



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10875.723677/2014-98
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-004.290 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 05 de março de 2024
Recorrente CAB METALÚRGICA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

INDEFERIMENTO PEDIDO DE DILIGÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

CRÉDITOS DE PIS E COFINS. DEDUÇÃO.

Inexiste previsão legal que permita ao contribuinte excluir do resultado a ser tributado pelo IRPJ e CSLL os créditos das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS que incidiram sobre a aquisição de insumos e serviços. A sistemática de apuração do lucro líquido, que após as adições e exclusões legais, resulta no lucro real e na base de cálculo do IRPJ e 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, também sem previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar o pedido de diligência proposto pela conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e, no mérito, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Márcio Avito Ribeiro Faria, Gustavo de Oliveira Machado, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1003-004.290 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10875.723677/2014-98

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão de n.º 11-66.856, proferido, em 20 de março de 2020, pela 4ª Turma DRJ/REC - Revisa Acórdão n.º 51421, de 13 de novembro de 2015, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Por bem resumir os fatos ocorridos até o momento, transcrevo a seguir o relatório que apoiou o acórdão de piso, o qual será complementado adiante:

O contribuinte Aços Groth Ltda., CNPJ/MF n.º 57.668.873/0001-94, já qualificado neste processo, apresentou as seguintes PER e DCOMP:

PER/DCOMP	VLR CRED	VLR DEB	TIPO DOCUMENTO	TIPO CRÉDITO	PA	COD REC	DT ARREC
09434.15265.220808.1.2.04-7688	85.653,95		Pedido de Restituição	PGTO INDEV/MAIOR	dez/04	6012	31/03/2005
20004.07653.271010.1.3.04-0486	85.653,95	94.892,35	Declaração de Compensação	PGTO INDEV/MAIOR	dez/04		
15904.06849.291010.1.3.04-0119	85.653,95	1.579,51	Declaração de Compensação	PGTO INDEV/MAIOR	dez/04		
18998.91123.270411.1.3.04-9055	85.653,95	47.900,82	Declaração de Compensação	PGTO INDEV/MAIOR	dez/04	6012	31/03/2005
03613.97944.270711.1.3.04-1067	85.653,95	956,93	Declaração de Compensação	PGTO INDEV/MAIOR	dez/04	6012	31/03/2005
		145.329,61					

DESPACHO DECISÓRIO

Foi emitido o Despacho Decisório DRF/GUA/SEORT n.º 0338/2014 no qual a autoridade competente indeferiu o pedido de restituição e as compensações, asseverando que o indébito perseguido inexistia, pois o pagamento havia sido utilizado integralmente para quitar outros pagamentos.

No Despacho foi ressaltado que não existe fundamento legal e jurisprudência, que permitem a exclusão dos créditos de Pis e da Cofins Não Cumulativo da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

No mesmo Despacho Decisório a autoridade Fiscal determinou a aplicação da MULTA ISOLADA de 50% sobre montante compensado indevidamente, conforme conclusão transcrita abaixo:

No uso das atribuições conferidas pelo artigo 4º, inciso IX, da Portaria DRF Guarulhos n.º 82, de 25.04.2011, e alterações posteriores, combinado com o artigo 241, Inciso I, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n.º 203, de 14 de maio de 2012, e alterações, publicado no Diário Oficial da União de 17 de maio de 2012, e com base no parecer supra do Serviço de Orientação e Análise Tributária - SEORT, que aprovo, DECIDO INDEFERIR o pleito, bem como NÃO HOMOLOGAR AS COMPENSAÇÕES efetuadas indevidamente pela interessada, vinculados ao crédito de pagamento indevido ou a maior de contribuição social sobre o lucro líquido e, ainda, APLICAR A MULTA ISOLADA de 50% sobre o montante compensado indevidamente.

Foram constituídos os processos: n.º 10875.723682/2014-09 (Cobrança – Eletrônica) valor da multa de R\$ 956,93, Receita 6012; n.º 10875-723.683/2014-45 (Cobrança – Eletrônica) valor da multa de R\$ 47.900,82, Receita 6012; n.º 10875-903.909/2014-90 (Cobrança – Eletrônica) valor da multa de R\$ 94.892,35, Receita 6012; n.º 10875-903.911/2014-69 (Cobrança – Eletrônica) valores das multas de R\$ 1.157,73 e R\$ 421,78, Receita 0220 e 6012, todos vinculados ao presente processo conforme informação constante nos extratos destes processos (Processo vinculado do: 10875-723.677/2014-98).

NOTIFICAÇÃO.

A contribuinte foi cientificada através da NOTIFICAÇÃO Nº 005/2015 – SEORT/DRF/GUARULHOS com as seguintes informações:

Pelo presente dá-se ciência do DESPACHO DECISÓRIO do Serviço de Orientação e Análise Tributária –SEORT, da Delegacia da Receita Federal do Brasil – DRF, em Guarulhos, cópia anexa, processo de crédito número 10875.723677/2014-98.

Fica o Contribuinte intimado a recolher os débitos, constantes dos DARFs anexos, transferidos para os processos de cobrança números 10875.723682/2014-09, 10875.723683/2014-45, 10875.903909/2014-90 e 10875.903911/2014-69.

Ressaltamos que, caso os pagamentos sejam efetuados após a data de validade indicada nas guias DARF, o montante de juros deve ser atualizado nos termos do artigo 61, § 3º da Lei 9430/96 (Taxa Selic).

Não se verificando o procedimento acima, dentro do prazo estabelecido, os processos de débito serão encaminhados à Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional – PSFN, para cobrança executiva dos débitos.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

Notificado da decisão o contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade alegando o seguinte:

- Afirma que está sujeita a tributação da Cofins e do Pis pela modalidade de tributação da não cumulatividade. Alega que neste contexto esta tributação criou uma nova materialidade tributária a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os créditos de Pis e Cofins oriundos das aquisições de determinados bens.

- Explica que no modelo adotado pelo legislador, as empresas optantes pelo lucro real passaram a apurar o valor a pagar das contribuições não cumulativas abatendo os créditos destas mesmas contribuições calculados sobre o valor de determinados produtos, bens e serviços necessários a atividade empresarial. Modelo previsto pelas Leis nº 10.37/2002 e nº 10.833/2003.

Destaca o registro contábil destes créditos e que a forma adotada ocasiona na redução dos custos que resultará no aumento do resultado contábil e conseqüentemente um aumento no lucro real.

Defende que na própria legislação, art. 3º, parágrafo 10 da Lei nº 10.833/2003, já possibilita a exclusão destes créditos da base de cálculo do IR e da CSLL para as empresas optantes pelo lucro real, quando menciona que os valor dos créditos não constitui receita bruta da pessoa jurídica.

A contribuinte afirma que a posição da RFB em relação a matéria ainda não é pacífica e cita algumas ementas de Solução de Consulta no período de 2004 a 2007.

Em outra direção a contribuinte alega que a exclusão dos créditos de Cofins e Pis oriundos da não cumulatividade teriam a característica de “Subvenção de Investimento” e que não se admite a incidência do IRPJ e da CSLL sobre as subvenções de investimento. Cita ementas de acórdãos do CARF a respeito da matéria.

Cita também duas decisões judiciais em relação a não inclusão dos créditos de Pis e Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Finaliza afirmando requerendo a aceitação das compensações pleiteadas.

Em relação a multa isolada aplicada destaca os princípios da boa-fé e da proporcionalidade e alega que a contribuinte em nenhum momento tentou fraudar o fisco não havendo motivo que justifiquem a aplicação da multa isolada.

Continua destacando que o STF já se pronunciou contra a aplicação de multas em percentuais Absurdos e inaceitáveis, como o de 50%.

Destaca que a imposição desta multa infringe categoricamente os princípios do contraditório e da ampla defesa. Requer o cancelamento da multa aplicada.

ACÓRDÃO DRJ/RECIFE-PE

Na sessão do dia 13 de novembro de 2015, por unanimidade, foi aprovado o Acórdão da 4ª Turma da DRJ/Recife-PE n.º 11-51.421. considerando a impugnação procedente em parte para cancelar a aplicação da multa isolada de 50% sobre o montante compensado indevidamente.

DESPACHO – SEÇÃO DE ORIENTAÇÃO E ANÁLISE TRIBUTÁRIA - DRF/VOLTA REDONDA-RJ.

Foi anexado à fl. 295, o Despacho de Encaminhamento no qual requer a revisão do Acórdão DRJ/Recife-PE n.º 11-51.421 afirmando que a multa isolada referida no Despacho Decisório DRF/GUA/SEORT n.º 0338/2014 não fazem parte do litígio deste processo e constituem os lançamentos do Processo n.º 10875.722024/2015-72.

REVISÃO DO ACÓRDÃO.

Tendo sido constatado Acórdão DRJ/Recife-PE n.º 11-51.421 de 13/11/2015 analisou a multa isolada e verificado que esta multa não faz parte do litígio deste processo procede-se a REVISÃO DO ACÓRDÃO N.º 11-51421 DE 13/11/2015, conforme voto a seguir.

Por sua vez, a 4ª Turma DRJ/REC julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente, não reconhecendo o direito creditório pleiteado, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

PER/DCOMP. INDÉBITO DE CSLL E IRPJ. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL DOS CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS/PASEP E DA COFINS INCIDENTES SOBRE INSUMOS E DESPESAS (ENTRADAS). AUSÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO LEGAL.

Os valores dos créditos de PIS/PASEP e COFINS apurados sobre os custos e despesas do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002 e do art. 3º da Lei n.º 10.833/2002 somente servem para dedução do valor devido da contribuição do PIS/PASEP e COFINS incidente sobre as saídas, ou seja, apuram-se as contribuições referidas incidentes sobre as vendas, abatendo daquelas os créditos que incidiram sobre as despesas e custos referidos nos artigos citados. Isso está expressamente previsto no art. 3º, § 10, e art. 15, II, ambos da Lei n.º 10.833/2003. Dessa forma, não há qualquer norma legal que permita ao contribuinte excluir do resultado a ser tributado pelo IRPJ e CSLL os créditos das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS que incidiram sobre as despesas e custos

(entradas). E não havendo autorização legal para reduzir o resultado tributável, inviável pugnar pela apropriação de tais valores como despesas/custos, a minorar a tributação do IRPJ e CSLL.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, argumentando:

(...)

II – PRELIMINARMENTE

II. 1 - DA AÇÃO FISCALIZADORA

Antes de analisarmos o mérito da questão, há necessidade de compreendermos os conceitos básicos da ação fiscalizadora tributária. Sem dúvida, seu objetivo maior não é simplesmente autuar. Sua busca é verificar se houve ou não, na atividade do contribuinte examinado, pleno cumprimento, por este, de suas obrigações principais e acessórias, como sujeito passivo de uma relação jurídico-tributária, na qual é sujeito ativo o poder tributante.

Sem sombra de dúvidas, no presente caso, a Recorrente demonstrou a origem do crédito, tendo em vista que a chamada não-cumulatividade das contribuições ao PIS e a COFINS criou uma nova materialidade tributária, qual seja, a incidência do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro sobre os créditos de PIS e COFINS oriundos das aquisições de determinados bens e serviços.

Sabemos que a Administração Pública deve agir em plena conformidade com os dispositivos legais, ou seja, agir sob a égide da lei respeitando suas delimitações. Devendo atuar sob a lei, com o objetivo ético de respeitá-la e fazê-la respeitar, deve também tomar como irrefutáveis as definições que dela emerge.

Possui a Administração o poder discricionário para decidir e atuar em conformidade com as disposições legais. Nesse sentido, ensina o saudoso Professor Hely Lopes Meireles, in Direito Administrativo Brasileiro: (...)

Constata-se, portanto, que a Administração Pública deve atuar e proferir seus atos em absoluta consonância com as normas legais, sempre da melhor forma, objetivando beneficiar os indivíduos por ela administrados.

Por esse motivo, considerando o princípio da legalidade e também do ônus do Fisco em provar o contrário, assiste razão à Recorrente, restando comprovada a existência de recolhimentos a maior aptos a justificar as compensações realizadas, obstaculizando lesão ilegal perpetrada pela Autoridade Fiscal.

II. 2 - DA INSTRUÇÃO PROBATÓRIA AMPLA, REGULAR E PERTINENTE

Importante destacar que a ampla instrução probatória significa que a busca da verdade material deve ser cercada de intenso impulso do Fisco e do fiscalizado, no sentido de demonstrar, inequivocamente, a ocorrência do fato jurídico tributário e o cumprimento efetivo das obrigações tributárias de parte a parte, respectivamente.

Assim, deve o fiscalizado permitir que a produção da prova da ocorrência do fato jurídico tributário se dê sem empecilhos ou dificuldades, em contrapartida deve o Fisco assegurar as condições para que o fiscalizado demonstre o cumprimento das obrigações surgidas ou não-ocorrência dos fatos previstos na hipótese.

A amplitude do exercício das competências do agente fiscal e a necessidade da demonstração da ocorrência do fato jurídico tributário, não podem ser realizadas as custas do sacrifício dos princípios regedores da ação administrativa, tais como: legalidade, finalidade, motivação, publicidade, moralidade, razoabilidade e proporcionalidade, nem com desrespeito aos direitos constitucionais do fiscalizado, verdadeiras garantias contra atos de arbitrariedade, há séculos rechaçados pela consciência do povo. A obediência desses limites à ação fiscalizatória denomina-se de regular instrução probatória.

O agir fiscal somente se pode dar nas balizas do que constitui o escopo do procedimento fiscalizatório. Significa dizer que o procedimento fiscalizatório não se constitui em agir desorientado, tormentoso, secretamente traçado pelo agente fiscal e com vistas a um fim incerto e indeterminado. O princípio da objetividade exige-lhe o desenhar perfeito das condutas que se seguirão e a regra da pertinência, integrante do princípio ora exposto, impõe-lhe indeclinavelmente a estrita obediência aos princípios da legalidade.

Desta forma, o próprio agente fiscalizador afirma que não foi reconhecido o direito creditório, ensejando a conversão do julgamento em diligência, pois para a Recorrente a farta documentação apresentada seria suficiente para comprovar seu crédito.

III - DO MÉRITO

Ad argumentandum, requer demonstrar também que no mérito o recurso merece provimento.

A Recorrente, no cotidiano de seus negócios, está sujeita ao pagamento do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), instituídos pelas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente.

Ocorre que a chamada não-cumulatividade destas contribuições trazidas por estas legislações, criou uma nova materialidade tributária, qual seja a incidência do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro sobre os créditos de PIS e COFINS oriundos das aquisições de determinados bens e serviços.

Como se verá adiante, esta exigência implica no desrespeito ao princípio da neutralidade tributária, fonte inspiradora da própria metodologia não-cumulativa, e, além disso, no gravame indevido de uma subvenção de investimento, verdadeira natureza jurídica dos créditos não-cumulativos de PIS e COFINS.

Estas ideias estarão mais bem aprofundadas a partir das linhas que seguem:

Desde dezembro de 2002, no caso do PIS, e de fevereiro de 2004, no caso da COFINS, as empresas optantes pelo regime do lucro real passaram a apurar o valor a pagar a título de tais contribuições pelo modelo não-cumulativo, isto é, do montante devido os contribuintes adquiriram o direito de abater os créditos destes mesmos tributos calculados sobre o valor de determinados produtos, bens e serviços necessários à sua atividade empresarial.

Este procedimento está previsto pelas Leis n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Enquanto que aquela inaugurou a sistemática não-cumulativa no ordenamento jurídico especificamente para o PIS, este teve a função de estender a metodologia para a COFINS.

De lá para cá, diversas outras legislações foram editadas, com a finalidade de regulamentar determinados tópicos da matéria, como as Leis n.º 10.865/04, n.º 10.925/04, n.º 11.051/04 e n.º 11.196/05. De toda a forma, em linhas gerais, a estrutura básica do regime não-cumulativo do novo PIS e da nova COFINS vem sendo mantida.

A base de cálculo de ambas as contribuições permanece sendo o total da receita bruta auferida na venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. As alíquotas estão definidas no patamar de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

Como forma de equilibrar estes percentuais, por demais elevados em relação à legislação anterior, o contribuinte tem o direito de abater do valor apurado determinados créditos, concedidos pelo legislador, todos eles gerados pelas aquisições de bens e serviços necessários à consecução do seu objeto social.

O art. 3º da Lei n.º 10.833/03 relaciona os itens geradores de créditos (conforme o art. 15 da mesma Lei, a regra abaixo é extensiva ao PIS): (...)

Muito embora rotulada pela legislação, jurisprudência e doutrina, como não-cumulativa, as regras introduzidas pelas Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03 na apuração das contribuições do PIS e da COFINS, guardam diversas diferenças daquelas aplicadas no cálculo do ICMS e do IPI. A principal delas está na natureza jurídica dos créditos concedidos pelo legislador, derivados das aquisições de determinados bens e serviços, e cuja função é tão somente servir de moeda de pagamento do valor a pagar destes tributos.

Não obstante a isso, é de suma importância analisar as questões relativas a sistemática introduzida pela não-cumulatividade do Pis/Pasep e Cofins, do ponto de vista contábil e jurídico, senão vejamos: (...)

Do ponto de vista Contábil

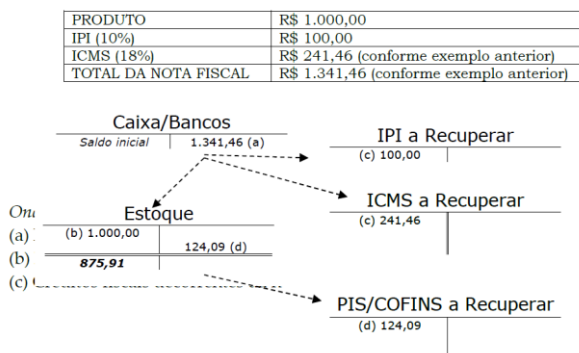
A Lei 10.833/2003, em seu § 10º artigo 3º, estabelece que o crédito apurado de acordo com este artigo, não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para a dedução do valor da contribuição.

O Ato Declaratório Interpretativo n.º 3/2007 da SRFB, recomenda a contabilização dos créditos de PIS e COFINS como ativo fiscal, e expressa que em contra partida não poderão ser contabilizados como receita.

Assim sendo, alternativamente a contabilização dos créditos como receita, a pessoa jurídica optante pelo Lucro Real, sujeita a sistemática do PIS e COFINS Não-Cumulativos poderá adotar o seguinte critério:

Registro do crédito fiscal como redução do custo

Crédito de PIS/COFINS, o mesmo registro contábil aplicado ao IPI e ao ICMS, ou seja, como redução do custo do bem adquirido (ou da despesa), conforme o exemplo que segue:



Onde: (a) Pagamento efetuado;

(b) Registro do custo do bem;

(c) Créditos fiscais decorrentes da não-cumulatividade tributária por meio da adoção do Método de Crédito de Imposto (Imposto contra Imposto).

Este procedimento técnico foi inicialmente defendido pelo Parecer n.º1/03 do Conselho Federal de Contabilidade. Após o recuo da entidade, o IBRACON resgatou o entendimento através da Interpretação Técnica n.º 1/2004.

O procedimento técnico do reconhecimento dos créditos de PIS/COFINS como redução do custo ou como receita, resultará consequentemente no aumento do resultado contábil, que na determinação da apuração do Lucro Real e na Base de cálculo sofrerá a incidência do IRPJ e CSLL, sobre o referido crédito fiscal.

A redação equivocada do artigo 3º § 10º da Lei 10.833/2003, enseja ao contribuinte uma interpretação clara no que diz respeito ao conceito de receita bruta, pois o mesmo deveria dispor que tais créditos, não constitui receita bruta para fins de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

O Decreto 3.000/1999 (Regulamento do imposto de Renda) estabelece que:

“Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).”

Independente do critério de contabilização de tais créditos seja com receita ou como redução de custo, o resultado contábil terá um aumento, e consequentemente o contribuinte apresentando Lucro Real, sofrerá a incidência do IRPJ e da CSLL.

Do ponto de vista Jurídico:

Da exclusão dos créditos do Pis e da Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL com respaldo na Lei 10.833/2003.

O valor do crédito a ser descontado do valor apurado das contribuições para o PIS e a COFINS com base na sistemática não-cumulativa não compõe a base de cálculo do IRRJ e da CSLL das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação pelo lucro real.

A possibilidade de exclusão dos créditos de PIS e COFINS da base de cálculo do IR e da CSLL para as empresas optantes do sistema não-cumulativo, está prevista no artigo 3º, parágrafo 10, da Lei 10.833/2003, o qual estabelece que:

Art. 3º, § 10 - 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.

A Lei nº 10.637/2002, que cuida da não-cumulatividade do PIS, não traz expressamente essa disposição, porém, por analogia, essa regra também se aplica ao PIS.

Conforme exposto na legislação acima transcrita, os créditos oriundos da não-cumulatividade dessas contribuições foram afastados do conceito de receita bruta. Portanto, se o lucro, que é a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é apurado mediante a dedução da receita bruta dos custos e despesas, os créditos de PIS e COFINS não devem ser considerados para fins de tributação.

Assim, apesar de consignar o contrário a decisão recorrida, na verdade não foram observados atentamente todos os argumentos e as jurisprudências colacionadas, e por esse motivo, a fim de comprovar a possibilidade de exclusão dos créditos de PIS e

COFINS da base de cálculo do IRPJ e CSLL, torna-se necessário a reapresentação das decisões favoráveis proferidas pela Receita Federal – Período: 2004 a 2007: (...)

Conforme acima demonstrado, existem várias decisões proferidas pelas Delegacias da Receita Federal permitindo a exclusão dos créditos oriundos da não-cumulatividade do PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Isso porque, de acordo com a LEI (art. 3º, § 10, Lei 10.833/03), os créditos oriundos da não-cumulatividade do PIS e da COFINS foram afastados do conceito de receita bruta. E, se o lucro, que é a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é apurado mediante a dedução da receita bruta dos custos e despesas, os créditos destas contribuições não devem ser considerados para fins de tributação.

Da exclusão dos créditos do Pis a da Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL com respaldo no conceito de “Subvenção para Investimento”.

Mesmo se os créditos oriundos da não-cumulatividade do Pis a da Cofins não pudessem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL com base nos argumentos acima expostos, tal exclusão é possível tendo em vista que estes créditos se revestem da característica de ‘Subvenção de Investimento’. E, conforme demonstraremos a seguir, não se admite a incidência do IRPJ e da CSLL sobre as subvenções de investimento.

Os recursos concedidos pelo Poder Público – no caso em análise, os créditos fiscais referentes à Contribuição ao PIS e à COFINS – não se destinam a aumentar o resultado da empresa para que esse resultado seja distribuído aos sócios, mas tem a finalidade de propiciar uma garantia ao reinvestimento.

Sendo assim, é nosso entendimento que o crédito fiscal da Contribuição para o PIS e da COFINS, concedido com o intuito de neutralizar a sua incidência, deve ser considerado como transferência de capital ou, na denominação dada pela legislação tributária, subvenção para investimento.

(...)

No âmbito administrativo, colacionamos diversas manifestações do Conselho de Contribuintes e de algumas Delegacias da Receita Federal pelo Brasil, que admitem com naturalidade a não-incidência do IRPJ e da CSLL sobre as subvenções de investimento concedidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno, sob a forma de incentivo fiscal. Caracterizados os créditos de PIS e COFINS não-cumulativos como tal, conclui-se que os mesmos não devem afetar a determinação do lucro real nem a base de cálculo da contribuição social. (...)

Por todo o exposto, concluímos que:

Os créditos oriundos da não-cumulatividade do PIS e da COFINS foram afastados do conceito de receita bruta (Lei 10.833/03).

Desse modo, se o lucro, que é a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é apurado mediante a dedução da receita bruta dos custos e despesas, os créditos de PIS e COFINS não devem ser considerados para fins de tributação.

Mesmo se assim não fosse, a natureza jurídica dos créditos ‘não-cumulativos’ de PIS e COFINS se revestem da característica de Subvenção de Investimento, já que se referem a valores cedidos pelo Poder Público ao Contribuinte. E, conforme exposto no decorrer desta peça, não se admite a incidência do IRPJ e da CSLL sobre as subvenções de investimento.

Assim, os créditos oriundos da não-cumulatividade do PIS e da COFINS devem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Portanto, diante de todo o exposto, mister se faz a reforma da decisão recorrida para acolher na íntegra o presente recurso, declarando legal as compensações e restituições realizadas, extinguindo-se créditos e débitos tributários descritos nos PER/DCOMPs, tendo em vista a demonstração da origem dos créditos tributários utilizados, bem assim os fundamentos fáticos e jurídicos que lhe dão sustentação.

IV - DO PEDIDO

Por todo o exposto, a Recorrente pede o conhecimento e acolhimento do presente, a fim de que seja PROVIDO INTEGRALMENTE O PRESENTE RECURSO VOLUNTÁRIO, para reconhecer a procedência do pedido de restituição e as compensações realizadas para reformar a decisão para DEFERIR o Pedido de Restituição n.º 09434.15265.220808.1.2.04-7688 e compensações 20004.07653.271010.1.3.04-0486, 15904.06849.291010.1.3.04-0119, 18998.91123.270411.1.3.04-9055, e 03163.97944.270711.1.3.04-1067 tendo em conta os sólidos fundamentos acima aventados.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento.

Conforme já relatado, o litígio diz respeito ao pedido de compensação relativo ao direito creditório oriundo da exclusão da apuração do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor dos créditos relativos ao PIS/PASEP e à COFINS, apurados na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e do art. 3º da 10.833/2003.

Sobre a questão a matéria, assim constou na decisão de piso:

“Pela leitura da manifestação de inconformidade, apreende-se que o contribuinte busca excluir da apuração do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor dos créditos relativos ao PIS/PASEP e à COFINS, apurados na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e do art. 3º da 10.833/2003.

A contribuinte apresentou a DIPJ/2005 retificadora considerando os valores dos créditos oriundos da apuração não cumulativa do Pis e da Cofins como exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ocorre que mesmo demonstrando como havia mensurado o direito creditório aqui perseguido, inviável deferir a pretensão, pois os valores dos créditos de PIS/PASEP e COFINS apurados sobre os custos e despesas do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º da Lei nº 10.833/2002 somente servem para dedução do valor devido da contribuição do PIS/PASEP e COFINS sobre as saídas, ou seja, apuram-se as contribuições referidas incidentes sobre as vendas, abatendo delas os créditos que incidiram sobre as despesas e custos referidos nos artigos citados. Isso está expressamente previsto no art. 3º, § 10, e art. 15, II, ambos da Lei nº 10.833/2003, inclusive como reconhecido pelo próprio contribuinte.

Dessa forma, não há qualquer norma legal que permita ao contribuinte excluir do resultado a ser tributado pelo IRPJ e CSLL os créditos das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS que incidiram sobre as despesas e custos (entradas). E não havendo autorização legal para reduzir o resultado tributável, inviável pugnar pela apropriação de tais valores como despesas/custos, a minorar a tributação do IRPJ e CSLL.

Não por outra razão, a Receita Federal do Brasil fez publicar o Ato Declaratório Interpretativo n.º 3/2007, com a redação abaixo vazada:

Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 3, de 29 de março de 2007 DOU de 30.3.2007-Dispõe sobre o tratamento dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n.º 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto no art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos arts. 3º, e seu § 10, e 15, inciso II, da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o que consta do processo n.º 10680.008418/2006-19, declara:

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.

Art. 2º O procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso do previsto no caput, o resultado fiscal não poderá ser afetado, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL.

Art. 3º É vedado o registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em contrapartida à conta de receita. (grifou-se)

Com as considerações acima, voto no sentido de INDEFERIR a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte no que se refere ao Pedido de Restituição e de Compensações.

MULTA ISOLADA.

Em relação a multa aplicada no percentual de 50% conforme informação, à fl. 295, no Despacho de Encaminhamento da DRF/Volta Redonda-RJ, estas foram lançadas no auto de infração que faz parte do Processo n.º 10875.722024/2015-72 e serão objeto de análise naquele processo.

CONCLUSÃO.

Voto no sentido de considerar IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade para REJEITAR o pedido de restituição e CONSIDERAR as compensações NÃO HOMOLOGADAS.”

Não se conformando com a decisão retro, a Recorrente apresentou o recurso arguindo: a) Preliminarmente: alegou que teria juntado farta documentação a comprovar o crédito que alega possuir e que, diante do não reconhecimento do direito creditório, deveria o julgamento ser convertido em diligência; b) No mérito, repete o conteúdo da manifestação de inconformidade no sentido de comprovar a possibilidade de exclusão dos créditos de PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

PRELIMINARMENTE

Preliminarmente, a Recorrente argui a necessidade de baixar os autos em diligência, haja vista que o direito creditório não teria sido reconhecido a par de ter juntado aos autos farta documentação que comprovaria a existência do crédito.

Sobre a diligência, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelecem que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito com inserção de todas as teses de defesa e instruída com os todos documentos em que se fundamentar. Opera-se a preclusão do direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos do art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que determinam critérios de aplicação do princípio da verdade material.

Assim, tendo em vista o princípio da concentração da defesa, a manifestação de inconformidade deve conter todas as matérias litigiosas e instruída com os elementos de prova em que se justificar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais. A lei prevê meios instrutórios amplos para que o julgador venha formar sua livre convicção motivada na apreciação do conjunto probatório mediante determinação de diligências quando entender necessárias com a finalidade de corrigir erros de fato e suprir lacunas probatórias.

As autoridades administrativa e julgadora de primeira instância analisaram detidamente todos os elementos constantes nos registros internos da RFB e aqueles colacionados em sede de manifestação de inconformidade. Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF n.º 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A realização desse meio probante é prescindível, uma vez que os elementos produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador. A justificativa arguida pela Recorrente, por essa razão, não se comprova.

Destarte, rejeito solicitação de diligência.

MÉRITO

A Recorrente afirma que os créditos de PIS/Cofins não constituem receita bruta servindo somente para dedução do valor devido das próprias contribuições (§ 10 do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

Contudo, como bem decidido no acórdão de piso, não há previsão legal de excluir da receita bruta os créditos de PIS/Cofins. Além do que, no presente caso houve análise da base de cálculo da CSLL com base no Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 3, de 29 de março de 2007 DOU de 30.3.2007, *in verbis*:

“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.

Art. 2º O procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso do previsto no caput, o resultado fiscal não poderá ser afetado, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL.

Art. 3º É vedado o registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em contrapartida à conta de receita”.

Verifica-se, pois, ser vedada, expressamente, a exclusão dos créditos de Pis/Cofins da base de cálculo da CSLL. Além de inexistir previsão legal específica, clara e literal para a redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pretendida pela Recorrente, trago à colação o Acórdão n.º 1401-005.434 – 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção do CARF, proferida no processo n.º 10875.723615/2015-67, de titularidade da própria Contribuinte e

relatado pelo Conselheira Luiz Augusto de Souza Gonçalves, por meio do qual fica evidente a impropriedade da tese esposada pela Recorrente. Segue reproduzida a ementa da decisão:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005

CRÉDITOS DE PIS E COFINS. DEDUÇÃO.

Inexiste previsão legal que permita ao contribuinte excluir do resultado a ser tributado pelo IRPJ e CSLL os créditos das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS que incidiram sobre a aquisição de insumos e serviços.

A sistemática de apuração do lucro líquido, que após as adições e exclusões legais, resulta no lucro real e na base de cálculo do IRPJ e 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, também sem previsão legal.

Referido processo recebeu recurso voluntário idêntico ao que estamos a analisar nos presentes autos, por isso, adoto seus fundamentos como minhas razões de decidir:

“(…)

“14. Inicialmente, é de se ressaltar que as decisões administrativas e judiciais transcritas ou citadas na impugnação não modificam o presente voto, por não terem efeito vinculante, servindo apenas como referências para argumentação da defesa, não sendo capazes, portanto, de mudar o entendimento que aqui se expõe.

15. Entendo que a contribuinte se equivoca na interpretação da legislação quando menciona que a possibilidade de exclusão dos créditos de PIS e COFINS da base de cálculo do IR e da CSLL para as empresas optantes do sistema não-cumulativo está prevista no artigo 3º, parágrafo 10, da Lei 10.833/2003.

16. Ora, a legislação citada afirma textualmente que o valor dos créditos apurados de acordo com o artigo 3º não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

17. Vejamos o que dispõe Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF n.º 3, de 29 de março de 2007, vinculante para a Administração Tributária Federal:

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.

Art. 2º O procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso do previsto no caput, o resultado fiscal não poderá ser afetado, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL

Art. 3º É vedado o registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em contrapartida à conta de receita. (grifei)

18. Vejo que a interpretação da RFB está em sintonia com o que prevê a legislação. Ela reafirma que os créditos de PIS e Cofins decorrentes da apuração não-cumulativa não são receita bruta da pessoa jurídica, conforme inciso I acima transcrito.

19. De fato, o inciso II é consequência lógica do inciso I. Esse prevê expressamente que esses créditos não são hipóteses de exclusão do lucro líquido, na apuração do Lucro Real. Não se pode autorizar a exclusão de créditos de PIS e Cofins uma vez que eles sequer constituíram receita da contribuinte, já que só tem sentido excluir um valor que tenha sido originariamente incluído ou, mais precisamente, sido computado na apuração do lucro líquido da pessoa jurídica. O que não foi o caso porque os referidos créditos sequer estão incluídos dentre os ingressos que compõem a receita bruta da pessoa jurídica.

20. O Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, prevê, da seguinte forma, a possibilidade de exclusão de valores do Lucro Líquido do Exercício:

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

(...)

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

(...)

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

(...)

21. Ou seja, só podem ser excluídos, valores que foram incluídos na apuração do lucro líquido.

22. Não prospera a afirmação da contribuinte de que esses créditos de PIS e Cofins estariam computados no lucro real da contribuinte. O ADI, já transcrito, é claro no sentido de ser vedado o registro dos créditos da Cofins e da contribuição para o PIS em contrapartida à conta de receita e que, por outro lado, o valor dos créditos de PIS e Cofins apurados no regime não-cumulativo não podem constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes, de forma a reduzirem o valor do lucro líquido, pois o procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Cofins e da contribuição para o PIS como ativo fiscal (Art.2º do referido ADI).

23. As soluções de consulta citadas pela contribuinte simplesmente reforçam a tese de que os créditos de PIS e Cofins apurados na sistemática da não-cumulatividade não compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nada além disso.

24. Também não procede a alegação de que no entender da contribuinte o crédito fiscal da Contribuição para o PIS e da COFINS, concedido com o intuito de neutralizar a sua incidência, deve ser considerado como transferência de capital ou, na denominação dada pela legislação tributária, subvenção para investimento.

25. A subvenção para investimento, como o próprio nome diz, refere-se a incentivos concedidos pelo poder público, inclusive os de natureza tributária como forma de implantação ou modernização de empreendimentos econômicos (Art. 38, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977).

26. De forma alguma os créditos de PIS e Cofins se enquadram nesse conceito. Esses créditos não estão vinculados a qualquer contrapartida de implantação ou modernização de empreendimentos econômicos. Há a necessidade absoluta da correspondência entre os incentivos recebidos e a aplicação dos recursos para a caracterização das subvenções para investimento.

27. Menciona ainda a contribuinte na sua manifestação de inconformidade sobre o afastamento da multa isolada. Ocorre que nesse processo não se encontra lançada a multa isolada, que será analisada no processo próprio (10875.722405/2016-32).

Conclusão

28. Voto, pois, por considerar improcedente a manifestação de inconformidade, de forma a NÃO reconhecer o direito creditório e, por conseguinte, NÃO homologar as Dcomps nºs 35005.39696.290113.1.3.04-0740 e 10765.21453.260413.1.3.04-0888, de forma a ratificar a decisão recorrida.

Ressalte-se, ainda, que no mesmo sentido, foi prolatado do Acórdão nº 1201-001.782 – 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção do CARF, no processo nº 10875.901028/2015-15, também de titularidade Recorrente, demonstrando, de forma clara e didática, que os créditos de PIS e COFINS, devidamente escriturados, já tem o efeito de reduzir a base de cálculo, tanto do IRPJ quanto da CSLL, à medida que compõem a apuração do lucro líquido do exercício. Portanto, autorizar sua dedução na apuração do lucro real consistiria, na verdade, em dupla redução da base de cálculo dos respectivos tributos (IRPJ e CSLL). Assim, resta evidente que o pleito do contribuinte seria de deduzir mais uma vez os créditos, ou seja, resulta em duplicidade de dedução, o que não está previsto na legislação.

Também por conta desse raciocínio, além dos argumentos já expendidos na decisão recorrida, é absolutamente improcedente a tese “inovadora” de que tais créditos se constituiriam em hipótese de subvenção para investimento.

Cabe esclarecer, por fim, que o §10, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e o ADI nº 3, de 2007, visaram esclarecer que o aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins, não deve ser tratado como redução de custo ou como subvenção para custeio, dado que estes últimos são considerados receita tributável; o mesmo comentário se aplica à jurisprudência que a Recorrente colacionou.

Apenas para conhecimento, o acórdão n.º 1201-001.782 – 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção do CARF sequer foi objeto de recurso, estando o respectivo processo atualmente arquivado.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar o pedido de realização de diligência e, no mérito, para negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça