



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

Processo nº 13646.000132/2010-78
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-002.018 – 1ª Turma Especial
Sessão de 29 de julho de 2014
Matéria AI - IRPJ e CSLL
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

POSTERGAÇÃO. NOVO TRATAMENTO

A partir da vigência da Lei nº 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.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PIS E COFINS

A não cumulatividade do PIS e da Cofins não os tornam tributos indiretos nem os enquadram no disposto no §3º do Art. 289 do RIR que determina não integrar o custo das mercadorias revendidas, “os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal”.

Logo, não havendo previsão legal para lastrear a exigência fiscal de exclusão dos créditos do PIS e da Cofins do custo das mercadorias revendidas já quando das aquisições dos insumos em questão, deve ser afastada a acusação fiscal de majoração indevida de custos.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE.

A penalidade instituída pelo artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, nada mais é do que uma sanção pecuniária a um ato ilícito, configurado na falta de pagamento ou recolhimento de tributo devido, ou ainda a falta de declaração ou apresentação de declaração inexata.

In casu, dado que não houve pagamento ou recolhimento do tributo devido, a exigência da multa de ofício encontra-se em perfeita consonância com a legislação em vigor.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros dos colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as Conselheiras Maria de Lourdes Ramirez (Relatora) e Ana de Barros Fernandes que davam provimento em parte ao recurso para refutar a imputação na forma realizada pela fiscalização. Designado o Conselheiro Alexandre Fernandes Limiro para redigir o Voto Vencedor.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez - Relatora.

(assinado digitalmente)

Alexandre Fernandes Limiro - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento, os conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Alexandre Fernandes Limiro, Neudson Cavalcante Albuquerque, Leonardo Mendonça Marques, Fernando Daniel de Moura Fonseca e Ana de Barros Fernandes Wipprich.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da 1a. Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora/MG que, por unanimidade de votos, manteve integralmente as exigências de IRPJ e de CSLL consubstanciadas nos autos.

Tratam-se de autos de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, que exigem da empresa acima qualificada o crédito tributário no valor total de R\$ 812.585,58, aí incluídos o principal, a multa de ofício e os juros de mora calculados até a data da lavratura, tendo em conta a constatação de irregularidades apuradas no ano-calendário 2005, relativas a majoração de custos.

De acordo com o “Relatório Fiscal” (fls. 184 e ss), a empresa contribuinte reduziu, indevidamente, o lucro tributável e a base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2005, ao adotar os seguintes procedimentos:

[...]

O Contribuinte apurou créditos extemporâneos correspondentes ao Programa de Integração Social — PIS e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS, incidentes sobre aquisições de partes e

peças de reposição para máquinas e serviços empregados diretamente na produção de bens destinados venda, referentes aos anos base de 2003 a 2006, no valor total de R\$ 1.144.819,97 (um milhão, cento e quarenta e quatro mil, oitocentos e dezenove reais e noventa e sete centavos) relativamente ao PIS e R\$ 4.372.367,77 (quatro milhões, trezentos e setenta e dois mil, trezentos e sessenta e sete reais e setenta e sete centavos), relativamente à Cofins, e inseriu tais créditos no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais — Dacon — do mês de dezembro de 2006 (fls. 18 a 31).

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 06 A e 16 A da DACON de dezembro/2006 (fls. 18 e 25).

Posteriormente, o Contribuinte efetuou nova apuração de créditos extemporâneos, relativos aos anos base de 2004 a 2006, no valor total de R\$ 904.241,16 (novecentos e quatro mil, duzentos e quarenta e um reais e dezesseis centavos), referentes ao PIS, e R\$ 4.125.238,66 (quatro milhões, cento e vinte e cinco mil, duzentos e trinta e oito reais e sessenta e seis centavos), referente Cofins.

Estes créditos, para fins do presente Relatório Fiscal serão identificados como: Crédito Extemporâneo II.

O Crédito Extemporâneo II está consignado nas linhas 22 — Ajustes Positivos de Créditos, das fichas 06A e 16A da DACON de março/2008 (fls. 32 e 40).

Os Relatórios Fiscais Parciais — Crédito Extemporâneo I, de 2005 — PIS/COFINS (fls. 91 a 114) e Crédito Extemporâneo II, de 2005 — PIS/COFINS (fls. 115 a 169) demonstram que, depois de ajustadas as bases de cálculo do PIS e da Cofins com a glosa dos créditos decorrentes, restaram ao Contribuinte os seguintes créditos:

[...]

Com relação ao Crédito Extemporâneo I, o contribuinte informou haver escriturado os valores em seus livros contábeis, inserido-os no Dacon de 12/2006 e compensado-os (fls. 82).

Quanto ao Crédito Extemporâneo II, afirmou que fez pedido de ressarcimento por meio de DCOMP, mas não o contabilizou, vem controlando-o em conciliação contábil e fiscal (fls. 82).

A contabilização do Crédito Extemporâneo I 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. 83).

Verifica-se no documento, Balanço CBMM - Diário Geral, referente ao mês de 12/12/2006 (fls. 84 a 87), que o saldo da conta 41301002 Recuperação de Despesas (R\$ 5.616.979,36), juntamente com o grupo de contas 41105 - Vendas Internas - outras, 4130101 - Aluguel e Arrendamento - e 4130105- Outras - do grupo "Outras Receitas Operacionais", totalizam R\$ 7.960.863,51 (fls. 85), valor registrado na Ficha 06 A, linha 27 - Outras Receitas Operacionais, da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2007 (fls. 49).

Constata-se assim que o valor do crédito extemporâneo do PIS e da Cofins, relativo ao ano-calendário de 2005, integrou o Lucro Operacional do ano-calendário de 2006. Este valor não foi objeto de exclusão do Lucro Real. Conforme informação prestada pelo contribuinte, ele não consta das contas integrantes das exclusões registradas na linha 37, da Ficha 09A — Outras Exclusões, da DIPJ 2007, (fls. 90), e tal informação está de acordo com o Razão em meio digital (fls. 83).

III— DAS INFRAÇÕES

De acordo com o Ato Declaratório Interpretativo — ADI - 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 e para a 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 à postergação do recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

A contabilização no ano-calendário de 2005, 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 2005 para o exercício correspondente ao ano-calendário de 2006. Deve, portanto, ser constituído o crédito postergado do IRPJ e da CSLL pagos a menor no ano-calendário de 2005.

- Relativamente ao Crédito Extemporâneo II, cujos créditos foram utilizados em março/2008, mas não integraram o resultado para fins de IRPJ e da CSLL do ano calendário 2008, houve contabilização de custos indedutíveis relativos aos valores do PIS e da Cofins contidos na aquisição de insumos que geraram este crédito no ano de 2005.

[...]

Com base nos fatos narrados foram lavrados os autos de infração de IRPJ e de CSLL (fls....) com a seguinte descrição dos fatos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/02/2015 por ALEXANDRE FERNANDES LIMIRO, Assinado digitalmente em 18/0

2/2015 por ALEXANDRE FERNANDES LIMIRO, Assinado digitalmente em 11/03/2015 por MARIA DE LOURDES RAMI

REZ, Assinado digitalmente em 09/03/2015 por ANA DE BARROS FERNANDES

Impresso em 12/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 dos insumos os créditos do PIS e da Cofins, que representam apenas ativos fiscais. Assim, houve redução indevida do Lucro com o aproveitamento dos créditos. Tais fatos estão demonstrados no Relatório Fiscal e seu anexo, Relatório Fiscal Parcial Crédito Extemporâneo II, 2005 PIS/Cofins, que integram o presente Auto de Infração.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa (%)

31/12/2005 R\$672.791,59 75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 249, inciso I, 251 e, parágrafo único, 289, § 1º, 293 e 957, inciso I, do RIR/99.

002 INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO

SUPERAVALIAÇÃO DE CUSTO DE AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Postergação do Imposto de Renda do ano-calendário 2005 para o exercício correspondente ao ano-calendário de 2006, tendo em vista que o sujeito passivo não excluiu do custo de aquisição de insumos o crédito do PIS e da Cofins não cumulativos, conforme o Relatório Fiscal e seu anexo, Relatório Fiscal Parcial – Crédito Extemporâneo I, de 2005 PIS/Cofins, que integram o presente Auto de Infração.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa(%)

31/12/2005R\$1.518.894,47 75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

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

001 CSLL

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Majoração indevida de custos, tendo em vista que o sujeito passivo não excluiu do custo de aquisição dos insumos os créditos do PIS e da Cofins, que representam apenas ativos fiscais. Assim, houve redução indevida do Lucro com o aproveitamento dos créditos. Tais fatos estão demonstrados no Relatório Fiscal e seu anexo. Relatório Fiscal Parcial Crédito Extemporâneo II, 2005 PIS/Cofins, que integram o presente Auto de Infração.

Fato Gerador Ocorrência Valor Tributável ou Contribuição Multa (%)

31/12/2005 12/2005 R\$672.791,59 75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

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 do ano-calendário 2005 para o ano-calendário 2006, conforme apuração do IRPJ postergado, nos termos do Relatório Fiscal, em anexo, que integra o presente Auto de Infração, (...)

Fato Gerador Ocorrência Valor Tributável ou Contribuição Multa (%)

31/12/2005 12/2005 R\$399.178,90 75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art 2º e §§, e 3º da Lei nº 7.689/88;

Art. 57 da Lei nº 8.981/95;

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.

IN SRF nº 390/2004.

Na impugnação tempestivamente apresentada a contribuinte alegou (extraído do relatório da DRJ em Juiz de Fora:

[...]

Em sua peça de defesa, após breve relato dos fatos, a contribuinte suscita 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. 9.430/96, o método da imputação foi extinto, cabendo apenas o lançamento da multa e dos juros isolados. E no mérito aduz, em síntese, que a autuação é improcedente, visto que, ao contrário do que sustenta a fiscalização, não há qualquer fundamento legal que obrigue a impugnante a lançar, em conta redutora do custo de estoques de insumos, os créditos da contribuição ao PIS e da COFINS.

Acrescenta a impugnante que, caso se entenda pela manutenção das exigências fiscais, o que se admite apenas para fins de argumentação, deve ser afastada a incidência dos juros de mora sobre os valores das multas de ofício, pois a lei somente prescreve a aplicação do referido encargo sobre as multas isoladas

Ao final protesta a impugnante provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a realização de diligências e a juntada de documentos, e requer sejam julgados improcedentes os autos de infração ora impugnados, cancelando-se integralmente as correspondentes exigências fiscais.

[...]

Ao apreciar a impugnação, a Turma Julgadora de 1ª. instância afastou o pedido de apresentação posterior de provas, por ausência de permissão legal, e de diligência, por se mostrar genérico e não se prestar a suprir lacunas da defesa (fls. 244 e ss).

No mérito aquela autoridade observou que se aplica, ao caso, as disposições do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que prevê o lançamento da diferença de imposto e de contribuição, em casos de postergação, bem como a incidência de juros e multa sobre os montantes exigidos.

Assinalou que a imputação proporcional encontraria fundamento no CTN e na Nota Cosit nº 106, de 2004

Ressaltou que 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 da não cumulatividade. Assim, segundo o ADI, o procedimento recomendável consistiria no registro dos créditos do PIS e da Cofins como ativo fiscal, sendo que, na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso, o resultado fiscal não poderá ser afetado, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do IRPJ e da CSLL. No presente caso, contudo, teria ficado caracterizado que o resultado fiscal do período restou afetado pela conduta adotada pela empresa.

Acrescentou que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício encontra amparo legal e, ao final, julgou improcedente a impugnação.

Notificada da decisão, em 02/08/2012 (AR fl. 262), apresentou a interessada, em 30/08/2012, recurso voluntário (fls....), no qual reproduz os argumentos de defesa deduzidos na impugnação, como:

- o descabimento de imputação proporcional nos casos de postergação;
- a sistemática de não cumulatividade do IPI e do ICMS não poderia ser assemelhada ao regime não- cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS,
- inaplicabilidade de juros sobre a multa de ofício.

Ao final pede pelo provimento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como se verifica do relato, a presente autuação decorre da utilização de créditos extemporâneos de PIS e da COFINS, relativos a aquisições de insumos realizadas em 2005 sem exclusão dos referidos créditos do seu custo, que foram contabilizadas em 2006,

cujos valores foram discriminados como “Crédito Extemporâneo I”, que a fiscalização tratou como a infração n.º 001 - “postergação no pagamento do IRPJ e da CSLL”, do ano-calendário 2005 para o ano-calendário 2006.

A auditoria também constatou a apropriação de créditos extemporâneos de PIS e de COFINS que não foram contabilizados, cujos valores foram discriminados como “Crédito Extemporâneo II”, e o reconhecimento foi tratado como a infração n.º 002 - “superavaliação de custos de aquisição de insumos”.

Quanto à primeira infração – postergação no pagamento do IRPJ e da CSLL – o lançamento se deu em virtude de ter a recorrente registrado extemporaneamente, em 2006, créditos de PIS e de COFINS auferidos em 2005, reduzindo, assim o valor do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2005.

Esta redução dos tributos devidos em 2005, mas pagos em período posterior, 2006, levou a auditoria a adotar o procedimento de imputação proporcional de pagamento.

O procedimento adotado pela auditoria fiscal foi validado pela Turma Julgadora de 1ª instância que buscou o conteúdo normativo do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977 para amparar a exigência:

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.

Considerou aquela autoridade que, por ter a recorrente contabilizado em 2006, créditos extemporâneos do PIS e da Cofins, não cumulativos, referentes ao ano de 2005 e, assim, diminuído o seu lucro líquido desse ano de 2005, sobre o tributo que deixou de ser apurado e recolhido deveriam incidir juros e multa, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 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.

§ 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.

Contudo, diante das alterações introduzidas pela Lei nº 9.430, de 1996, a jurisprudência contemporânea deste CARF tem considerado que esse procedimento não é o mais apropriado. Nas situações em que se constate postergação do pagamento do tributo, deve ser aplicado o quanto disposto no art. 43 do referido diploma legal:

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.

Nesse sentido pode-se citar o Acórdão nº 1103-000.801, de 05/12/2012, da 3ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara / 1ª. Seção do CARF:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004

Ementa: COMPENSAÇÃO IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL PRINCIPAL, JUROS, MULTA INEXISTÊNCIA DE REGRA

Não há regra legal tributária estatuinto a imputação proporcional do pagamento entre principal e juros, ou entre principal, juros e multa de mora. Ao

contrário, há regra legal que chancela a possibilidade jurídica de pagamento só de principal com atraso. A fortiori, é possível o pagamento só de juros de mora e/ou de multa de mora. Inexistência de vedação à compensação só de juros de mora e de multa de mora.

E o Acórdão n.º 141.358, da 1ª. Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Anos-calendário: 1996 a 1998

IRPJ - POSTERGAÇÃO DE RECEITAS - TRIBUTAÇÃO

A partir da vigência da Lei nº 9.430/96, em caso de recolhimento de tributo após o período de competência (postergação do tributo), não é mais aplicável o método de imputação proporcional.

Da mesma forma, como bem assinalou a defesa, a Câmara Superior de Recursos Fiscais se pronunciou recentemente sobre o tema, no Acórdão n.º 9101-01.233, em sessão realizada em 21/11/2011, no seguinte sentido:

ASSUNTO: 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.

ASSUNTO: 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.

Do voto do Ilustre Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias, extraio os seguintes trechos:

Como já assentado por esta Corte, 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**. Em consequência, na apuração do *quantum* devido na hipótese de postergação, **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**.

Devo considerar, ainda, o quanto decidido, recentemente, pela 2ª. Turma Especial da 1ª. Seção deste CARF, em relação à mesma empresa e aos mesmos fatos aqui tratados, ocorridos no ano-calendário 2004, objetos do processo nº 10972.000114/2009-62. Em sessão realizada em 04/10/2012, aquela turma decidiu, por voto de qualidade, exonerar a exigência relativa a postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL, do ano-calendário 2004, para o ano-calendário 2006, incidente sobre créditos de PIS e COFINS apropriados extemporaneamente.

Ao analisar a situação, o Conselheiro Marciel Eder Costa, consignou em seu voto:

[...]

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 (omissis)

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:

(Transcrição ementa do Acórdão nº 9101-01.233)

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.

Pelos fundamentos aqui expostos, os quais adoto, devem ser canceladas as parcelas das exigências de IRPJ e de CSLL relativa à postergação com imputação proporcional de pagamento.

Quanto ao regime não cumulativo das contribuições ao PIS e a COFINS, bem como o tratamento fiscal a ser dado aos créditos experimentados nas aquisições de insumos, aduz a recorrente que as Leis n. 10.637/02 e 10.833/03 não teriam instituído um “regime de plena não-cumulatividade”, visto que o critério nelas previsto permitiria apenas que, ao final do período de apuração, determinados valores (“créditos”) sejam deduzidos do montante a ser recolhido pela pessoa jurídica, a título de contribuição para o PIS e de COFINS.

Nas alegações da defesa a auditoria fiscal teria assemelhado ao regime de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, o regime de não-cumulatividade do IPI e do ICMS, o que seria incorreto, visto que nesse último regime, os créditos desses impostos, relativos aos ingressos de insumos e mercadorias, devem ser contabilizados à parte do custo dos respectivos estoques, figurando a débito de contas do ativo circulante, *IPI a recuperar* e *ICMS a recuperar*.

Entende que, no caso das contribuições sociais em foco, de acordo com disposição legal expressa, os correspondentes créditos seriam descontos praticados no ato da determinação dos valores finais devidos pela pessoa jurídica em cada período de apuração, nos termos do parágrafo 10 do art. 3º. da Lei n. 10833/03.

Contudo, como bem salientou a Turma Julgadora de 1ª Instância, a interpretação dada ao assunto pela recorrente não pode transformar a sistemática de não-cumulatividade do PIS e da COFINS em incentivo fiscal do IRPJ e da CSLL. 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 isso, adotou-se a 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 Receita Federal, por meio do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3 de 2007, orientou quanto ao aspecto técnico contábil dos créditos no sentido de que tais créditos devem ser registrados como ativo fiscal.. Assim, na demonstração do resultado do exercício, o lucro líquido não pode ser afetado pelo registro desses créditos.

Na Interpretação Técnica nº 01/04, o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – se pronunciou a respeito do novo regime de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, no seguinte sentido:

Contabilização das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Em 31 de dezembro de 2002 e em 30 de dezembro de 2003, o Governo editou, respectivamente, as Leis 10.637 e 10.833, com as alterações da Lei 10.865/2004, e regulamentações posteriores, as quais introduziram modificações na forma de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e de Formação para o Patrimônio do Servidor Público (Pasep), e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Em virtude da complexidade do tema e da existência de certos aspectos que têm suscitado dúvidas em sua contabilização, o IBRACON decidiu elaborar esta Interpretação Técnica (IT) contendo uma orientação geral quanto aos principais aspectos contábeis envolvidos após a promulgação das referidas Leis.

Esta IT não pretende discutir os aspectos jurídicos das citadas leis. As citações a artigos e parágrafos da lei, somente serão feitas para auxiliar na discussão:

Questão 1

Qual a melhor classificação desses tributos na demonstração de resultado a partir da vigência das leis acima referidas?

[...]

Esses tributos devem ser registrados nos diversos grupos de receitas e despesas, a fim de que os correspondentes encargos reflitam a despesa tributária relativa às transações que a geraram e, dessa forma, que a entidade apresente adequadamente a margem bruta, lucro operacional, resultado financeiro e o resultado não-operacional gerado em seu negócio. Assim, por exemplo, no caso da receita de venda, o montante do PIS e da COFINS calculado sobre essa receita deve ser demonstrado como dedução de vendas, **os créditos sobre os estoques vendidos como redutor do custo das vendas** (não é um imposto sobre as vendas) e os créditos sobre despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica em conta específica redutora dessas despesas, integrando o resultado operacional.

Questão 2

Ao registrar as aquisições de bens ou mercadorias, devem as entidades segregar esses tributos em conta distinta do ativo?

De acordo com as normas legais, para o cálculo das contribuições não cumulativas deverá o contribuinte proceder da seguinte forma: sobre a base de cálculo obtida, já excluída das receitas isentas, sujeitas à alíquota zero, não alcançadas pela incidência, será aplicada a alíquota aplicável e, do valor das contribuições apuradas, serão descontados créditos calculados em relação a custos e despesas pagos e incorridos, notadamente em relação a:

[...]

Assim, os valores dessas contribuições contidos nas aquisições de mercadorias se constituem num ativo da entidade.

[...]

Ao tomar o crédito do PIS e da COFINS, o mesmo não deverá fazer parte do custo de aquisição dos estoques, principalmente para que o resultado do período esteja de acordo com o regime de competência. Por ser tributo que deixou de ser cumulativo, reveste-se de um direito a ser recuperado quando de seu recebimento.

Esse crédito somente poderá ser utilizado para reduzir o valor a pagar calculado em relação às receitas, nos termos definidos nas leis, ou seja, se não utilizado não será ressarcido pelo Fisco, exceto para situações especiais definidas em Lei. Havendo dúvida em relação à sua recuperação, o crédito deverá ser baixado.

Questão 3

Se a entidade, por facilidade ou simplicidade administrativa, registrar a despesa com PIS e Cofins em rubrica própria na demonstração do resultado do exercício, com base no “Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon”, instituído pela Secretaria da Receita Federal, que nesta IT estamos denominando sistema simplificado, deverá tomar alguma providência em relação às diversas contas de resultado que estarão afetadas por esses tributos?

Se a entidade assim proceder, teremos as seguintes principais questões a considerar:

- a) O saldo dos estoques poderia estar aumentado pelo valor do PIS e da Cofins, cujos créditos já foram compensados;
- b) A receita de vendas não estará deduzida do PIS e da Cofins;
- c) O custo das vendas estará aumentado em razão de o valor dos insumos utilizados na fabricação contemplar o PIS e a Cofins pagos na compra; e
- d) O custo das vendas estará aumentado pelo valor da depreciação dos bens do ativo imobilizado utilizados na produção calculado sem dedução dos tributos.

Assim, cada uma dessas rubricas deverá ser ajustada para retirar delas os efeitos desses tributos, de tal maneira que o resultado alcançado seja igual àquele apurado pelo sistema não simplificado.

(*) destaques acrescidos.

No mesmo sentido o entendimento do Conselho Federal de Contabilidade, estampado no COMUNICADO TÉCNICO Nº 01/03:

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 à 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).

Verifica-se, assim, que tanto a Receita Federal quanto a própria sociedade, representada pelo Instituto de Auditores Independentes do Brasil – Ibracon – e pelo Conselho Federal de Contabilidade, orientam a maneira como devem ser tratados os créditos de insumos e matérias-primas no regime de não-cumulatividade do PIS e da COFINS: **os valores dessas contribuições contidos nas aquisições de mercadorias se constituem num ativo da entidade.** E nessas condições não podem afetar o resultado final do exercício.

Mas, no presente caso, o resultado fiscal da empresa foi afetado pois, como os créditos das contribuições ao PIS e à Cofins não foram contabilizados no ano-calendário 2005 como valores a recuperar, os valores a recolher dessas contribuições restaram majorados, diminuindo, assim, o resultado tributável de IRPJ e da CSLL.

Por tais razões, neste item, mantêm-se as exigências.

Deve ser afastada a alegação de que o procedimento adotado pela recorrente estaria amparado em Solução de Divergência da COSIT e em outras soluções de consulta e que, nesse contexto, não caberia a cobrança de juros e multa sobre os valores devidos a título de IRPJ e de CSLL pois, como visto, o resultado final do IRPJ e da CSLL restaram afetados pela não contabilização dos créditos de PIS e de COFINS no ano-calendário 2005.

Quanto aos acréscimos legais ao crédito tributário cumpre consignar que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61 da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, de seguinte teor:

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.

Nesse contexto, a multa de ofício é débito para com a União e decorre de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos dos seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966):

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

[...]

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

[...]

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.

Decorre, assim, das expressas disposições legais que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora. E o crédito tributário é definido como aquele decorrente da obrigação principal, que tem por objeto não apenas o pagamento do tributo, mas também da penalidade pecuniária e, nesse sentido, sequer se poderia afirmar que a multa de ofício não seria decorrente da exigência de tributos e contribuições. Na verdade, a exigibilidade dos tributos e contribuições é o fundamento para a própria exigibilidade da multa de ofício.

A própria Lei nº. 9.430, de 1996, no artigo 43, prevê expressamente a incidência de juros de mora sobre a multa de mora e os juros de mora devidos, isolada ou conjuntamente, e não teria sentido admitir a incidência dos juros de mora sobre a multa de mora e sobre os próprios juros de mora lançados ex-officio e afastar a incidência nos casos de multa objeto de lançamento de ofício. Não há discrimine na legislação que ampare tal distinção. É a seguinte a redação do artigo 43:

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.

Portanto, sendo a multa de ofício débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configura-se regular a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento. Nesse sentido vem se solidificando a jurisprudência deste órgão colegiado, como se verifica das ementas de acórdãos de recentes julgados proferidos por este CARF:

JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

(Acórdão 1202-00.138 – 1ª. Seção. 2ª. Câmara. 1ª. Turma Ordinária. Sessão de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).

JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Não procede o

(Acórdão 1401-00.155 – 1ª. Seção. 4ª. Câmara. 1ª. Turma Ordinária. Sessão de 28 de janeiro de 2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

$$\left[\begin{array}{c} \vdots \end{array} \right]$$

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§10).

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.222, de 2006 e a Lei nº 12.365-2/2012 por ALEXANDRE FERNANDES LIMIRO, Assinado digitalmente em 18/02/2015 por ALEXANDRE FERNANDES LIMIRO, Assinado digitalmente em 11/03/2015 por MARIA DE LOURDES RAMIREZ, Assinado digitalmente em 09/03/2015 por ANA DE BARROS FERNANDES

Impresso em 12/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do *caput* incidem juros de mora 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 art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

[...]

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido, ainda, a seguintes Súmulas editadas por este CARF:

Súmula CARF nº 4: *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.*

Súmula CARF nº 5: *São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

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

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Limiro, Redator Designado

A premissa utilizada para exigência do crédito tributário em tela é a conclusão contida no Ato Declaratório Interpretativo — ADI - SRF nº 03, de 29 de março de 2007. A referida norma complementar manifesta entendimento da Receita Federal do Brasil de que 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.

Isso fica bem claro no relatório fiscal às fls. 187 dos autos físicos, onde a autoridade administrativa ressalta, com base no referido entendimento, que “o procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Contribuição para o PIS e para a 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 à postergação do recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL”.

Em seu voto, a eminente relatora, Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, manifestou entendimento de que “o resultado fiscal da empresa foi afetado pois, como os créditos das contribuições ao PIS e à Cofins não foram contabilizados no ano-calendário 2005 como valores a recuperar, os valores a recolher dessas contribuições restaram majorados, diminuindo, assim, o resultado tributável de IRPJ e da CSLL”. Com isso, reforçou a conclusão do acórdão recorrido no sentido de que a interpretação dada ao assunto pela recorrente não pode transformar a sistemática de não-cumulatividade do PIS e da COFINS em incentivo fiscal do IRPJ e da CSLL.

Revisitemos, entretanto, os dispositivos normativos utilizados pela autoridade fiscal para fundamentar o auto de infração, atentando-se para aqueles que se referem à base de cálculo dos tributos em tela:

Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99)

Art.249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §2º):

I-os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

[...]

Art.289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

[...]

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

A Cofins e o PIS não podem ser tidos como tributos “devidos na aquisição”, tampouco “recuperáveis” como ocorre com o ICMS e o IPI, que incidem sobre a *operação*, respectivamente, relativa à circulação de mercadoria ou com produto industrializado que resulte na aquisição da mercadoria destinada à revenda.

O dispositivo, está a referir-se, portanto, a tributos indiretos, comumente estudado na doutrina, em especial quando da análise do Art. 166 do CTN. Importaremos, ao

presente caso, as conclusões abaixo grifadas para chegarmos à conclusão se PIS e Cofins se enquadram no conceito de “tributos devidos na aquisição ou importação” a que alude o §1º do Art. 289 do RIR:

Indireto é o imposto que comporta, na operação, **dualidade** de pessoas: *contribuinte de direito* (aquele que é responsável pelo pagamento do tributo - também denominado de sujeito passivo direto); e *contribuinte de fato* (aquele que efetivamente suporta o ônus do imposto - também denominado de sujeito passivo indireto). (CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. São Paulo : Atlas, 2014) – grifos nossos

E ainda:

A repercussão, fenômeno econômico, é difícil de precisar. Por isso esse dispositivo [referindo-se ao Art. 166 do CTN] tem gerado inúmeros questionamentos na doutrina. Ainda que se aceitem os “bons propósitos” do legislador, é um trabalho árduo identificar quais tributos, em que circunstâncias, têm natureza indireta, quando se sabe que há a tendência de todos os tributos serem “embutidos” no preço de bens ou serviços e, portanto, serem financeiramente transferidos para terceiros. Diante dessa dificuldade, a doutrina tem procurado critérios para precisar o conteúdo do preceito; Leo Krakoviak, com apoio em Marco Aurélio Greco, sustenta que o art. 166 do Código “supõe a existência de uma dualidade de pessoas”, de modo que, **“se o fato gerador de um tributo ocorre independentemente da realização de uma operação que envolve uma relação jurídica da qual participem dois contribuintes, em virtude da qual o ônus financeiro do tributo possa ser transferido diretamente do contribuinte de direito para o contribuinte de fato, não há como fala-se em repercussão do tributo por sua natureza”**. (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo : Saraiva, 2010, pg.451/2) – grifos nossos

Do STJ, colhemos:

[...] Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. [...] 5. A contribuição previdenciária examinada é de natureza direta. Apresenta-se com essa característica porque a **sua exigência se concentra, unicamente, na pessoa de quem a recolhe, no caso, uma empresa que assume a condição de contribuinte de fato e de direito**. A primeira condição é assumida porque arca com o ônus financeiro imposto pelo tributo; a segunda, caracteriza-se porque é a responsável pelo cumprimento de todas as obrigações, quer as principais, quer as acessórias. (STJ : EDcl no AgRg no Resp 189618/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/05/1999, DJ 01/07/1999, p. 130)

Do exposto, pode-se concluir que PIS e Cofins não são tributos indiretos, pois não são devidos pela aquisição de bens, mas sim sobre o faturamento; não são devidos em relação à uma operação ou negócio jurídico entre dois sujeitos. Neles, o que ocorre, de fato, é justamente o contrário: a junção da condição de contribuinte *de fato* e *de jure* em uma única pessoa.

A implementação da não cumulatividade nestes tributos não alterou essa conclusão. Não cumulatividade (técnica tributária para evitar os efeitos “em cascata” da tributação) é gênero, da qual a dedução do imposto devido em cada operação, com o exigido nas anteriores é apenas uma forma desta ser efetivada. Diferentemente do ICMS e IPI, em que a não cumulatividade, por injunção constitucional, se opera desta forma, no caso do PIS e da

Cofins, essa técnica arrecadatória não poderia levar em consideração o montante devido nas operações anteriores, simplesmente por que o fato impositivo destes tributos não se dá em face de operações, mas sim em face do faturamento. Nesse sentido, colha-se o seguinte ensinamento:

Tem-se neste ponto, entretanto, diferenças de suma relevância na técnica da não cumulatividade do PIS/Cofins que a afastam ontologicamente do método subtrativo indireto adotado para o IPI e o ICMS.

Primeiramente, os créditos do PIS/Cofins não são apropriados de acordo com o valor das mesmas contribuições incidentes na etapa anterior da cadeia produtiva, ou seja, não são considerados os valores recolhidos a este título por ocasião da entrada de bens, mercadorias e serviços no estabelecimento comercial do contribuinte para fins de determinação dos créditos.

A. relevância da etapa anterior limita-se a definir se, na operação precedente, ocorreu a incidência destas contribuições, tal como exige a lei, que inadmita créditos das exações na hipótese de não incidência tributária no ingresso de insumos na pessoa jurídica. Entretanto, *definida esta incidência fiscal precedente, é absolutamente irrelevante o valor efetivamente devido ou recolhido na etapa anterior não apenas para estabelecer se o crédito das contribuições é admitido, mas também, e sobretudo, para estabelecer o montante deste crédito.*

Em outras palavras, estabelecido o direito ao crédito do PIS/Cofins pela tributação dos insumos adquiridos pela pessoa jurídica, **o valor das contribuições incidentes sobre a etapa anterior é desconsiderado para determinar o montante do crédito a que tem direito o contribuinte-adquirente dos insumos.**

Isto porque, como estabelece o parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, **os créditos de PIS/Cofins são determinados mediante a aplicação da própria alíquota das contribuições sobre o valor dos insumos adquiridos pela pessoa jurídica**, sendo que o resultado desta aplicação não deve ser comparado ou ajustado com o montante das contribuições devido ou recolhido por ocasião da entrada do respectivo insumo.

Justamente por isso é que (i) à pessoa jurídica não se exige o controle do valor das contribuições do PIS/Cofins incidentes ou pagos na aquisição de insumos, mas **somente o registro de que tais aquisições são tributáveis pelas contribuições em questão (e obviamente o valor das aquisições)**, e (ii) **não há destaque**, na nota fiscal de aquisição de insumos, dos valores recolhidos a título de PIS/Cofins na operação precedente.

Esta sistemática, como dito anteriormente, distancia-se do método subtrativo direto, haja vista que não há ajustes na base de cálculo das contribuições para determinação do valor devido (apesar de ser relevante o valor da aquisição do insumo); e, do mesmo modo, também não se subsume ao método subtrativo indireto definido para o ICMS e para o IPI, porque não temos, na apuração das contribuições, o abatimento através do "imposto contra imposto", uma vez que a dedução dos valores devidos no fato impositivo do PIS/Cofins **não ocorre mediante a subtração do valor incidente destas contribuições nas aquisições de insumos**, mas sim mediante a subtração de créditos determinados mediante a aplicação da alíquota destas contribuições sobre o valor total dos insumos admitidos, sendo irrelevante o valor efetivamente devido ou pago por ocasião da entrada destes mesmos itens. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito à Escrituração de Créditos dos PIS e Cofins*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 208, pg. Pg. 75)

Veja, portanto que a não cumulatividade das contribuições ao PIS e da Cofins também não os tornam tributos indiretos, posto que sua repercussão econômica, inerente a todo

Processo nº 13646.000132/2010-78
Acórdão nº **1801-002.018**

S1-TE01
Fl. 387

tributo, não é juridicamente qualificada pelo legislador, como se verifica no ICMS e no IPI. Sendo assim não se subsumem ao disposto no §3º do Art. 289 do RIR que determina não integrar o custo das mercadorias revendidas, “os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal”.

As técnicas contábeis não podem prevalecer à lei, no caso ato normativo primário (Art. 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) para definir a base de cálculo do tributo. Neste sentido, ver CTN, Art. 97, IV do CTN.

Nessa linha, não havendo previsão legal para lastrear a exigência fiscal de exclusão dos créditos do PIS e da Cofins do custo das mercadorias revendidas, já quando das aquisições dos insumos em questão, inauguro, portanto, divergência, e voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Alexandre Fernandes Limiro