



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10680.014552/2004-89
Recurso n° 147.644 Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-001.389 – 1ª Turma**
Sessão de 17 de julho de 2012
Matéria IRPJ - Exclusões não autorizadas
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MADSON ELETROMETALÚRGICA LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

IRPJ. DEDUÇÃO DE TRIBUTO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

O IRPJ incide sobre o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões autorizadas pela legislação, entre as quais não está incluído o IPI, que não compõe a receita bruta da pessoa jurídica e cujo ônus pelo seu pagamento recai sobre o adquirente da mercadoria, sendo irrelevante que sua apuração tenha sido efetuada de ofício ou espontaneamente em momento posterior à realização da venda do produto, e que o ônus respectivo tenha recaído sobre o contribuinte responsável e não sobre o adquirente do produto final.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, CONHECER em parte o recurso e, na parte conhecida, em DAR provimento ao recurso

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo, Susy Gomes Hoffmann, Orlando José Gonçalves Bueno, José Ricardo da Silva, Alberto Pinto Souza Junior, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir

Sandri e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz. Ausente momentaneamente a conselheira Karem Jureidini Dias e, justificadamente, o conselheiro João Carlos de Lima Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN com espeque no art. 5, inciso I, do então vigente Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 12 de março de 1998, o qual dispõe que cabe recurso especial à PFN de decisão não unânime da Câmara quando "*for contrária à lei ou à evidência de prova*".

Consta da Peça Básica a seguinte descrição dos fatos:

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSÕES INDEVIDAS

O contribuinte efetuou exclusão na apuração do lucro real de valores referentes a tributos e contribuições incluídos no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal — REFIS e atualização monetária destes valores. Estas exclusões não encontram guarida na legislação do imposto de renda, conforme explicado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 12 a 15.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa (%)

31/12/2001 R\$ 152.336.518,84 75,00

31/03/2002 R\$ 3.436.119,78 75,00

No *Termo de Verificação Fiscal* (fls. 12 a 15), na parte objeto do presente recurso, a acusação fiscal foi posta nos seguintes termos:

(...).

Logo, não compondo o IPI parte da receita bruta da empresa, qualquer valor de IPI que a empresa deixe de cobrar do comprador, por exemplo, em decorrência da utilização de alíquota menor que a correta, será por mera liberalidade, não podendo lançar como despesa ou custo uma diferença apurada espontaneamente ou em procedimento de fiscalização.

Art. 289 omissis

3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

- Imposto não cumulativo - *Não se computam no custo de aquisição das mercadorias para revenda e das matérias-primas os impostos não cumulativos cobrados do comprador ou contratante (IPI), dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário e que devam ser recuperados.*

Imposto não cumulativo é aquele em que se abate, em cada operação, o montante do imposto cobrado nas anteriores (IN 51/78).

No presente caso, a empresa incluiu no Refis valores declarados em DCTF de IPI, valores apurados em procedimento de ofício (parte já em processo de execução) e também uma parcela que foi espontaneamente apurada pelo contribuinte e declarada no programa gerador do Refis. (destaque acrescido)

Conclui-se, pois, que a empresa não possui nenhum embasamento legal para efetuar a exclusão da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL dos valores incluído no âmbito do programa Refis, bem como da atualização monetária destes valores.

Isto posto, os valores excluídos da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL a título de "Programa de Recuperação Fiscal — REFIS" serão glosados através dos autos de infração dos quais este termo é parte integrante

(...).

No voto condutor da decisão proferida pela extinta Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, consoante acórdão nº 105-15.958, de 20/09/2006 (fls. 210/218), a lide foi delineada conforme excertos a seguir transcritos (fls. 217):

(...).

Trata-se de examinar a pertinência das exclusões efetuadas pela recorrente na apuração do lucro real de valores referentes a tributos e contribuições incluídos no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS e a atualização monetária desses valores.

Verifica-se nas fls. 27/33 dos autos, que o débito do REFIS na data da consolidação em 01/03/2000, perfazia o montante de R\$ 138.494.757,23, e era composto de R\$ 454.043,14 de débito junto ao INSS; R\$ 92.505.036,06 de débito junto à PGFN; e de R\$ 45.515.678,03, de débito da SRF.

O débito de R\$ 92.505.035,06 junto à PGFN, era composto substancialmente por R\$ 91.655.652,74 de créditos tributários do IPI, acrescido de R\$ 789.209,34 de créditos da COFINS e de R\$ 60.173,98 de créditos do PIS.

O AFRF conduziu, no termo de Verificação Fiscal (fls. 12/15), os fatos para um caminho que não condiz com a realidade, na medida em que alega que o IPI, que representa mais de 90% do valor incluído no REFIS, não está incluso na receita bruta da empresa, de vez que é cobrado destacadamente do comprador, sendo este mero depositário e que, se a empresa utilizou de alíquota menor daquela que o fisco entende ser devida, agiu por mera liberalidade, portanto, não pode ser deduzido do lucro real.

No entanto, ao contrário do esposado pelo AFRF, verificou-se, no caso em comento, que o IPI não foi cobrado dos clientes da recorrente, sendo tal ônus assumido por ela própria.

Assim, ao não lançar e nem cobrar o IPI e tendo a empresa recorrente assumido o ônus, entendo que estaria esta submetida ao art. 344, do RIR/99 que prevê a dedutibilidade dos tributos e somente excetua aqueles com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151, incisos II a IV, do CTN. Os

parcelamentos - REFIS ou PAES, por sua vez, estariam enquadrados no inciso VI do art. 151, do mesmo diploma legal.

Desta feita, há que se prover parcialmente o recurso estritamente em relação ao valor do IPI lançado, não alcançando, porém, as multas aplicadas, nos termos do § 50, do art. 344, do RIR/99.

(destaques acrescidos)

que: No seu recurso especial (fls. 223) a Procuradoria da Fazenda Nacional aduz

(...).

2 -- De acordo com a descrição dos fatos à fl. 06, o lançamento decorreu de ação fiscal levada a efeito junto a contribuinte que apurou infrações a legislação tributária consistentes em exclusões indevidas, na apuração do lucro real, de valores referentes a tributos e contribuições incluídos no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal — REFIS e atualização monetária destes valores.

A autoridade fiscal, corretamente, entendeu que as exclusões não encontram guarida na legislação do imposto de renda.

Aduz, ainda, a recorrente, que:

- contrariamente ao que foi afirmado pelo i. relator da decisão recorrida, realmente o IPI foi cobrado dos clientes da empresa fiscalizada, cuja *prova desta alegação sobressai da inexistência de provas da contribuinte que pudessem sustentar o fundamento de que ela assumiu o referido encargo tributário*, afirmando que o acórdão recorrido violou as provas dos autos porquanto não constaria dos autos qualquer documento comprobatório de que o ônus referente ao IPI fora por ela suportado (fls. 224), fato que contraria a jurisprudência do Conselho, consoante decisões cuja ementas transcreve (fls. 225);

- denominando como sendo a *segunda parte das suas razões recursais*, a douta PFN assevera que a contrariedade à lei ocorre em relação aos artigos 250, 279 e 344 § 5º do RIR/99, sendo que esse último dispositivo regulamentar não comporta a alegação, sem provas, de que a recorrida assumira o ônus pelo pagamento do IPI;

- que os dispositivos do supracitado art. 250 do RIR/99, cuja matriz legal é o art. 6º, § 3º, alíneas 'a' e 'b', do Decreto-lei nº 1.598/1977, assevera que *não consta na legislação qualquer permissivo para excluir débitos objetos de moratória da apuração do lucro real (donde se inclui o REFIS) e da base de cálculo do IPI;*

- *para reforçar a hipótese de que a recorrida cobrava destacadamente do cliente, deve-se observar as considerações da fiscalização no TVF, onde afirma que "quanto ao IPI, que representa mais de 90% do valor incluído no REFIS, dispõe a legislação, art. 279 parágrafo único do RIR/99, que ele não está incluso na receita bruta da empresa, visto ser cobrado destacadamente do comprador, sendo a empresa mero depositário". Este, por sua vez, dispõe que:*

"Art. 279. (omissis)...

Parágrafo único - Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou

contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

- se é certo que o valor de IPI não compõe parte da receita bruta da empresa, não menos certo é que qualquer valor de tal tributo que a contribuinte tenha deixado de cobrar do comprador, por exemplo, em decorrência da utilização de alíquota menor que a correta, não poderá ser lançado como "despesa" ou "custo";

- outra questão merece ser ressaltada, fazendo referência às fls. 44 e 50 dos autos onde constam as escriturações da parte "A" do Lalur, no qual é feita adição a título de Reversão de provisão de tributos, sem o registro da data da sua constituição, deduzindo que como a despesa com o tributo era dedutível por ocasião de seu provisionamento, a reversão de provisão de tributo, decerto é tributável fazendo alusão a um outro valor também adicionado na parte "A" do Lalur, o qual sequer consta dentre aqueles que foram objeto de "Adição" em 31/03/2002 (fl. 50);

- Ademais disso, somente podem ser deduzidas do lucro líquido para efeito de determinação do lucro real, valores que, embora não computados na apuração do lucro do exercício, sejam dedutíveis, por força de disposição expressa da legislação tributária consolidada no regulamento do imposto de renda; ou rendas incluídas na apuração do lucro líquido que não sejam tributáveis, por determinação expressa da legislação tributária. À exceção das hipóteses contempladas na legislação do imposto de renda, quaisquer outras despesas, para serem deduzidas na determinação do lucro real, carecem de apropriação na escrituração e, por conseqüência, de terem sido computadas no resultado contábil. A legislação do imposto de renda não contempla a hipótese de "exclusão" de quaisquer despesas que tenham sido, como no caso, debitadas diretamente ao patrimônio líquido, sem transitar pelo resultado do exercício;

Finaliza trazendo o entendimento da Administração Tributária mediante transcrição do Parecer Normativo - CST nº 96, de 31 de outubro de 1978 (que) consolida a fundamentação em comento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Relator

Conforme relatado, trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN com espeque no art. 5, inciso I, do então vigente Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55, e 12 de março de 1998, o qual dispõe que cabe recurso especial da PFN contra decisão não unânime da Câmara quando *"for contrária à lei ou à evidência de prova"*.

Quanto aos requisitos de admissibilidade do recurso, discordo parcialmente do DESPACHO PRES Nº 105- 244/2007 (fls. 281/283), o qual foi posto nos termos a seguir:

Analisando os autos verifico que o PFN demonstrou, fundamentadamente, que o r. Acórdão contrariou à lei nos arts. 250, 279 e 344, do §5º do RIR199 e à evidência da prova justamente porque, as provas dos autos não confortam a tese de que o contribuinte suportou o ônus referente ao IPI, como, por exemplo, notas fiscais. (destaque acrescido)

Minha discordância diz respeito à **contrariedade às provas dos autos**, acima em destaque, porquanto entendo evidente a prova de que o ônus da exação recaiu sobre a autuada, ora recorrida. Senão vejamos:

O autor do procedimento, no seu *Termo de Verificação Fiscal* (fls. 12 a 15), afirma textualmente que:

Logo, não compondo o IPI parte da receita bruta da empresa, qualquer valor de IPI que a empresa deixe de cobrar do comprador, por exemplo, em decorrência da utilização de alíquota menor que a correta, será por mera liberalidade, não podendo lançar como despesa ou custo uma diferença apurada espontaneamente ou em procedimento de fiscalização.

(...).

No presente caso, a empresa incluiu no Refis valores declarados em DCTF de IPI, valores apurados em procedimento de ofício (parte já em processo de execução) e também uma parcela que foi espontaneamente apurada pelo contribuinte e declarada no programa gerador do Refis. (destaques acrescidos)

Da leitura desses fundamentos fiscais é de fácil percepção que a empresa cobrou do adquirente da sua mercadoria IPI menor que o devido, em decorrência da utilização de alíquota inferior à estabelecida na legislação, tendo essa diferença de imposto devido, e seus consectários, sido exigido através de auto de infração.

Ora, como reclamar prova maior que essa, de que o ônus coubera à autuada, mormente quando a dívida constante do auto de infração fora totalmente incluída no REFIS, confessada de forma definitiva e irreatável, parte da qual, porque não constante da autuação, levada espontaneamente ao conhecimento da Administração Tributária?

Difícil admitir ou imaginar que esses valores cobrados a menor dos adquirentes dos seus produtos tivessem sido recuperados ou fossem recuperáveis, o que somente seria possível se, e somente se, a empresa saísse à procura de cada adquirente dos produtos comercializados, solicitando de cada um desses adquirentes a reposição do IPI que lhe fora cobrado em alíquota inferior à devida. Claro que isso não aconteceu e tampouco seria factível, sendo, portanto, imperativo o reconhecimento de que o ônus da exação recaiu, de fato, sobre a recorrida.

Sendo assim, não conheço do recurso especial em relação à argüida contrariedade às provas dos autos, cuja decisão, na prática, não terá influência quanto à orientação que darei ao meu voto, conforme passo a discorrer.

Isso porque entendo caracterizada a contrariedade à lei, consoante argüi a recorrente, em relação aos artigos 250, 279 e 344 - §5º, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 – RIR/99, diante da inexistência de previsão legal para a dedução do IPI da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Dessa forma, entendo que neste ponto o recurso especial merece ser conhecido, devendo, assim, ser analisado se realmente a decisão recorrida, ao considerar procedente a dedução, afronta os referidos dispositivos legais.

Os fundamentos da decisão recorrida estão muito bem explicitados nos termos que a seguir transcrevo:

Assim, ao não lançar e nem cobrar o IPI e tendo a empresa recorrente assumido o ônus, entendo que estaria esta submetida ao art. 344, do RIR/99 que prevê a dedutibilidade dos tributos e somente excetua aqueles com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151, incisos II a IV, do CTN. Os parcelamentos - REFIS ou PAES, por sua vez, estariam enquadrados no inciso VI do art. 151, do mesmo diploma legal.

Extrai-se do exposto que a questão básica a ser analisada diz respeito à (in)dedutibilidade do IPI apurado em procedimento de fiscalização, mediante lançamento de ofício, devidamente formalizado em auto de infração que se encontrava na PGFN para execução fiscal, além de outros créditos de IPI também devidos, levantados espontaneamente e incluídos *in totum* no montante parcelado através do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS.

Sem embargo, a legislação não admite a possibilidade do IPI cobrado destacadamente na nota fiscal ser dedutível da base de cálculo do IRPJ, pois esse valor, além de não compor a receita bruta da pessoa jurídica, não importou em ônus algum àquele que é o responsável pela sua cobrança e recolhimento.

Entretanto, a decisão recorrida considerou, de forma equivocada, que o IPI devido e, por algum motivo, não destacado na nota fiscal, deixando assim de ser cobrado do adquirente da mercadoria, sendo regularizado mediante o seu recolhimento posteriormente à saída do produto do estabelecimento industrial, situação em que não mais haveria como recuperar esse tributo por parte do sujeito passivo, se assemelharia aos casos em que a dedutibilidade dos tributos é legalmente autorizada, consoante art. 344 do RIR/99, que assim dispõe:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).

Entendo, pois, que assiste razão à recorrente (PFN), e explico meu entendimento de forma muito direta, qual seja: se o IPI destacado na nota fiscal tivesse sido cobrado corretamente, o tributo teria sido recolhido sem que a Fazenda Pública arcasse com qualquer redução do IRPJ e da CSLL, porquanto o contribuinte responsável apenas repassaria o valor que fora destacado na nota fiscal e cobrado do adquirente do seu produto. De outra forma, como no presente caso, se a cobrança do IPI devido não for efetuada corretamente, seja pela aplicação de alíquota menor que a exigida ou por qualquer outro motivo, o contribuinte responsável tem a obrigação de fazer o recolhimento do valor devido à Fazenda Pública, logicamente sem que ao credor caiba qualquer perda pela redução dos mencionados tributos (IRPJ e CSLL), o que viria a acontecer se admitíssemos a questionada dedução. Vê-se, pois, que da forma como decidiu o Colegiado *a quo*, penaliza-se exatamente quem não deu causa ao cometimento da infração.

Partindo-se dessa lógica, tem-se a demonstração do porquê da absoluta inviabilidade da dedução em causa, sendo manifesta a impropriedade de se admitir que tributo que não compõe a receita bruta da pessoa jurídica venha a ser dedutível da base de cálculo de tributos que são calculados a partir dessa mesma receita.

O absurdo maior, caso se viesse a admitir essa dedutibilidade, seria o fato de apenas contribuintes que cometessem a infração, consistente na falta ou insuficiência da cobrança e recolhimento do IPI, fariam jus ao benefício, ou seja, somente cometendo infração à lei é que poderia ser beneficiado, significando dizer que o mesmo não seria estendido aos bons contribuintes, fiéis cumpridores da sua obrigação de calcular e recolher corretamente o imposto devido.

Por essas razões, conheço do recurso quanto à contrariedade à lei e dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz