a dedução dos créditos decorrentes da sistemática não cumulativa da contribuição para o PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por ausência de amparo legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente)

Fl. 2 do Acórdão n.º 1301-006.379 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10469.726147/2018-17

## Relatório

Trata o presente de análise de Recurso Voluntário interposto face a Acórdão de Autoridade Julgadora de 1ª instância, que julgou a “Impugnação Improcedente”, tendo por resultado “Sem Crédito em Litígio”.

2. Foram lavrados Autos de Infração (AIs) da CSL (e-fls. 2/5) e do IRPJ (e-fls. 7/10), que reduziram o prejuízo do IRPJ e a base negativa da CSLL no ano-calendário de 2014 em R\$ 3.238.055,28, de que o Contribuinte foi cientificado em 22/11/2018 (e-fls. 910). De acordo com o que foi consignado no item “II.2” do “Relatório de Auditoria Fiscal (RAF)” (e-fls. 12/37), foi considerada indevida a exclusão dos seguintes valores na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL relacionados aos custos das mercadorias/produtos vendidos:

2.1. “[O]s valores reconhecidos pela fiscalização como corretamente excluídos no LALUR e LACS, escriturados contabilmente nas contas de receitas ‘Créditos Extemporâneos Pis’ e ‘Créditos Extemporâneos Cofins’, são apenas aqueles glosados por esta fiscalização. Por sua vez, os créditos passíveis de aproveitamento, já que contabilmente foram reconhecidos como valores recuperáveis, não poderão compor o custo das mercadorias e, por este motivo, deverão ser lançados em uma conta de recuperação de custos (receita), como feito, acertadamente, pelo contribuinte. No entanto, esses valores, diferentemente daqueles glosados, não poderão ser excluídos no LALUR e LACS, como, erroneamente, fez a empresa, sob pena de se beneficiar duplamente do mesmo fato (aproveitamento no CMV e crédito a recuperar)”.

2.2. Em suma, “[...] os valores contabilizados como Outras Receitas Operacionais (créditos extemporâneos de Pis e Cofins) e excluídos, indevidamente, do lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social totalizam, em 2014, R\$ 3.238.055,28, composto da seguinte forma: (i) das tabelas acima (parágrafo 73, *rectius*, parágrafo 74), colunas ‘Cofins s/Compras (Recuperável)’, no valor anual de R\$ 1.058.888,15, e ‘Pis s/Compras (Recuperável)’, no valor anual de R\$ 229.890,22, (ii) acrescido de R\$ 1.326.920,12 (detalhado no item 74 acima, *rectius*, item 75), (iii) acrescido de R\$ 622.356,79 (R\$ 511.343,88 + R\$ 111.012,91, discriminado nos itens 69 a 72 acima)”.

3. Irresignado, em 20/12/2018 (e-fls. 913), o Contribuinte apresentou Impugnações (e-fls. 914/925), em que, sinteticamente, foram expandidas as seguintes razões:

### Preliminarmente

3.1. Nulidade do AI por ausência de fundamentação legal que viabilize o lançamento de ofício – cerceamento de defesa.

### Mérito

3.2. A Fiscalização procedeu à adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, incluindo-se os valores que foram glosados por conta dos processos administrativos nºs 19515.722974/2012-18, 19515.722975/2012-62 e 19515.722976/2012-15. Com esse acontecimento, a contabilidade necessitou proceder aos necessários ajustes, deixando de considerar os valores como despesa e os classificando como receita, porém tal ajuste é meramente contábil não havendo inovação de receita e como o IRPJ e a CSLL já foram apurados

nos processos fiscais citado acima, a sua utilização no cálculo do IRPJ e CSLL do ano-calendário 2014 acarretaria duplicidade e tributação.

3.3. Em adição, a possibilidade de exclusão destes créditos de PIS/Pasep e Cofins das bases de cálculo do IRPJ e da CSL, para empresas optantes do sistema não cumulativo, está fundado no § 10 do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003. Ao responder processos de consulta, a RFB se pronunciou no sentido de que os créditos de PIS/Pasep e de Cofins não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme pode ser visto nas ementas das Soluções de Consulta n.ºs SRRF06 215/2015 e SRRF07 458/2005 e 273/2006.

3.4. A multa aplicada é desnecessária, uma vez que a própria fiscalização apurou base de calculo negativa.

3.5. A multa no percentual de 75% aplicada verifica-se totalmente desproporcional, caracterizando confisco.

4. Sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de piso, consubstanciada no Acórdão n.º 02-92.994 - 10ª Turma da DRJ/BHE, de 30/12/2019 (e-fls. 931/945), de que se cientificou o Contribuinte em 10/07/2019 (e-fls. 953), cuja ementa é a seguinte:

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

*Ano-calendário: 2014*

*NULIDADE DO LANÇAMENTO.*

*Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a argüição de nulidade do feito.*

*ALEGAÇÕES. PROVA.*

*Cabe à contribuinte no momento da apresentação da Impugnação trazer ao julgado todos os dados e documentos comprovadores dos fatos que alega, por força do art. 15 e § 4 do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972.*

*SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. CRÉDITOS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.*

*Incabível a dedução dos créditos decorrentes da sistemática não cumulativa da contribuição para o PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por ausência de amparo legal.*

*LANÇAMENTO DECORRENTE.*

*Decorrendo o lançamento da CSLL de infração constatada na autuação do IRPJ, o julgamento daquela segue a mesma sorte deste, em virtude da relação de causa e efeito que os une.*

*Impugnação Improcedente**Sem Crédito em Litígio”*

5. Irresignado, em 07/08/2019 (e-fls. 955), o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 956/961), em que, sinteticamente, repisou parcialmente as razões expendidas em sede de Impugnação, conforme itens “3.2” e “3.3” deste Acórdão.

**Voto**

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Relator.

6. O Recurso Voluntário é tempestivo (e-fls. 953 e 955), pelo que dele conheço.

**MÉRITO****Correção das exclusões**

7. A Autoridade Julgadora de 1ª instância assim se manifestou sobre a matéria:

“No que tange a primeira alegação, das consultas aos referidos processos, verificamos que os créditos tributários neles constituídos se referem aos anos-calendário 2007, 2008 e 2009.

O processo 19515.722974/2012-18 está relacionado a glosas de custos e despesas não necessárias, não comprovadas e de comprovação inidônea. Já o processo 19515.722975/2012-62 está relacionado a glosa de créditos de PIS e COFINS. O processo 19515.722976/2012-15 se refere a lançamento de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Verificamos que a Fiscalização informou em seu Relatório Fiscal que os processos 19515.722974/2012-18, 19515.722975/2012-62 e 19515.722976/2012-15 tratam de lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relacionados à glosa de custos (IRPJ e CSLL) e de créditos (PIS e Cofins) devido à inexistência dos fornecedores CEREALISTA GUIMARÃES, GÊNOVA AGROCOMERCIAL, VAREJISTA NILA SONIA e VÍNCULO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. A Autoridade Fiscal relatou o seguinte: ‘visto que referidos valores já foram tributados na ação fiscal anterior, e considerando que o lançamento correto seria ajustes de exercícios anteriores em contrapartida ao patrimônio líquido, e não em conta de resultado como fez, a exclusão do lucro líquido para efeito de apuração do lucro real realizada pelo contribuinte foi um procedimento correto’.

No parágrafo 60 do Relatório Fiscal, a Autoridade Autuante informa que a baixa de valores oriundos da conta fornecedores nos processos acima referidos foi escriturada pela empresa na conta ‘Outras Receitas Operacionais’ (conta

310400100004), no valor de R\$ 12.932.767,16. Essa conta não faz parte da autuação.

*Para tentar dar mais clareza aos créditos tributários efetivamente lançados, é oportuno trazer as considerações da Fiscalização quanto às glosas de créditos das contribuições: Ressaltamos, entretanto, que nem todo valor excluído no LALUR e LACS pelo contribuinte será adicionado pela fiscalização, posto que nem todo crédito reconhecido contabilmente pelo contribuinte (nas aquisições/compras) foi acatado, conforme já exposto nos itens acima quando tratamos da glosa de créditos das contribuições' (tópico 'II.1.1 – INCLUSÃO INDEVIDA DE VALORES NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS'). Concluiu, no parágrafo 72, que '**considerando as glosas de créditos indevidos do PIS e da COFINS, objeto de lançamento por meio de autos de infração próprios, os quais foram escriturados e reconhecidos pelo contribuinte em sua totalidade (R\$ 14.862.094,29 para a Cofins e R\$ 3.226.638,62 para o Pis), os quais foram posteriormente excluídos na apuração do IRPJ e CSLL, deverão ser adicionados pela fiscalização somente aqueles valores não sujeitos à glosa (créditos admitidos por esta auditoria como ativos), permanecendo como correta a exclusão feita pelo contribuinte em relação aos demais valores**, visto que se a fiscalização não considerou as mercadorias adquiridas sujeitas à alíquota zero das contribuições como geradoras de crédito (ativos a recuperar), a contrapartida lançada no resultado contábil (receita) deverá ser excluída no LALUR e no LACS, pois não foram reconhecidos pela fiscalização os valores dos ativos constituídos baseados nessas aquisição (contribuições a recuperar)'*

Logo, a Autoridade Fiscal relata que lançou apenas os créditos que não haviam sido glosados. Ou seja: o lançamento em análise não tem relação com os processos relacionados na impugnação pela defesa e nem com os demais lançamentos existentes no Relatório Fiscal.

Em resumo, ante as informações disponibilizadas no Relatório Fiscal, os lançamentos advêm da escrituração da impugnante e foram realizados da seguinte maneira:

Compras de mercadorias no AC 2014: R\$ 93.191.514,55		
Créditos escriturados pela empresa nas contas "Créditos Extemporâneo - Cofins" e "Créditos Extemporâneo - PIS"		
Crédito extemp. Cofins sobre compras	glosa Cofins (não relacionado ao presente processo)	Cofins recuperável (valor que reduziu indevidamente a BC do IRPJ e da CSLL)
7.055.427,62	5.996.539,47	1.058.888,55
Crédito extemp. PIS sobre compras	glosa PIS (não relacionado ao presente processo)	PIS recuperável (valor que reduziu indevidamente a BC do IRPJ e da CSLL)
1.531.770,50	1.301.880,28	229.890,22

Aquisição de Serviços no AC 2014: R\$ 22.679.800,33 Glosa de R\$ 8.334.718,00 (Não relacionada ao presente processo). Direito a crédito sob montante de R\$ 14.345.082,33 (R\$ 22.679.800,33 – R\$ 8.334.718,00)	
Créditos escriturados pela empresa nas contas "Créditos Extemporâneo - Cofins" e "Créditos Extemporâneo - PIS"	
Cofins recuperável (valor que reduziu indevidamente a BC do IRPJ e da CSLL)	PIS recuperável (valor que reduziu indevidamente a BC do IRPJ e da CSLL)
R\$ 1.090.226,26	R\$ 236.693,86

Contas que deram origem à base de cálculo de R\$ 6.323.966,00 no AC 2014: Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, alugueis de prédios, alugueis de máquinas e equipamentos, energia elétrica e térmica e máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.	
Créditos escriturados pela empresa nas contas "Créditos Extemporâneo - Cofins" e "Créditos Extemporâneo - PIS"	
Cofins recuperável (valor que reduziu indevidamente a BC do IRPJ e da CSLL)	PIS recuperável (valor que reduziu indevidamente a BC do IRPJ e da CSLL)
R\$ 511.343,88	R\$ 111.012,91

Os valores que reduziram as bases de cálculo do IRPJ e da CSL totalizam R\$ 3.238.055,28, que é o valor a se corrigir na base negativa.

Conforme já descrito, não foi possível concluir que existe duplicidade de tributação. Ademais, a defesa não indicou de forma objetiva o duplo lançamento de valores ou a relação entre os processos referidos em sua defesa e o presente processo. Logo, não há reparos a se fazer na autuação” (negrito do original; grifou-se).

8. A Recorrente se manifestou nos seguintes termos:

“(…)

07. *Todavia, como se denota pela constituição da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL foi excluído apenas o montante de R\$ 12.932.767,16, sendo que deveria ter excluído o valor total das autuações levadas a cabo, ou seja R\$ 18.088.732,91 = R\$ 14.862.094,29 (Cofins) + R\$ 3.226.638,62 (Pis).*

08. *Na pior das hipóteses deveria ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor original lançado nos demais autos que se originaram dessa fiscalização no importe de R\$ 16.419.890,31 = R\$ 13.490.936,94 (Cofins) + R\$ 2.928.953,37 (Pis)*”.

9. Analisando-se o RAF, em relação às parcelas mencionadas pela Recorrente, infere-se que os montantes por ela citados, de R\$ 18.088.732,91 = [R\$ 14.862.094,29 (Cofins) + R\$ 3.226.638,62 (PIS/Pasep)] e de R\$ 12.932.767,16 possuem origens distintas, oriundas de

contas contábeis diferentes, tendo recebido tratamento diverso pela Fiscalização, corroborando o quanto aduzido pela Autoridade Julgadora de piso:

“(…)

*59. Nesse conceito, a fiscalizada, então, reconhece um ativo recuperável (Pis/Cofins a recuperar) em contrapartida a uma receita (Créditos Extemporâneos). Acontece que, na apuração do lucro real, exclui integralmente o valor dessa receita contabilizada, nos montantes de R\$ 14.862.094,29 (Conta 310400100003 - Créditos Extemporâneos - Cofins) e R\$ 3.226.638,62 (Conta 310400100002 – Créditos Extemporâneos - Pis).*

*60. Pois bem, foram excluídos, também, do lucro líquido, na apuração do Lucro Real do ano-calendário de 2014, parcela dos valores lançados na conta ‘Outras Receitas Operacionais’ (conta 310400100004), no valor de R\$ 12.932.767,16. Examinando a escrituração, constata-se que, nesse caso, a contrapartida foi a baixa de valores oriundos da conta fornecedores (CEREALISTA GUIMARÃES, GÊNOVA AGROCOMERCIAL, VAREJISTA NILA SONIA e VÍNCULO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS). Sendo assim, por meio do Termo de Intimação Fiscal n.º 01, de 11/10/201731, solicitamos ao contribuinte justificativas que o levaram a adotar este procedimento” (grifou-se).*

10. Pelo exposto, neste tópico, à falta de correlação entre os processos referidos pela Recorrente em sua defesa – que se constituiu, note-se, em mera alegação genérica – e o presente lançamento, não lhe assiste razão.

#### **Exclusão indevida na apuração do lucro real**

11. Assim se manifestou a Autoridade Julgadora de piso quanto à matéria:

“(…)

*Como já apontado no Relatório Fiscal, os créditos de PIS e Cofins extemporâneos lançados reduzem o lucro da empresa indevidamente. O custo da mercadoria vendida - CMV - era considerado por seu valor bruto, ou seja, os créditos de PIS e Cofins estavam embutidos no CMV e reduzem o lucro da empresa. A constituição dos créditos dessas contribuições (ativo recuperável - contribuição a recuperar) era realizada de forma indevida, com contrapartida em conta de receita (créditos extemporâneos PIS/COFINS), e essa receita era totalmente excluída na apuração do lucro real, com fundamento, de acordo com a impugnante, no § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.*

*O Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal nº 3, de 29/03/2007 (ADI), publicado no DOU de 30-03-2007, especifica que o valor dos créditos apurados no regime não-cumulativo não constitui 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 [art. 1º, inc. II].*

(…)

*Da leitura do ato declaratório, constata-se que a impugnante errou ao constituir receita como contrapartida dos créditos constituídos de PIS e COFINS.*

*Do mesmo modo, errou ao adotar procedimento contábil diverso e alterar, com isso, o resultado fiscal. Isso porque reduzia o lucro ao deixar de excluir os créditos de PIS e Cofins do custo das mercadorias vendidas e dos serviços prestados, além de excluir a receita de créditos extemporâneos do resultado [art. 2º do AD].*

*As soluções de consulta apresentadas pela defesa praticamente repetem o teor do § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003: [...]*

*Vê-se, então, que o objetivo dessa norma é tão-somente evitar a dupla incidência das contribuições sobre os valores referentes aos créditos revelados quando das deduções do sistema não cumulativo.*

*Em outras palavras, aquela regra tem por escopo assegurar o princípio da não cumulatividade em relação ao PIS e à COFINS exclusivamente, não interferindo na apuração do IRPJ e da CSLL, que estão submetidos a diferentes fatos geradores e bases de cálculo*

(...)” (grifou-se).

12. A Fiscalização procedeu, no RAF, como consignado pela Autoridade Julgadora de piso, nos seguintes termos, tendo, inclusive, rechaçado o entendimento do Contribuinte:

“(…)”

*75. [...] Ora, conforme já repetido neste relatório, ativo mantido (contribuição a recuperar) não pode ser usado, também, como despesa ou custo. Nesse sentido, o contribuinte não poderia excluir do LALUR e LACS os créditos reconhecidos como tal, sob pena de se beneficiar duplamente, isto é, manter o direito no ativo a recuperar e aproveitá-lo como custo ou despesa. [...]*

(…)”

*82. O contribuinte alega, para efetuar a exclusão, que o artigo 3º, §10, da Lei 10.833/03, estabelece que o valor dos créditos apurados de acordo com aquele artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição. A norma assim dispõe para que não incida as contribuições sobre o crédito, tornando inócua a lei. No entanto, não se trata de regra para o imposto sobre a renda nem para a contribuição social, pois essa forma de contabilização utilizada pelo contribuinte tem natureza de redução de custo ou despesa”.*

13. De fato, a razão está com a DRJ e com a Fiscalização: tanto o § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, quanto o ADI nº 3, de 2007, visaram esclarecer que o aproveitamento dos créditos de PIS/Pasep e de Cofins não devem ser tratados como redução de custo ou como subvenção para custeio, dado que estes são considerados como receita tributável. Este é o entendimento tranquilo desta Seção de Julgamento:

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

Ano-calendário: 2004

**CRÉDITOS DE PIS E COFINS. DEDUÇÃO.**

*A sistemática de apuração do lucro líquido, que após as adições e exclusões legais, resulta no lucro real e na base de cálculo da CSLL, já prevê a dedução dos créditos de PIS e Cofins apurados sobre os insumos consumidos pelo contribuinte; deduzir mais uma vez resultaria em duplicidade, sem previsão legal” (Ac. n.º 1201-001.794, s. 22/06/2017, Rel. Cons. Roberto Caparroz de Almeida).*

14. Pelo exposto, neste tópico, não assiste razão à Interessada, ao aduzir que “[...] uma vez que a Lei afirma que o valor dos créditos de PIS e da COFINS não constituem receita bruta, é certo que não devem ser considerados como tal para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

### **CONCLUSÃO**

15. Por todo o exposto, conheço o Recurso Voluntário e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros