



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10820.003262/2008-91
Recurso nº 908.264 Voluntário
Acórdão nº **1302-00.882 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de abril de 2012
Matéria IRPJ- Glosa de Custos
Recorrente CLEALCO AÇUCAR E ÁLCOOL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

IRPJ E CSLL. GLOSA DE CUSTOS. BENS DO ATIVO PERMANENTE.

Dada a natureza e a expressividade dos valores unitários dos bens adquiridos e não tendo a recorrente trazido qualquer evidência de que os mesmos seriam meras peças de reposição para manutenção e reforma de outros itens do seu ativo, as aquisições devem ser consideradas bens do ativo permanente, sujeitos à depreciação, não podendo ser deduzidos diretamente como custos.

IRPJ E CSLL. GLOSA DE CUSTOS NÃO COMPROVADOS.

Correta a glosa de custos escriturados quando o contribuinte não apresenta os comprovantes da sua realização. A escrituração contábil e fiscal faz prova a favor do sujeito passivo, desde que esteja respaldada em documentação hábil e idônea.

IRPJ E CSLL. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Inexistindo disposição legal em contrário, deve ser observado o regime de competência na tributação dos valores a serem compensados ou ressarcidos a título de crédito presumido de IPI, não se admitindo a sua exclusão do Lucro Real apurado para fins de IRPJ e da base de cálculo da CSLL, no período de sua apuração.

IRPJ E CSLL. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. ADIÇÃO EM ANO POSTERIOR. POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO.

Inexistindo disposição legal em contrário, deve ser observado o regime de competência na tributação dos valores a serem compensados ou ressarcidos a título de crédito presumido de IPI, não se admitindo a sua exclusão do Lucro Real apurado para fins de IRPJ e da base de cálculo da CSLL, no período de

sua apuração. A adição à base de cálculo do valor excluído indevidamente no ano-calendário anterior caracteriza postergação do pagamento dos tributos.

CSLL. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras, incidindo sobre eles a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.

A imposição de multa de ofício e de juros de mora sobre os tributos lançados de ofício pelo fisco decorre de expressa disposição legal. O CARF não é competente para se pronunciar arguições de inconstitucionalidade de lei tributária. Aplicação das Súmulas CARF nº 2 e 4.

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.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Rodrigues de Mello - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Rodrigues de Mello, Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Waldir Veiga Rocha, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Pollastri Gomes da Silva. Ausente momentaneamente o Conselheiro Diniz Raposo e Silva.

Relatório

Trata-se de lançamentos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, do ano-calendário 2003, no valor total de R\$ 5.171.813,58, incluindo o principal, multa de ofício e juros de mora atualizados até 30/05/2008, efetuados por meio dos Autos de Infração de fls. 102 a 112.

Foram constatadas pela fiscalização as seguintes infrações, resumidamente descritas:

- 1) Valor de aquisição de bens do ativo permanente deduzidos indevidamente como custo;
- 2) Falta de comprovação de custos;
- 3) Redução indevida do Lucro Real, em virtude da exclusão, não autorizada pela legislação, de valores a título de crédito presumido de IPI não utilizado em compensações;
- 4) Inobservância do regime de competência ao excluir da apuração do resultado fiscal do ano-calendário de 2003 o saldo do crédito presumido de IPI não utilizado em compensações de impostos naquele AC, adicionando-o nos anos em que ocorreu a sua utilização (ou compensação com outros impostos);
- 5) Exclusão do cálculo da CSLL do valor relativo à receita de exportação.

O contribuinte tomou ciência dos lançamentos em 23/06/2008 e apresentou impugnação em 23/07/2008 (fls. 115/140), cujos principais argumentos estão bem sintetizados no relatório no acórdão da DRJ-Ribeirão Preto, que transcrevo abaixo:

- O Fisco glosou custo no valor de R\$ 1.187.408,28, por entender incabível a apropriação como custo das despesas provenientes da aquisição de bens que compõem o ativo permanente da pessoa jurídica, sustentando que, por serem aplicados em bens de natureza permanente e que aumentam a vida útil desses bens consumindo-se em período superior a um ano, deveriam ser imobilizados;

- A legislação autoriza a dedução da diminuição do valor dos bens do ativo, por meio dos arts. 305 e 307 do RIR, de 1999, que tratam da depreciação. O art. 249, I, do RIR, de 1999, citado no auto de infração, simplesmente determina que sejam adicionados ao lucro do exercício os custos e despesas que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real, o que não se aplica ao caso em tela, já que exaustivamente demonstrado se tratar de apropriação de custos autorizados por lei. Não houve, também, violação ao art. 251 do RIR, de 1999, uma vez que, no caso em tela, não foi demonstrada qualquer contrariedade entre a escrituração da requerente e a legislação comercial e fiscal. No tocante ao art. 301, que não permite a dedução integral dos custos dos bens do ativo permanente quando seu valor ultrapasse R\$ 326,61 ou sua vida útil ultrapasse a um ano, tal dispositivo deve ser interpretado em cotejo com o art. 305 do mesmo regulamento, uma vez que nele consta permissão

para a apropriação das despesas com ativo permanente, decorrentes do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal;

- É de se considerar que os equipamentos utilizados na usina de açúcar, em razão do desgaste pela operação ininterrupta durante o ano, se desgastam com intensidade, sendo reformados todos os anos para que tenham condição de operação, portanto, os materiais usados para reforma jamais ultrapassam o prazo de um ano;

- As aquisições dos bens ocorreram no primeiro e segundo trimestres de 2003 e considerando a depreciação acelerada, por se tratar de empresa em operação durante as 24 horas do dia, tem-se que os bens já se encontravam depreciados, à época da autuação (23/06/2008), em aproximadamente 95% de seu montante integral, razão pela qual, caso seja mantido o auto, o direito ao crédito extemporâneo deve ser garantido;

- Nos termos da legislação de regência, no segundo semestre de 2008, o contribuinte já teria direito à integral apropriação dos custos. Assim, nesse momento, a conduta do contribuinte somente poderia ser punida como descumprimento de obrigação acessória e não como falta de pagamento de tributo como fez a fiscalização;

- Deve ser reconhecida a inviabilidade da cobrança na forma como delineada pelo auto de infração, porque autorizada por lei, ou, na pior das hipóteses, seja reconhecido o direito à apropriação das despesas referentes aos equipamentos mencionados pelo Fisco, vez que já foram adquiridos há mais de cinco anos;

- Quanto aos custos não comprovados, alguns documentos foram extraviados e outros serão encaminhados pelas empresas fornecedoras, razão pela qual requer seja deferida a juntada dos citados documentos posteriormente. As despesas foram comprovadas por outros instrumentos probatórios, tais como a escrituração contábil regular e registro nos livros fiscais;

- O crédito presumido de IPI, para ressarcimento de PIS/Cofins, é incentivo fiscal para o exportador possuindo natureza jurídica de subsídio governamental e não ingresso de novas receitas operacionais na pessoa jurídica e que devam compor a base de cálculo dos impostos. A IN nº 413, de 2004, ampliou o conceito contábil de receita operacional para nele fazer constar os créditos presumidos de IPI, para ressarcimento de PIS/Cofins, que, em verdade, são incentivos dados pelo governo aos exportadores;

- A legislação garante ao contribuinte o prazo de cinco anos para se aproveitar do crédito presumido de IPI, razão pela qual fica a critério da defendente fazer ou não o uso do incentivo, em não o fazendo, descabida é a exigência de inclusão do mesmo na base de cálculo do IRPJ e CSLL;

- O crédito presumido foi concedido pelo governo para premiar o exportador, como forma de recuperar o custo do PIS/Cofins embutidos nos produtos exportados e o entendimento fiscal, na via contrária, por meio de instrução normativa, modifica o conceito do subsídio fiscal e o classifica como receita operacional, o que se mostra absurdo, uma vez que um crédito concedido para recuperar um imposto é oferecido à base de cálculo de outro;

- Depois do advento da Emenda Constitucional (EC) nº 33, de 2001, que instituiu a imunidade das contribuições sobre a receita de exportação, alterando o art. 149, § 2º, I da Constituição Federal (CF), não mais houve a incidência de CSLL sobre tais receitas. Impende esclarecer que, tanto nas receitas sobre as quais recaem

as contribuições para o PIS/Cofins, como nas receitas sobre as quais recaem a CSLL, temos as adições e exclusões previstas na legislação pertinente, e, desta operação, é que sai a base de cálculo de ambos os tributos. Assim, descabida a argumentação de que a imunidade não se aplica à CSLL já que esta tem como base de cálculo o lucro, eis que este nada mais é do que as receitas da pessoa jurídica excluídas as despesas empregadas para a produção, bem como as deduções permitidas conforme legislação de regência;

- Disto resulta que o lucro está contido no âmbito das receitas e, se a imunidade atinge estas, obviamente impedem que as mesmas formem o lucro para que sejam tributadas;

- A multa aplicada é confiscatória e ofende o princípio da moralidade (art. 37, *caput* da Constituição Federal – CF), da igualdade/isonomia das relações jurídicas fisco-contribuinte e vice-versa (Arts. 1º, IV, 3º, I e IV, 5º, *caput*, c/c 150, II da CF), e da proporcionalidade e razoabilidade. Ofende, também, a Lei nº 9.784, de 1999, art. 2º, parágrafo único, VI;

- Os juros de mora exigidos com base na taxa Selic têm natureza remuneratória, contrariando o CTN. A sua aplicação para fins tributários carece de expressa previsão legal, eis que existem leis que fazem referência à aplicação da taxa Selic, no entanto não tem uma que trace seus contornos para fins tributários, para que seja atendido o princípio da legalidade;

- Os juros aplicados confrontam-se com o preceituado no CTN, vez que vinculados à taxa Selic, possuem caráter remuneratório e possuem oscilação que se afasta do limite máximo de 1% determinado pelo CTN.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ- Ribeirão Preto manteve integralmente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 14-32.914, de 17/03/2011 (fls. 197/208), com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

BENS DE NATUREZA PERMANENTE. DEDUÇÃO COMO CUSTO.

Os bens de natureza permanente, de vida útil superior a um ano ou de valor superior a R\$ 326,61 devem ser ativados para futura depreciação, não cabendo a sua contabilização como custo.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. TRIBUTAÇÃO.

A receita relativa ao crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, deverá ser integralmente oferecida à tributação pelo imposto de renda, observando-se o regime de competência.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2003

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. IMUNIDADE.

A norma constitucional que impede a incidência de contribuições sociais sobre receitas decorrentes de exportação aplica-se apenas às contribuições que tenham incidência direta sobre a receita, não se estendendo àquelas incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.

A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

É competência atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário pela Constituição Federal, manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis, cabendo à esfera administrativa zelar pelo seu cumprimento.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A cobrança de juros de mora com base no valor da taxa referencial do Selic tem previsão legal.

Lançamento Procedente.

A contribuinte foi cientificada da decisão de primeira instância em 08/04/2011 (AR – fls. 212), tendo interposto recurso voluntário em 29/04/2011 (fls. 215/240).

A recorrente repete em suas razões de recursos, *ipsis litteris*, as alegações trazidas na impugnação, já transcritas anteriormente, conforme relatório do acórdão da DRJ-Ribeirão Preto que adoto.

Ao final a recorrente requer que seja provido recurso, e ainda que sejam afastados a multa de ofício e os juros de mora, pelas razões expostas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e dele conheço.

Assim passo a analisar as razões de recurso em relação a cada uma das infrações imputadas nos autos.

1. Sobre a glosa de custos.

1.1 Sobre dedução indevida de bens do ativo permanente como custo.

A autoridade fiscal responsável pelo lançamento identificou que a recorrente lançou em sua contabilidade, diretamente como custos, a aquisição de diversos bens que, pela sua natureza e valor, caracterizar-se-iam como bens do ativo permanente, considerando-os indevidos e glosando tais custos.

A recorrente alega que a legislação autoriza a dedução da diminuição do valor dos bens do ativo, por meio dos arts. 305 e 307 do RIR, de 1999, que tratam da depreciação.

Entende que não se aplica ao presente caso os arts. 249, I, e 251 do RIR, de 1999, citados no auto de infração. Sustenta que em relação ao art. 301 do RIR/1999 que o mesmo deve ser interpretado em cotejo com o art. 305 do mesmo regulamento, uma vez que nele consta permissão para a apropriação das despesas com ativo permanente, decorrentes do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.

Alega ainda que os equipamentos utilizados na usina de açúcar, em razão do desgaste pela operação ininterrupta durante o ano, se desgastam com intensidade, sendo reformados todos os anos para que tenham condição de operação, portanto, os materiais usados para reforma jamais ultrapassam o prazo de um ano.

Com relação a estas primeiras alegações sobre a matéria, observo que a recorrente traz argumentos genéricos no sentido de que os bens adquiridos e deduzidos como custos seriam todos eles utilizados para reforma de equipamentos e que seriam sujeitos a desgaste tal que sua vida útil não atingiria a um ano. No entanto, não trouxe aos autos sequer uma descrição vinculando cada um dos bens adquiridos à reforma de outros bens já constantes de seu ativo.

Em contrapartida, a autoridade fiscal, em seu Termo de Constatação Fiscal relaciona em uma planilha os bens que foram adquiridos e deduzidos como custos, revelando, além do alto valor de cada item, tratar-se de equipamentos autônomos e não a partes e peças de outros equipamentos. Verifica-se que entre os bens glosados estão, por exemplo: centrífugas de aço (R\$ 360.000,00); filtro rotativo de cana (R\$ 110.000,00); hidratador de cal (R\$ 37.800,00); painéis para comando elétrico (R\$ 545.006,02).

A autoridade fiscal observa, no Termo de Constatação Fiscal (fls 94), que a maior parte desses bens foram adquiridos em peça única, o que reforça a sua condição de bem permanente, *in verbis*:

De acordo com a descrição dos materiais e da respectiva classificação fiscal, constantes nas notas fiscais (fls. 37 a 43), constata-se que eles são bens de natureza permanente. Cabe ainda observar que a quantidade adquirida e respectivos valores são referentes, normalmente, a uma peça, o que também evidencia tratar-se de bens de natureza permanente.

Ante a natureza dos bens e a expressividade de seus valores unitários, não há como discordar das conclusões da autoridade autuante, mormente não tendo a recorrente trazido qualquer evidência de que tais bens seriam, de fato, meras peças de reposição para manutenção e reforma de outros bens do seu ativo.

Com efeito, o art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda estabelece como regra que os bens do ativo permanente não podem ser deduzidos como despesa operacional, salvo se de valor inferior a R\$ 326,61 ou que não ultrapassem a um ano de vida útil.

O § 2º do mesmo dispositivo estabelece ainda que, o custo dos bens adquiridos ou melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse ao período de um ano, deve ser ativado para posterior depreciação.

De fato, o art. 305 do RIR/1999, permite a apropriação das despesas com ativo permanente, decorrentes do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal. Tal dedução, porém não pode ser feita diretamente por meio do lançamento do valor do bem em conta de custos ou de despesas operacionais. É necessário que o bem seja registrado no ativo sendo a apuração da quota de depreciação registrável na escrituração como custo ou despesa operacional mediante a aplicação da taxa anual de depreciação permitida na legislação do imposto de renda sobre o custo de aquisição dos bens depreciables (arts. 309 e 310 do RIR/1999).

A recorrente alega ainda que as aquisições dos bens ocorreram no primeiro e segundo trimestres de 2003 e considerando a depreciação acelerada, por se tratar de empresa em operação durante as 24 horas do dia, tem-se que os bens já se encontravam depreciados, à época da autuação (23/06/2008), em aproximadamente 95% de seu montante integral, razão pela qual, caso seja mantido o auto, o direito ao crédito extemporâneo deve ser garantido e que no segundo semestre de 2008, o contribuinte já teria direito à integral apropriação dos custos. Assim, nesse momento, a conduta do contribuinte somente poderia ser punida como descumprimento de obrigação acessória e não como falta de pagamento de tributo como fez a fiscalização. Sustenta que na pior das hipóteses, seja reconhecido o direito à apropriação das despesas referentes aos equipamentos mencionados pelo Fisco, vez que já foram adquiridos há mais de cinco anos.

Também não procedem esses argumentos expendidos pela recorrente. A autuação se reporta ao momento da ocorrência dos fatos geradores, no caso o ano-calendário 2003. Assim o transcurso do tempo entre a data de ocorrência dos fatos geradores e a data da apuração não podem produzir efeitos retrospectivos, de forma a repercutir na base de cálculo do fato gerador apurado.⁹ 2.200-2 de 24/08/2001

O registro das quotas de depreciação na escrituração é faculdade conferida pela legislação ao sujeito passivo; porém, para a sua dedução é imprescindível que tanto os bens depreciables tenham sido ativados como as quotas de depreciação, que reduzem o seu valor contábil, sejam igualmente lançadas na escrituração.

A ausência desses registros na contabilidade da recorrente impede que a depreciação venha a ser considerada para fins de apuração do imposto devido no ano-calendário em que a falta foi verificada.

Ante ao exposto, nego provimento ao recurso nesta parte.

1.2. Sobre a falta de comprovação de custos.

A recorrente afirma, com relação aos custos não comprovados, que alguns documentos foram extraviados e que outros seriam encaminhados pelas empresas fornecedoras, razão pela qual requereu que fosse deferida a juntada dos citados documentos posteriormente. Alega ainda que as despesas foram comprovadas por outros instrumentos probatórios, tais como a escrituração contábil regular e registro nos livros fiscais.

A autoridade fiscal autuante descreveu a infração, no subitem A.2 do Termo de Constatação Fiscal (fls. 95), nestes termos:

Após decorrido longo prazo desde a primeira intimação, e mesmo reintimado, o contribuinte não apresentou as notas fiscais referentes às seguintes Requisições de Materiais, constantes no Termo de Intimação datado de 17/01/2008: (...)

Em que pese tenha requerido prazo adicional para apresentação dos documentos, tanto na impugnação, como no recurso voluntário apresentado, a recorrente em momento algum trouxe ao processo novos elementos que pudessem comprovar que os custos contabilizados tinham amparo documental.

A escrituração contábil não é, por si só, suficiente para comprovar a ocorrência dos fatos nela registrados, devendo estar amparados por documentação hábil e idônea, nos termos do art. 923 do RIR/1999¹.

Ante ao exposto, não tendo sido comprovados os custos é de ser mantida a sua glosa.

1.3 Tributação Reflexa: CSLL

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas, nos termos do § 2º do art. 24 da Lei 9.249/1995, aplica-se integralmente ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as conclusões relativas ao IRPJ.

Assim, nego provimento ao recurso, no que se refere à glosa de custos, também em relação à CSLL.

¹ Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

2. Sobre a redução indevida do Lucro Real e inobservância do regime de competência, em virtude da exclusão, não autorizada pela legislação, de valores a título de crédito presumido de IPI.

2.1 Em relação ao IRPJ

A autoridade fiscal apurou que foi excluído do lucro real apurado no ano-calendário 2003, sem autorização da legislação, o valor referente a crédito presumido de IPI não utilizado em compensações.

Identificou ainda a que a fiscalizada inobservou o regime de competência ao excluir, da apuração do resultado fiscal do ano-calendário de 2003, o saldo do crédito presumido de IPI não utilizado em compensações de impostos naquele AC, adicionando-o nos anos em que ocorreu a sua utilização (ou compensação com outros impostos).

A recorrente alega que o crédito presumido de IPI, para ressarcimento de Pis/cofins, é incentivo fiscal para o exportador possuindo natureza jurídica de subsídio governamental e não ingresso de novas receitas operacionais na pessoa jurídica e que devam compor a base de cálculo dos impostos. Afirma que a IN nº 413, de 2004, teria ampliado o conceito contábil de receita operacional para nele fazer constar os créditos presumidos de IPI, para ressarcimento de Pis/cofins, que, em verdade, são incentivos dados pelo governo aos exportadores.

Sustenta que a legislação garante ao contribuinte o prazo de cinco anos para se aproveitar do crédito presumido de IPI, razão pela qual fica a seu critério fazer ou não o uso do incentivo e, em não o fazendo, é descabida a exigência de inclusão do mesmo na base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Argumenta que o crédito presumido foi concedido pelo governo para premiar o exportador, como forma de recuperar o custo do Pis/cofins embutidos nos produtos exportados e o entendimento fiscal, na via contrária, por meio de instrução normativa, modifica o conceito do subsídio fiscal e o classifica como receita operacional, o que se mostra absurdo, uma vez que um crédito concedido para recuperar um imposto é oferecido à base de cálculo de outro.

Examinando as infrações apuradas e as alegações da recorrente verifica-se que esta excluiu da apuração do lucro real do ano-calendário 2003 parte do valor lançado como outras receitas, relativo a título de crédito presumido de IPI, como ressarcimento do Pis/Cofins, apurado conforme previsto na Lei nº 9.363/1996. Parte desses valores foi adicionado ao resultado tributável dos anos calendários subseqüentes (2004 e 2005) e parte foi simplesmente excluído.

Deste modo, embora a fiscalizada conteste a tributação desses recursos, o fato é que ela própria reconheceu em sua escrituração contábil e fiscal que os valores eram tributáveis. No entanto, adotou o regime de caixa na tributação dos valores, ao adicioná-los ao lucro líquido somente quando da sua utilização para compensação com outros tributos.

A Lei nº 9.363/1996 que instituiu o incentivo à exportação, trata o crédito presumido como ressarcimento das contribuições ao Pis e a Cofins, incidentes sobre as respectivas

aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para utilização no processo produtivo².

Portanto, em princípio, os valores apurados como crédito presumido do IPI corresponderiam ao reembolso das contribuições ao Pis e à Cofins incidentes sobre os insumos utilizados nos produtos importados, devendo ser reconhecidos contabilmente nas contas de resultado como recuperação de custos. Outra alternativa, adotada pela interessada, é a de reconhecê-la como outras receitas operacionais.

Assim, não há reparos ao procedimento contábil adotado pela recorrente. O litígio, portanto, cinge-se ao momento em que essas receitas deveriam ter sido oferecidas à tributação, o que passo a analisar.

A legislação do imposto de renda adota o regime de competência para a tributação dos resultados das pessoas jurídicas. Assim, salvo disposição legal expressa em outro sentido, as receitas e demais ganhos da pessoa jurídica devem ser reconhecidas pelo regime de competência (arts. 251 e § 1º do art. 274 do RIR/1999 e § 1º do art. 187 da Lei nº 6.404/1976)³.

² Lei nº 9.363/1996:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

(...)

³ RIR/1999:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

Art. 274. Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 4º, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 18).

§ 1º O lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 67, inciso XI, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 5º).

(...)

Lei nº 6.404/1976:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

(...)

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Já o lucro real corresponde ao lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda (art. 247, caput do RIR/1999)⁴.

As exclusões do lucro líquido estão previstas no art. 250 do RIR/1999, *in verbis*:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:

a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (CF, art. 184, § 5º);

b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento (Decreto-Lei nº 2.288, de 1986, art. 5º, e Decreto-Lei nº 2.383, de 1987, art. 1º);

c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984 (Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, arts. 7º e 8º, e Medida Provisória nº 1.763-64, de 11 de março de 1999, art. 4º);

⁴ RIR/1999:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 100);

e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de swap (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 5º).

Por outro lado, a Lei nº 9.363/1996 que instituiu o incentivo fiscal para exportação, nada dispôs sobre a sua exclusão desses valores na apuração do lucro tributável ou para sua tributação apenas no momento de sua efetiva utilização, seja na forma de compensação com outros tributos, seja na forma de ressarcimento em dinheiro.

Assim, à míngua de disposição legal em contrário, deve ser observado o regime de competência na tributação dos valores a serem compensados ou ressarcidos a título de crédito presumido de IPI, não se admitindo a sua exclusão do lucro real no período de sua apuração.

Ante ao exposto, mantenho o lançamento das infrações relativas à redução indevida do Lucro Real e à inobservância do regime de competência, em virtude da exclusão, não autorizada pela legislação, de valores a título de crédito presumido de IPI.

2.2 Em relação à base de cálculo da CSLL

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL as mesmas conclusões acima, aplicadas à apuração do IRPJ.

A base de cálculo da CSLL foi definida pelo art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, in verbis:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: [\(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; [\(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; [\(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; [\(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; [\(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; [\(Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. [\(Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

§ 2º (...)

Além dessas disposições, aplicam-se ao cálculo da CSLL as mesmas regras do imposto de renda, nos termos do artigo 57 da Lei 8.981, de 1995, com redação dada pela Lei 9.065, de 1995, *in verbis*:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro [\(Lei nº 7.689, de 1988\)](#) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. [\(Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995\)](#)

Assim, inexistindo disposição legal em contrário, deve ser observado o regime de competência na tributação dos valores a serem compensados ou ressarcidos a título de crédito presumido de IPI, não se admitindo a sua exclusão da base de cálculo da CSLL no período de sua apuração.

Face ao exposto, mantenho o lançamento das infrações relativas à redução indevida da base de cálculo da CSLL e à inobservância do regime de competência da mesma contribuição social, em virtude da exclusão de sua base de cálculo, não autorizada pela legislação, de valores a título de crédito presumido de IPI.

3. Sobre a exclusão da receita de exportação da base de cálculo da CSLL.

A última infração identificada pela autoridade fiscal trata da exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL.

A recorrente alega que depois do advento da Emenda Constitucional (EC) nº 33, de 2001, que instituiu a imunidade das contribuições sobre a receita de exportação, alterando o art. 149, § 2º, I da Constituição Federal (CF), não mais houve a incidência de CSLL sobre tais receitas. Esclarece que, tanto nas receitas sobre as quais recaem as contribuições para o PIS/Cofins, como nas receitas sobre as quais recaem a CSLL, existem as adições e exclusões previstas na legislação pertinente, e, desta operação, é que sai a base de cálculo de ambos os tributos. Assim, seria descabida a argumentação de que a imunidade não se aplica à CSLL já que esta tem como base de cálculo o lucro e que este nada mais é do que as receitas da pessoa jurídica, excluídas as despesas empregadas para a produção, bem como as deduções permitidas conforme legislação de regência. Disto resulta, seguindo a recorrente, que o lucro está contido no âmbito das receitas e, se a imunidade atinge estas, obviamente impedem que as mesmas formem o lucro para que sejam tributadas.

Com efeito, a Emenda Constitucional nº 33/2001 deu nova redação ao art. 149 da Constituição Federal de 1.988, ao incluir o § 2º que dispõe sobre a imunidade das receitas de exportação à incidência das contribuições sociais, in verbis:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º (...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;
(grifei)

(...)

Por outro lado, a própria CF/88 estabeleceu no seu art. 195, inc. I, com a redação dada pela EC. 20/1998, que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, estabelecendo as hipóteses de incidência para as empresa, nestes termos:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro; - (grifei)

(...)

A Constituição discriminou, portanto, as bases de incidência das contribuições sociais de forma clara, diferenciando a **receita ou faturamento do lucro**. Assim, não há como interpretar a imunidade prevista no inc. I do § 2º do art. 149 da Carta Magna como aplicável tanto às receitas como ao lucro.

Essa questão foi objeto de decisão recente do Supremo Tribunal Federal, na análise do Recurso Extraordinário nº 564.413-SC, Relator Min. Marco Aurélio, apreciada pelo pleno do STF com repercussão geral, tendo a maioria dos ministros entendido que a imunidade das contribuições sobre as receitas de exportação não se aplica à CSLL, nos termos do acórdão:

IMUNIDADE - CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita.

IMUNIDADE - EXPORTAÇÃO - RECEITA - LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras.

LUCRO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal em negar provimento ao recurso extraordinário, por maioria e nos termos do voto do relator, na conformidade da ata do julgamento e das respectivas notas taquigráficas.

Brasília, 12 de agosto de 2010.

MARCO AURELIO - RELATOR

Ante ao exposto, e tendo em vista o disposto no art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais⁵, aprovado pela Portaria MF. Nº 256, de 22/06/2009, nego provimento ao recurso também nesta parte.

4. Sobre a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora.

A recorrente questiona a aplicação da multa de ofício e a incidência de juros de mora à taxa Selic.

⁵ Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Afirma que a multa aplicada é confiscatória e ofende o princípio da moralidade (art. 37, *caput* da Constituição Federal – CF), da igualdade/isonomia das relações jurídicas fisco-contribuinte e vice-versa (Arts. 1º, IV, 3º, I e IV, 5º, *caput*, c/c 150, II da CF), e da proporcionalidade e razoabilidade. Ofende, também, a Lei nº 9.784, de 1999, art. 2º, parágrafo único, VI;

Com relação aos juros de mora, exigidos com base na taxa Selic, sustenta que têm natureza remuneratória, contrariando o CTN. A sua aplicação para fins tributários careceria de expressa previsão legal, eis que existem leis que fazem referência à aplicação da taxa Selic, no entanto não tem uma que trace seus contornos para fins tributários, para que seja atendido o princípio da legalidade. Argumenta que os juros aplicados confrontam-se com o preceituado no CTN, vez que vinculados à taxa Selic, possuem caráter remuneratório e possuem oscilação que se afasta do limite máximo de 1% determinado pelo CTN.

As alegações da recorrente não podem ser acolhidas.

A aplicação da multa de ofício sobre os lançamentos efetuados decorre de expressa disposição legal (art. 44, inc. I da Lei nº 9.430/1996)⁶, pois o crédito tributário foi constituído por iniciativa da administração fazendária, resultando na aplicação de penalidade mais gravosa do que a simples multa moratória, que incide sobre os recolhimentos feitos com atraso, porém por iniciativa do próprio sujeito passivo, antes de iniciado o procedimento fiscal.

Com relação à alegação de que a multa aplicada teria caráter confiscatório, e ainda ofenderia outros princípios constitucionais que, nos termos do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, é “*vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*”.

Assim também dispõe a Súmula CARF nº 2, *in verbis*:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No que concerne à aplicação da taxa de juros Selic para corrigir o crédito tributário lançado, também esta decorre de disposição legal (Art. 13 da Lei 9.065/1995 e Art. 61, § 3º da Lei nº 9.430/1996)⁷, não podendo ser acolhida por este colegiado a alegação de inconstitucionalidade do dispositivo, nos termos acima expostos.

⁶ Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

⁷ Lei nº 9.065/1995:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Também não se vislumbra qualquer ilegalidade ou contrariedade ao CTN, pois o mesmo estabelece, no § 1º do seu art. 161, que a taxa de juros de mora será calculada à taxa de 1%, se a lei não dispuser de modo diverso⁸.

Além disso, a Súmula CARF nº 4, assim dispõe sobre a aplicação dos juros à taxa Selic:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Ante ao exposto rejeito as alegações da recorrente.

5. Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Luiz Tadeu Matosinho Machado – **Relator**.

Lei nº 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

⁸ Lei nº 5.172/66 (CTN):

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Processo nº 10820.003262/2008-91
Acórdão n.º **1302-00.882**

S1-C3T2
Fl. 284

CÓPIA