



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

Processo n° 10972.000114/2009-62
Recurso n° 941.502 Voluntário
Acórdão n° **1802-001.407 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 04 de outubro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO

A partir da vigência da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, incabível a aplicação do método da imputação proporcional, dada a nova disciplina para a exigência dos pagamentos realizados em atraso, sem a identificação dos acréscimos legais. O pagamento realizado deve considerar a extinção de seu principal, na forma em que recolhido, dada a própria conceituação dos institutos tributários. Incabível também a imposição da multa de ofício, pela relação de causa e efeito, e por carência de previsão legal.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DO PIS/PASEP E DA COFINS. LUCRO REAL. EXCLUSÃO.

O exercício do direito aos créditos do PIS/PASEP e da COFINS implica o seu registro contábil segundo as regras do regime de competência. Para efeito de apuração do lucro real, o procedimento técnico-contábil recomendado consiste no seu lançamento como ativo fiscal, sendo vedada a contrapartida em conta de receita. Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso desse, o resultado fiscal não poderá ser afetado.

CSLL. DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.

A solução dada ao litígio principal, relativamente ao IRPJ, aplica-se ao litígio decorrente, no caso, CSLL, quanto à mesma matéria fática.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, DAR PARCIAL provimento ao recurso, para afastar a exigência relativa à postergação dos tributos (IRPJ e CSLL), nos termos do voto vencedor. Vencidos o Conselheiro Relator Gustavo Junqueira Carneiro Leão e os Conselheiros José de Oliveira Ferraz Corrêa e Nelso Kichel, que negavam

provimento ao recurso. Designado o Conselheiro Marciel Eder Costa para redigir o voto vencedor.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Gustavo Junqueira Carneiro Leão - Relator.

ASSINADO DIGITALMENTE

Marciel Eder Costa - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (presidente), José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Gustavo Junqueira Carneiro Leão, Marco Antonio Nunes Castilho e Nelso Kichel.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (MG), que por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação da contribuinte, mantendo o crédito tributário exigido.

Contra a Recorrente foram lavrados dois autos de infração: IRPJ (fls. 5 a 8) e CSLL (fls. 11 a 14) que montaram um crédito tributário de R\$ 511.356,64.

Consta da descrição dos fatos e enquadramento(s) legal (is) constante do auto de infração de IRPJ:

“Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas as infração(ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

001 - CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS

SUPERAVALIAÇÃO DE CUSTO DE AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Majoração indevida de custos tendo em vista que o sujeito passivo não excluiu do custo de aquisição de alguns insumos, o crédito do PIS e da COFINS Não Cumulativos, conforme o Relatório Fiscal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Ano-Calendário 2004 e o Relatório Fiscal Parcial — Crédito Extemporâneo II de 2004 - PIS/COFINS, que integram o presente Auto de Infração.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto Multa(%)</i>	
<i>31/12/2004</i>	<i>R\$348.623,19</i>	<i>75,00</i>

ENQUADRAMENTO LEGAL Arts. 249, inciso I, 251, parágrafo único, 289, § 10, e 293, do RIR/99.

002 - INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO SUPERAVALIAÇÃO DE CUSTO DE AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Postergação do Imposto de Renda deste período para o exercício correspondente ao ano-calendário de 2006, tendo em vista que o sujeito passivo não excluiu do custo de aquisição de alguns insumos, o crédito do PIS e da COFINS Não Cumulativos, conforme o Relatório Fiscal -

Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Ano-Calendário de 2004 e Relatório Fiscal Parcial - Crédito Extemporâneo I de 2004 - PIS/COFINS que integram o presente Auto de Infração.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto Multa(%)</i>
<i>31/12/2004</i>	<i>R\$ 843.005,38 75,00</i>

ENQUADRAMENTO LEGAL Arts. 248, 249, incisos I e II, 251, 273, 274, 957, inciso I, do RIR/99.”

Já em relação a CSLL:

Lançamento decorrente da fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, na qual foram apuradas as infrações abaixo descritas, ocasionando, por conseguinte, insuficiência na determinação da base de cálculo desta contribuição.

“001 – CSLL

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Majoração indevida de custos tendo em vista que o sujeito passivo não excluiu do custo de aquisição de alguns insumos, o crédito do PIS e da COFINS Não Cumulativos, conforme o Relatório Fiscal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - Ano-Calendário 2004 e o Relatório Fiscal Parcial - Crédito Extemporâneo de 2004 — PIS/COFINS, que integram o presente Auto de Infração.

Fato Gerador

Ocorrência Valor Tributável ou Contribuição Multa (%)

31/12/2004

12/2004 R\$ 348.623,19 75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art 2º e da Lei nº 7.689/88;

Art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96;

Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

002 - CSLL

POSTERGAÇÃO DO RECOLHIMENTO DA CSLL

Valor da base de cálculo da CSLL postergada para o exercício correspondente ao ano-calendário 2006, decorrente do IRPJ postergado, apurado conforme "Relatório Fiscal – Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Ano-Calendário 2004".

*Fato Gerador**Ocorrência Valor Tributável ou Contribuição Multa (%)**31/12/2004**12/2004 R\$292.956,13 75,00**ENQUADRAMENTO LEGAL**Art 2º e §§, da Lei nº 7.689/88;**Art. 57 da Lei nº 8.981/95;**Art. 10 da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96,**Art. 37 da Lei nº 10.637/02.**IN-SRF nº 390/2004.”*

Como se depura do Relatório Fiscal – RF (fls. 15 a 17), a fiscalização chegou as conclusões acima da seguinte forma:

“O Contribuinte protocolou em 28/12/2006, na Agência da Receita Federal do Brasil em Araxá-MG, documento comunicando que escriturou em seus livros contábeis e no DACON do mês de dezembro de 2006, créditos extemporâneos correspondentes ao PIS/COFINS incidentes sobre aquisições de partes e peças de reposição para máquinas e serviços empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, referentes aos anos-base de 2003 a 2006 (fls. 91/96).

[...]

Para fins do presente Relatório Fiscal estes créditos serão identificados como "Crédito Extemporâneo I".

Os valores do Crédito Extemporâneo I estão consignados nas linhas 22 – Ajustes Positivos de Crédito, das fichas 06A e 16A da DACON de dezembro/2006 (fls. 103/104).

Posteriormente, o contribuinte efetuou nova apuração de créditos extemporâneos, relativos aos períodos de 2004 a 2006, [...] Estes créditos, para fins do presente Relatório Fiscal serão identificados como “Crédito Extemporâneo II” e estão consignados nas linhas 22 — Ajustes Positivos de Créditos, das fichas 06A e 16A do DACON de março/2008 (fls. 106/107).

O contribuinte informou haver escriturado em seus livros contábeis e na DACON, em 31/12/2006, os valores referentes ao Crédito Extemporâneo I. (fls. 91).

Apresentou também uma declaração afirmando que em relação aos valores do Crédito Extemporâneo II, a empresa lançou na DCOMP e Pedido de Ressarcimento, mas não foi lançado contabilmente e vem sendo controlado em conciliação Contábil x Fiscal (fls.108).

A contabilização dos créditos extemporâneos foi efetivada pelo contribuinte em 28/12/2006, lançando-se o total dos créditos dos períodos de 2003 a 2006 (R\$ 5.517.187,74) a crédito da conta 41301002 - Recuperação de Despesas, do grupo de Receitas Operacionais, conforme Razão em meio digital (fls.111).

De acordo com o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 03, de 29 de março de 2007, os créditos do PIS e da COFINS apurados no regime não-cumulativo, não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes.

Dispõe ainda o referido ADI, que o procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal, e que, na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso, o resultado fiscal não poderá ser afetado, inclusive no que se refere postergação do recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e da CSLL.

A contabilização no ano-calendário de 2004, das aquisições dos insumos em questão, sem a exclusão do Crédito do PIS e da COFINS do seu custo, teve como consequência:

- Relativamente ao Crédito Extemporâneo I, contabilizado em dezembro/2006, ocorreu postergação do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido do ano-calendário de 2004 para o exercício correspondente ao ano-calendário de 2006. Deve, portanto, ser feita a imputação do pagamento ao IRPJ e CSLL pago a menor no ano-calendário de 2004.

- Relativamente ao Crédito Extemporâneo II, cujos créditos foram utilizados em março/2008, mas não integraram o resultado para fins de IRPJ, houve contabilização de custos indedutíveis em relação aos valores do PIS e da COFINS contidos nas compras do período de 2004.”

Em sua impugnação (fls. 250 a 259) suscitou preliminarmente o cancelamento do auto de infração aduzindo que a autoridade fiscal errou ao utilizar o método da imputação proporcional nos cálculos da postergação, sendo entendimento predominante na jurisprudência administrativa que, com o advento da Lei n. 9430/96, o método da imputação

foi extinto, cabendo apenas o lançamento da multa e dos juros isolados. No mérito aduz, em síntese, que a autuação é improcedente, considerando que não há fundamento legal que obrigue a ora Recorrente a lançar, em conta redutora do custo de estoques de insumos, os créditos da contribuição do PIS e da COFINS.

A DRJ de Juiz de Fora (MG) julgou improcedente a impugnação, consubstanciando sua decisão na seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2004

POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

Havendo a postergação de tributos, os pagamentos devem ser imputados proporcionalmente as parcelas que compõem o crédito tributário (principal, juros e multa), sendo exigível eventual saldo devedor resultante.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DO PIS/PASEP E DA COFINS. LUCRO REAL. EXCLUSÃO.

O exercício do direito aos créditos do PIS/Pasep e da Cofins implica o seu registro contábil segundo as regras do regime de competência. Para efeito de apuração do lucro real, o procedimento técnico-contábil recomendado consiste no seu lançamento como ativo fiscal, sendo vedada a contrapartida em conta de receita. Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso desse, o resultado fiscal não poderá ser afetado, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do imposto.

DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.

A solução dada ao litígio principal, relativamente ao IRPJ, aplica-se ao litígio decorrente, no caso, CSLL, quanto à mesma matéria fática.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Cientificada do resultado da votação em 07/11/2011 a ora Recorrente ingressou com seu Recurso Voluntário em 05/12/2011, onde preliminarmente pugna pelo cancelamento do auto de infração por considerar que a época havia previsão legal para o lançamento de multa e juros de mora, isoladamente, incidentes sobre os tributos recolhidos pelo sujeito passivo em períodos posteriores e no mérito reitera os argumentos de defesa apresentados anteriormente.

Processo nº 10972.000114/2009-62
Acórdão n.º **1802-001.407**

S1-TE02
Fl. 43

Este é o Relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Junqueira Carneiro Leão, Relator.

O presente recurso é tempestivo e atende os requisitos previstos em lei, portanto dele tomo conhecimento.

O processo trata de dois autos de infração que ocasionaram a exigência de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2004, haja vista a glosa realizada sobre créditos de PIS e COFINS aproveitados extemporaneamente.

Como já fora relatado, a autoridade administrativa alega que o reconhecimento dos créditos extemporâneos implicou em superavaliação do custo de aquisição dos insumos da recorrente, no período-base de 2004. Sendo assim, a fiscalização emitiu dois “Relatórios Fiscais Parciais”, denominados “Crédito Extemporâneo I, de 2004 – PIS/COFINS” e “Crédito Extemporâneo II, de 2004 – PIS/COFINS”, em que reconheceu, no primeiro, o direito ao crédito no valor de R\$ 843.005,38 (em um total de R\$ 1.177.924,75 informados na DACON); e de R\$ 348.623,19 (em um total de R\$ 815.108,49).

No relatório “Crédito Extemporâneo I”, considerando que os montantes haviam sido computados na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL referentes ao período-base de 2006, a fiscalização enquadrou a conduta como mera postergação do recolhimento de tributos. Em relação aos valores que foram objeto do relatório “Crédito Extemporâneo II”, não havendo provas de inclusão nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de períodos posteriores, a imputação foi de falta de recolhimento daqueles tributos, em razão de majoração indevida de custos no ano-calendário de 2004.

Em seu recurso voluntário a Recorrente alega que deve haver o cancelamento do trabalho da fiscalização, eis que a quantificação dos montantes de IRPJ e CSLL que seriam devidos deram-se em desacordo com a legislação tributária em vigor. Isto porque de acordo com a sua tese de defesa não poderia ser aplicado o sistema de imputação no cálculo da postergação. Assim alega que deveria ser aplicado o artigo 43 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados ec 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.”

Tal entendimento parece equivocado para o caso da Recorrente. A regra aplicável ao regime de competência encontra-se prevista no Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, senão vejamos:

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

(...)

§ 4º Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento do imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou*
- b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.*

§ 6º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência."

Verifica-se que os créditos extemporâneos de PIS e COFINS, na sistemática não-cumulativa, referentes ao ano de 2004, foram contabilizados em 2006 como recuperação de despesas. Devido ao impacto no lucro líquido de 2004, a sociedade deixou de apurar e recolher juros e multa de mora, conforme prevê a Lei nº 9.430/96:

"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.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados em 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.”

Ante o exposto, não nos resta dúvida quanto à legislação que deve ser aplicada ao caso concreto. Assim sendo, em razão da majoração indevida dos custos dos insumos, o tributo devido em 2004 deve sofrer a incidência de multa e juros de mora, considerando que os pagamentos foram efetuados somente no período-base de 2006. Já o lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução deve ser feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito.

Nesse aspecto, vale reproduzir as conclusões a que chegou a DRJ, as quais venho a adotar na íntegra:

“Assim, os valores apurados em 2004 devem ser reduzidos pelo valor apurado em 2006. Evidentemente, em razão da incidência dos acréscimos moratórios, o valor apurado em 2006 é insuficiente para quitar integralmente o débito de 2004.

Há que se ressaltar que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa e juros (parcelas que compõem determinado débito da contribuinte para com a Fazenda), podendo-se inferir que o CTN lhes deu idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos. Tal entendimento é ratificado pelo art. 167 do mesmo diploma legal, que estabelece que a restituição do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias.

A partir de uma interpretação conjunta desses dispositivos, conclui-se que a imputação proporcional dos pagamentos encontra fundamento no CTN, visto que, somente se pode falar em obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver também obrigatória proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.”

A falta de recolhimento do saldo devedor, apurado após a imputação proporcional do pagamento postergado, uma vez que foi lançada de ofício pela autoridade administrativa enseja a multa de ofício prevista na 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 15 de junho 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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)”

Nesse sentido também adoto a conclusão externada pela DRJ:

“Observe-se que a nova redação do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 deixou de contemplar a hipótese de lançamento de multa isolada no caso de pagamento de tributo em atraso desacompanhado da multa moratória.

Sendo assim, pela sistemática da imputação proporcional acima exposta, falece o argumento da contribuinte de que somente seriam exigíveis a multa e os juros de mora, lançados isoladamente, com fulcro no art. 43, da Lei nº 9.430/96.

No caso presente, os pagamentos postergados efetuados pelo contribuinte em 2006 não abrangeram o valor total do débito em 2004, não restando à fiscalização alternativa senão a de se valer da imputação para ajustar tais valores aos dispositivos da lei, distribuindo a quantia paga proporcionalmente entre o tributo, a multa moratória e os juros moratórios, e formalizando de ofício a exigência do tributo remanescente.

A respeito da matéria, traz-se à colação, em contraponto aos acórdãos mencionados na impugnação, decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

16327.00-1099/2002-46 Recurso nº 148.714 Especial do Procurador Acórdão nº 9101-00.426 - 12 Turma Sessão de 03 de novembro de 2009 Matéria IRPJ E OUTRO (..) Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica Ano-calendário: 1998 I FALTA DE ADIÇÃO DE PERDAS NA REAVALIAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. As perdas de bens do ativo permanente só podiam ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando da realização do bem. Até lá, o procedimento correto deveria ser a constituição de uma provisão para perdas, a qual, ao teor do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, são indedutíveis. As disposições da SUSEP não podem se sobrepor à legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

*POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO TRIBUTO. Acata-se a alegação de postergação do pagamento do tributo quando o sujeito passivo demonstra que levou à tributação a base de cálculo objeto do lançamento de ofício e recolheu o tributo em períodos posteriores. O efeito desse reconhecimento dá-se pelo ajuste nos valores lançados, no sentido de se deduzir do tributo lançado, aquele que foi efetivamente pago a posteriori, **adotando-se, para tanto, o método da imputação proporcional** (destacou-se).*

Em que pese o entendimento da Recorrente de que o entendimento da autoridade fiscalizadora ratificado pela DRJ não pode prosperar, considerando que com a revogação do inciso II do § 1º do art. 44 da Lei n 9.430/96, permaneceu intacta a redação do art. 43 na hipótese de auto de infração sem tributo, considero equivocado o entendimento externado, eis que não se trata de auto de infração sem tributo por se tratar de crédito extemporâneo de período pretérito. Seguindo a competência do crédito o efeito seria de multa **de ofício e não multa isolada, devendo-se enquadrar o fato como fora feito pelo Fisco.**

Por entender que não há qualquer vício no procedimento adotado pela autoridade fiscalizadora, afasto a preliminar suscitada pela Recorrente.

Quanto ao mérito a Recorrente não traz novos argumentos senão aqueles que já foram trazidos, quando da Impugnação.

Sustenta que os autos de infração devem ser cancelados. Considera que os créditos da contribuição ao PIS e da COFINS devem receber o mesmo tratamento dado aos créditos do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS), isto é, devem ser excluídos dos custos dos estoques dos insumos adquiridos pela impugnante. Aduz que a não cumulatividade da contribuição para o PIS e da Cofins, produto da "vontade" do legislador infraconstitucional, não se identifica com a não-cumulatividade do IPI e do ICMS, desdobramento de determinação constitucional, o que impede a "importação" de conceitos e conclusões firmados no âmbito desses impostos na aplicação da sistemática prevista nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Como bem definiu a DRJ, a não-cumulatividade tem por finalidade garantir que a incidência tributária se dê apenas sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva. Para tanto, a instrumentalização se deu através da sistemática de créditos e débitos, onde é permitido ao contribuinte descontar, do tributo devido na saída, o tributo pago na entrada das matérias-primas, insumos, produtos intermediários e materiais de embalagem.

A Recorrente sustenta que os valores dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS não constituíram, no ano-calendário 2004, "simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes". No ano-calendário 2004, a Recorrente tinha dúvidas quanto ao seu direito à tomada dos créditos com relação à aquisição de determinados insumos, portanto, foi conservadora, pois considerou que tais não insumos não geravam direito ao crédito, adotando em sua contabilidade procedimento consistente com esse entendimento, ou seja, no período fiscalizado, os créditos daquela contribuição simplesmente não afetaram o seu resultado. Se por um lado não foi reduzido o custo do estoque desses insumos proporcionalmente ao valor dos respectivos créditos, por outro, não houve nenhum crédito em conta de resultado desse mesmo valor.

De fato, a não tomada de créditos por parte da Recorrente implicou apenas a redução do saldo de créditos daquela contribuição, o qual, a todo rigor, sequer precisaria ser contabilizado.

Aduziu ainda que, em princípio, a pessoa jurídica não deve registrar em sua contabilidade os créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, que não representam um direito adquirido de forma definitiva, e deve ser controlado extra-contabilmente. A afetação de seu resultado tributável ocorrerá apenas no momento em que o valor desse crédito for aproveitado por uma das formas previstas nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

A esse respeito a Receita Federal, por meio do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3 de 2007, expressou seu entendimento no que tange ao aspecto técnico contábil dos créditos, devendo ser registrados como ativo fiscal.

Não há regra estabelecida em lei para a escrituração dos valores dos créditos do PIS e da COFINS, mas qualquer que seja a forma adotada pelo contribuinte, o lucro líquido

obtido na demonstração do resultado do exercício será o mesmo, ou seja, não pode ser afetado por tais registros.

Sendo assim, ao contrário do que alega a Recorrente, o resultado fiscal foi afetado. Como os créditos da contribuição do PIS e da Cofins não foram contabilizados no ano-calendário de 2004 como valores a recuperar, os custos das mercadorias foram majorados, diminuindo assim o resultado tributável de IRPJ e da CSLL.

Nesse particular vale observar ainda a instrução do Conselho Federal de Contabilidade, *in verbis*:

COMUNICADO TÉCNICO Nº01/03

O Conselho Federal de Contabilidade, por permissão Regimental - art. 13º, inciso XXI, c/c o art. 4º da Resolução CFC nº 751/93 - emite o seguinte Comunicado Técnico:

*Lei nº 10.637/2002 - PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO —
FORMA DE CONTABILIZAÇÃO*

Com o advento da lei supra epigrafada, a contribuição para o PIS e PASEP tornaram-se contribuições não-cumulativas. Neste sentido, deve ser adotado, quanto a estas contribuições, a mesma sistemática conferida a Contabilização do ICMS, uma vez que estas geram créditos em relação a operações anteriores.

Em conta específica (Recuperação de PIS) deve ser contabilizado o crédito valendo como redutor do custo da mercadoria ou da despesa na prestação de serviços.

Quando da venda da mercadoria ou da prestação do serviço, o valor do PIS, contabilizado em conta específica redutora da Receita.

Deve ser observado que os efeitos desta lei têm vigência a partir de 1º de dezembro de 2002. Já nesta data, deve ser provisionado o crédito decorrente do estoque existente, à razão de 0,65%, como crédito presumido.

Este crédito calculado será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais iguais e sucessivas, a partir de 1º/12/2002 (art. 11, parágrafos 1º e 2º).

Brasília-DF, 24 de janeiro de 2003.

Contador Alcedino Gomes Barbosa

Presidente”

Por todo o exposto, voto no sentido de afastar a preliminar invocada e no mérito NEGAR provimento ao recurso voluntário, mantendo o crédito tributário lançado.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Gustavo Junqueira Carneiro Leão

Voto Vencedor

Conselheiro Marciel Eder Costa, Redator Designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente Relator, peço vênia para dele divergir especificamente quanto à condução que mantém o lançamento do IRPJ e da CSLL sobre tributo postergado com a respectiva multa de ofício de 75%.

Duas são as questões a serem analisadas no lançamento de ofício neste voto vencedor; a primeira, concernente ao cômputo dos acréscimos legais para fins de imputação do pagamento, visto que a glosa se refere a período anterior e; a segunda, a aplicação da multa de ofício de 75% sobre os valores autuados, que foram considerados postergados.

Em suas razões de decidir o nobre relator discorreu que a aplicação da imputação proporcional do tributo postergado é válida e que seu montante exigido mediante auto de infração determina a imposição da multa de ofício de 75%, sendo cabível ainda o cômputo da multa de mora no montante devido.

Neste ponto, dissentiu a turma, que por voto de qualidade decidiu pelo não cabimento da imputação proporcional no caso da postergação do tributo, nem a conseqüente aplicação da multa de ofício sobre referido montante, no entender que exponho a seguir.

DA IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL DO PAGAMENTO

O lançamento realizado nesta epígrafe, ocorreu por conta de ter o contribuinte registrado extemporaneamente créditos de PIS e Cofins, acarretando numa superavaliação do custo de aquisição dos insumos que por via reflexa supostamente reduziu o valor devido de IRPJ e CSLL relativo ao período de 2004.

Esta redução do tributo devido em período anterior e aplicada em período sucessor, determinou o procedimento de imputação proporcional do tributo pago, que consistiu conforme discorre o Relatório Fiscal (fls. 17):

A contabilização no ano-calendário de 2004, das aquisições dos insumos em questão, sem a exclusão do Crédito do PIS e da COFINS do seu custo, teve como consequência:

- Relativamente a Crédito Extemporâneo I, contabilizado em dezembro/2006, ocorreu postergação do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido do ano-calendário de 2004 para o exercício correspondente ao ano-calendário de 2006. Deve, portanto, ser feita a imputação do pagamento ao IRPJ e CSLL pago a menor no ano-calendário de 2004.

Ocorre que o procedimento da imputação proporcional não é adequado *in casu*, tendo em vista a alteração trazida pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, senão vejamos:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.

O comando legal acima deixa claro que multa e juros de mora decorrentes de crédito tributário, como no caso, do tributo recolhido postergado, são exigidos isolada ou conjuntamente e não através do método da imputação proporcional.

Tal entendimento, já está inclusive consolidado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que de forma unânime assim decidiu:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 1996, 1998

[...]

POSTERGAÇÃO. PAGAMENTOS EFETUADOS NA VIGÊNCIA DA LEI Nº 9.430/1996. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. INAPLICABILIDADE. A partir da vigência da Lei nº 9.430/1996, que instituiu nova disciplina para exigência dos pagamentos em atraso sem os acréscimos de juros e multa de mora, é inaplicável o método da imputação proporcional. Na apuração do quantum devido, deve-se considerar, como valor do imposto ou contribuição postergados, a totalidade dos valores pagos no período subsequente, sem a dedução dos juros e multa de mora.

(Acórdão nº 9101-001233, de 22.11.2011, Processo 16327.000792/2001-69, Recurso Especial do Procurador, Relator Claudemir Rodrigues Malaquias)

Tal entendimento coaduna com o art. 3º do *codex* tributário, quando este conceitua tributo. Ora, tributo não se confunde com multa e juros de mora. O contribuinte ao registrar a receita em momento posterior ao devido, não deixou de recolher o tributo em si, mas apenas o fez em momento posterior.

Assim, o tributo foi devidamente recolhido. O seu atraso deve ser exigido à parte, não através da imputação proporcional, mas antes por lançamento específico, no caso, isoladamente, conforme consubstanciado na mesma Lei nº 9.430/96:

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.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 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.

Assim, é de se cancelar a exigência nesta parte, eis que não se coaduna com a legislação vigente, nem com a jurisprudência que melhor se traduz o respectivo dispositivo.

Neste sentido, o próprio Parecer PGFN/CAT/Nº 74/2012 tratou da questão, conforme a seguinte ementa:

Imputação de pagamento. Art. 163 do CTN. Pagamento do crédito tributário após o seu vencimento, sem que o contribuinte inclua o valor da multa de mora. A imputação proporcional e a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007

Na análise de aplicação do art. 163 do CTN, identificou-se o “silêncio” existente da forma em se proceder à imputação proporcional, dirigindo-se aplicabilidade desse método ao art. 167 do mesmo *codex*, por “analogia ou simetria” quanto a hipótese de tributo postergado.

Isto porque, o art. 163 do CTN expõe regramento quanto à ordem a ser imputado o pagamento, sem considerar uma hipótese de tributo postergado, vejamos:

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras na ordem em que enumeradas:

I – em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II – primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III – na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV – na ordem decrescente dos montantes.

Assim, como discorre o próprio Parecer, o Código Tributário Nacional não contém nenhuma regra para a imputação de pagamento, na hipótese em que o contribuinte possui um débito vencido, que teoricamente exija valores de principal e juros, e o pagamento seja insuficiente a extingui-lo em seu todo.

Analisando o anteprojeto do CTN, percebeu-se que a comissão entendeu que ‘os juros de mora e as penalidades pecuniárias integram-se na obrigação principal’, fator que conceitualmente não pode ser aceito.

Como já destacado, isto significaria extirpar o próprio conceito de tributo, consoante art. 3º do CTN!

Ademais, não há base legal no ordenamento jurídico para a imputação proporcional dum pagamento realizado, de forma equivalente a principal multa e juros, ao contrário da hipótese de lançamento da multa e juros isolada ou conjuntamente, consoante o art. 43 da Lei nº 9.430/96, já citado.

Assim, ainda que o Parecer citado tenha discorrido quanto à validade da imputação proporcional a critério da autoridade administrativa, baseado no próprio art. 163 do CTN, tal entendimento não pode fazer às vezes do dispositivo legal, por apreço ao princípio da legalidade.

Portanto, não há como sustentar a imputação proporcional quanto ao tributo postergado.

DA MULTA DE OFÍCIO

Seguindo a regra “causa e efeito”, a multa de ofício sobre os valores exonerados supracitados, também resta exonerada.

Embora desnecessário muitas delongas nesse aspecto, por amor à argumentação e na finalidade de melhor sustentar o posicionamento adotado, passo a tecer algumas breves considerações.

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, possuía até 2007 a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de

falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

(Grifou-se)

Como se extrai do referido artigo, havia previsão no sentido de que o recolhimento do tributo após o vencimento do prazo, sem a multa moratória acarretava a imposição da multa de ofício de 75%.

Contudo, a Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 promoveu alteração singular no dispositivo, conforme a seguir:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

[...]

(Grifou-se)

Como se observa, a nova redação suprimiu a hipótese em que o contribuinte deixava de incluir o valor da multa de mora e/ou acréscimo, numa clássica hipótese do pagamento do tributo ter sido postergado.

Assim, também é descabida a imposição da multa de ofício no caso, pela clássica aplicação da retroatividade benéfica (art. 106, II, “c”, do CTN).

Seguindo a mesma linha, repise-se: o conceito de tributo não se confunde com acréscimos legais nem com juros, não havendo o que se falar em tributo (imposto ou contribuição) não pago, mas apenas em tributo pago a destempo, fator que não condiciona aplicação da multa de ofício.

Neste caso, conforme já descrito, aplicam-se os arts. 43 e 61 da Lei nº 9.430/96, hipótese em que a multa ainda é desonerada, conforme cada caso, pelo art. 138, *caput*, do *codex* tributário, através da denúncia espontânea, por não ter sido o tributo declarado na competência anterior, em que devido.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso, exonerando o lançamento do crédito tributário relativo à imputação proporcional e à respectiva multa de ofício de 75%.

Processo nº 10972.000114/2009-62
Acórdão n.º **1802-001.407**

S1-TE02
Fl. 55

É como voto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Marciel Eder Costa

CÓPIA