



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

Processo nº 13646.000133/2011-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.802 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de março de 2016
Matéria Lucro Real - Exclusão de Crédito Extemporâneo de PIS e Cofins
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PIS E COFINS.

As contribuições de PIS e Cofins não se enquadram na dicção do parágrafo 3º do art. 289 do RIR, que determina não integrar o custo das mercadorias revendidas, “os impostos recuperáveis através de créditos na escrituração fiscal”. Não há previsão legal que determine a exclusão dos créditos do PIS e da Cofins do custo dos insumos, podendo a contribuinte controlar os referidos créditos extracontabilmente e, quando do seu efetivo creditamento, proceder aos ajustes contábeis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, votando pelas conclusões da Conselheira Edeli Pereira Bessa, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. A Conselheira Edeli Pereira Bessa apresentou declaração de voto. Declarou-se impedida a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio.

(documento assinado digitalmente)

ANA DE BARROS FERNANDES WIPPRICH - Relatora

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente

Participaram do julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Talita Pimenta Félix. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Rogério Aparecido Gil.

Relatório

Trata de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 09-41.350/12, proferido pela Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora/MG, e-fls. 221 a 231, que manteve as exigências fiscais de IRPJ e CSLL, relativas ao ano-calendário de 2006, no valor de R\$ 669.510,69, incluídos multa de ofício regular (75%) e juros moratórios - fls. 135 a 145.

A autuação decorreu da constatação fiscal que houve majoração indevida de custos, no ano-calendário de 2006, tendo em vista que a atuada não excluiu dos custos de aquisição dos insumos os créditos de PIS e Cofins (ativos fiscais), acarretando a redução indevida do lucro no ano-calendário em questão, e em 2008 aproveitou-se, extemporaneamente destes créditos, sem proceder ao devido ajuste na contabilidade. A infração fiscal foi tipificada nos artigos do Regulamento do Imposto de Renda vigente (RIR/99 - Decreto nº 3.000/99): 249, inciso I; 251, § único; 289, § 1º, 293 e 957, inciso I. Tudo conforme explicitado no Termo de Verificações Fiscais de fls. 147 a 149.

No referido Termo está esclarecido:

"Ao apurar créditos de 2006 e aproveitá-los extemporaneamente em 03/2008, o Contribuinte recuperou o custo do crédito agregado aos insumos que reduzira o resultado de 2006.

Em decorrência da diligência realizada, conforme Relatório Fiscal Parcial citado, apesar das glosas realizadas, houve admissão de créditos que alteraram positivamente o resultado do ano de 2006, não ajustado pelo Contribuinte. Afirma este que fez o pedido de ressarcimento por meio de Dcomp, mas não contabilizou o crédito, vem controlando o em conciliação contábil e fiscal (fls. 14).

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 2006, das aquisições dos insumos em questão, sem a exclusão do Crédito do PIS e da Cofins do seu custo e sem o ajuste em 2008 do resultado para fins de IRPJ e CSLL, teve como consequência a contabilização de custos indedutíveis relativos aos valores do PIS e da Cofins contidos nessas aquisições que geraram este crédito no ano de 2006."

(grifos não pertencem ao original)

A autuada impugnou os lançamentos tributários argumentando que não existe qualquer legislação que a obrigue a lançar os créditos de PIS e Cofins em contas redutoras do custo dos estoques de aquisições de insumos. Ataca, ainda, a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício.

No voto-condutor a Turma de Julgamento de Primeira Instância fundamenta a decisão nos seguintes termos:

"..."

Com relação aos autos de infração, a contribuinte sustenta que eles devem ser cancelados uma vez que reside no entendimento, a seu ver equivocado, dos auditores fiscais autuantes de que os créditos da contribuição ao PIS e da COFINS devem receber o mesmo tratamento dos créditos do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS), isto é, os valores daqueles créditos devem ser excluídos dos custos dos estoques dos insumos adquiridos pela impugnante.

E mais, destacando as diferenças entre as duas sistemáticas, a interessada 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 n.º 10637/02 e 10833/03.*

Nesse ponto, cumpre salientar que a sistemática da não-cumulatividade não pode se transformar, por mero equívoco de interpretação, em incentivo fiscal do IRPJ e da CSLL. A não-cumulatividade tem por objetivo apenas garantir que a incidência tributária se dê sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva, de forma que a alíquota efetiva tenda a se manter a mesma durante todo o fenômeno econômico. Para tanto, basta que seja permitido ao contribuinte descontar, do tributo devido na saída, o tributo pago na entrada dos insumos e das mercadorias.

E ainda que o sistema não-cumulativo criado para a Cofins e para a Contribuição para o PIS/Pasep não seja exclusivamente um sistema de crédito contra crédito nem de base contra base e, em algumas hipóteses, seja permitido o aproveitamento de créditos presumidos, o valor a ser descontado do tributo não pode se constituir em custo e em direito de crédito ao mesmo tempo.

Se fosse autorizada a manutenção do valor recuperável nos custos dos bens vendidos, além de permitir que o contribuinte descontasse na saída os tributos pagos na entrada ou os créditos presumidos, haveria um duplo benefício que ultrapassaria os propósitos da não-cumulatividade, instituída pelas Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Ainda sobre a questão, a autuada sustenta que os valores dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS não constituíram, no ano-calendário 2006, "simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes".

A impugnante prossegue argumentando que: (i) no ano-calendário 2006, tinha dúvidas quanto ao seu direito à tomada dos créditos com relação à aquisição de

determinados insumos, e, por essa razão, sendo conservadora, 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, (ii) 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 e (iii) a não tomada de créditos por parte da impugnante implicou apenas a redução do saldo de créditos daquela contribuição, o qual, a todo rigor, sequer precisaria ser contabilizado.

Aduz ainda a impugnante 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 n. 10637/02 e 10833/03.

Equivoca-se a impugnante. O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins constitui aplicação em um ativo (direito de crédito), cujo registro contábil as normas técnicas determinam seja feito, de imediato, no momento de sua aquisição. E, tratando-se de um ativo, é cediço que a importância despendida na sua aquisição não pode ser lançada como custo ou despesa (motivo pelo qual o montante do custo ou despesa que deu origem ao crédito das contribuições deve ser reduzido pela quantia correspondente ao ativo surgido)

Ademais, o valor de tributos a recuperar constitui um ativo da pessoa jurídica. Da Lei das S/A (Lei nº 6.404, de 1976), extrai-se o seguinte dispositivo relativo aos critérios de avaliação dos ativos:

[...]

De acordo com as regras impostas por esse dispositivo, os créditos de que ora se trata devem ser avaliados pelo custo de aquisição ou valor de emissão, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior. Isso implica dizer que, se a empresa não vislumbra possibilidade de realização dos créditos, é possível ajustar o seu valor mediante provisão para perdas. Essa provisão, entretanto, constitui despesa indedutível para o IRPJ e a CSLL (art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995), enquanto não configurada a efetiva realização da perda.

Sobre a questão, veja-se ainda o entendimento do Conselho Federal de contabilidade, *in verbis*:

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).

[...]

Por sua vez, o IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil se manifestou sobre os procedimentos contábeis pertinentes à Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, por meio da Interpretação Técnica nº 1/4, nos penúltimos parágrafos da questão 02, assim descrito:

[...]

Depreende-se do exposto que o direito de crédito (facultativo) é um ativo fiscal que usualmente será contabilizado como um redutor de custo. Obviamente que tal contabilização gerará um aumento na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Tal incremento não poderá ser excluído extracontabilmente. Eventual procedimento contábil diverso, não poderá afetar o resultado fiscal.

Cabe registrar 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. Segundo o ADI, o procedimento recomendável consiste 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.

Assim, apesar de não haver regra estabelecida em lei para a escrituração dos valores dos créditos do PIS e da Cofins, qualquer que seja a forma adotada pela contribuinte, o lucro líquido obtido na demonstração do resultado do exercício deverá ser o mesmo.

No caso concreto, portanto, ao contrário do que alega a impugnante, o resultado fiscal foi alterado, na medida em que não houve contabilização do crédito (ativo fiscal) como redutor do custo de aquisição dos bens e serviços, ensejando a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL artificialmente reduzida, o que acarretou a presente exigência.

[...]"

(grifos no original)

Manteve-se a incidência dos juros sobre a multa de ofício aplicada, em vista desta aplicação ser *ex legis*.

A empresa interpôs tempestivamente¹ o Recurso de e-fls. 237 a 280, reiterando os termos da defesa exordial, em apertada síntese:

"[...]"

Nessa ordem de idéias, verifica-se 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 n. 10637/02 e 10833/03.

Com efeito, os artigos 153, parágrafo 3º, inciso II, e 155, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição determinam como deve ser "operacionalizada" a não-cumulatividade do IPI e do ICMS.

Baseadas nesses dispositivos constitucionais, as legislações daqueles impostos prevêem, basicamente, que a respectiva não-cumulatividade deve ser produzida pelo creditamento, nas correspondentes escriturações fiscais, dos valores desses mesmos impostos destacados nas notas fiscais que acompanham as entradas dos bens que, de alguma maneira, devem sofrer nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva e circulatória.

E, justamente, em decorrência do disposto na Constituição, na prática, adota-se o sistema de excluir o IPI e o ICMS do valor dos estoques, ou seja, os créditos desses impostos, relativos aos ingressos de insumos e mercadorias, são contabilizados à parte do custo dos respectivos estoques, figurando a débito de contas do ativo circulante, IPI a recuperar e ICMS a recuperar.

Contudo, não se pode dar o mesmo tratamento aos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, que se apresentam por um sistema que, no direito tributário brasileiro, mais se aproxima do regime de impostos sobre o valor agregado, encontrados no direito comparado.

No caso das contribuições sociais em foco, de acordo com disposição legal expressa, os correspondentes créditos são 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, "in verbis":

[...]

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 n. 10637/02 e 10833/03.

Assim sendo, ao contrário do que ocorre com os créditos do IPI e do ICMS, os créditos da contribuição ao PIS e da COFINS não devem ser contabilizados como redutores dos custos de aquisição dos insumos e dos bens do ativo permanente, sendo totalmente improcedente a alegação de que teria havido majoração indevida de custos de aquisição de insumos, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSL, referentes ao ano base de 2006.

Além disso, o Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 3, de 29.3.2007, mencionado no Relatório Fiscal e no acórdão recorrido, não ampara as alegações da fiscalização, na medida em que os valores dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS não constituíram, no ano-calendário 2006, "simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes".

[...]

No caso "sub judice", não tem cabimento a afirmação do acórdão recorrido de que "se fosse autorizada a manutenção do valor recuperável nos custos dos bens

vendidos, além de permitir que o contribuinte descontasse na saída os tributos pagos na entrada ou os créditos presumidos, haveria duplo benefício, que ultrapassaria os propósitos da não cumulatividade".

Isso porque não se verifica essa dupla dedução dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS.

Explica-se.

No ano-calendário 2006, a recorrente e outros milhares de contribuintes tinham dúvidas quanto ao seu direito à tomada dos créditos com relação a determinados insumos.

Por essa razão, deixaram de fazer o creditamento nos meses de aquisição destes insumos, fazendo-o de forma extemporânea, quando não restava dúvida acerca da higidez de seu direito creditório.

De fato, o registro extemporâneo dos créditos ocorreu somente quando o fisco passou a emanar pronunciamentos, no bojo de processos de consulta, reconhecendo o direito à tomada do crédito, em situações como a das "aquisições de partes e peças de reposição para máquinas e serviços empregados diretamente na produção de bens destinados à venda" (afirmação constante do relatório fiscal).

Veja-se que o registro extemporâneo dos créditos verificou-se após o fisco rever seu posicionamento anterior e, assim, passar a reconhecer a possibilidade de creditamento nas apontadas situações, o que fez por meio de práticas reiteradas, manifestadas no bojo de processos de consulta, que constituem verdadeiras normas complementares da legislação tributária, nos termos do art. 100, inciso III, do Código Tributário Nacional, "in verbis":

[...]

Justamente por não haver certeza quanto ao direito ao creditamento, por consistência e coerência, os créditos daquelas contribuições simplesmente não afetaram o resultado da recorrente no período fiscalizado, não se podendo falar, de conseguinte, em indevida redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSL.

Ou seja, no ano-calendário 2004, a ausência de apuração do crédito da contribuição ao PIS e da COFINS sobre determinadas aquisições de insumos não reduziu indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSL.

Isso porque, 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, quer porque podia ser controlado extra-contabilmente, quer porque, pelos princípios da prudência, do conservadorismo e da competência, descabia o registro daqueles créditos no momento da aquisição dos respectivos insumos, diante das dúvidas existentes em torno de sua existência e efetividade.

[...]

Dessa forma, forçoso concluir-se pela validade do procedimento adotado pela recorrente, não procedendo a acusação fiscal de que o reconhecimento do crédito da contribuição ao PIS e da COFINS deu-se em descompasso com a legislação tributária, sendo, portanto, imperiosa a reforma do acórdão recorrido.

[...]"

Requer, pelo princípio da eventualidade, que caso sejam mantidas as autuações fiscais, não incidam juros moratórios, calculados à taxa Selic, sobre a multa de ofício.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

Fez sustentação oral pela recorrente, Dra. Fabiana Carsoni Alves F. Da Silva, OAB/SP nº 246.569.

Voto

Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich, Relatora

Conheço do Recurso Voluntário, por tempestivo.

I) Dos créditos extemporâneos de PIS e Cofins

Em recente julgado proferido por colegiado do qual fazia parte, Acórdão nº 1801-002.018, em sessão realizada em 29 de julho de 2014, questão análoga foi dirimida, de interesse da recorrente, no processo administrativo fiscal nº 13646.000132/2010-78. A matéria tributária é a mesma - majoração de custos de aquisição de insumos devido à não exclusão dos créditos de PIS e Cofins -, versando apenas de anos-calendários diferentes. Enquanto este trata do ano-calendário de 2006, aquele outro processo cuidava do ano-calendário de 2005.

A tese vencedora firmou-se no sentido defendido pela recorrente de que o regime da não cumulatividade das contribuições PIS e Cofins não se assemelha à do ICMS e do IPI, impostos cujos valores vêm destacados na Nota.

No voto vencedor, o Conselheiro Alexandre Fernandes Limiro abordou amplamente a questão:

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.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.

(grifos divergem no original)

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, deveras, 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 imponible 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 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.

(grifos no original)

Em outro processo de interesse da recorrente, foi proferido o Acórdão nº 1402- 001.184, no mesmo diapasão :

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DE PIS. NÃO INCIDÊNCIA DO IR E CSLL.

Os créditos de PIS não são redutores do custo de aquisição dos produtos e não constituem receita.

Destes dois julgados, forçoso reconhecer que a redação dos §§ 1º e 3º do artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda vigente (Decreto nº 3.000/99) não respalda o lançamento tributário, pois os termos "impostos" e "tributos" não se podem confundir, sendo cediço que as contribuições se enquadram somente no segundo termo, e, com efeito, a norma tributária não determina o expurgo dos valores do PIS e da Cofins do custo de aquisição dos insumos.

§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.

$$[\dots]$$
$$[\dots]$$

custo de aquisição ou valor de emissão, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior. Isso implica dizer que, se a empresa não vislumbra possibilidade de realização dos créditos, é possível ajustar o seu valor mediante provisão para perdas. Essa provisão, entretanto, constitui despesa indedutível para o IRPJ e a CSLL (art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995), enquanto não configurada a efetiva realização da perda.

Para dirimir a lide, pois, entre os dois procedimentos operacionais que se confrontam, entendo que a norma tributária de regência da matéria deveria ser mais clara e específica, não podendo se impor aos contribuintes forma mais gravosa, economicamente, por atos infralegais ou orientações técnicas, além de a redação do artigo 289 do RIR/99, estabelecer que os tributos, e aí incluem-se as contribuições, integram o valor do custo dos insumos e outras mercadorias adquiridas.

Saliento, por oportuno, que as fiscalizações sofridas pela contribuinte tem demonstrado o ajuste contábil posterior realizado na hora dos creditamentos efetivos, computando os valores na apuração de IRPJ e CSLL (nos outros procedimentos fiscais foi realizada imputação dos pagamentos, em vista do entendimento de ter havido mera postergação no pagamento dos tributos).

A contribuinte agiu, contabilmente, em flagrante descompasso com o orientado pela RFB e demais órgãos do setor de contabilidade, sem dúvida, mas entendo que, nos casos em que há real dificuldade em se saber se os créditos de PIS/Cofins vão ser realmente deferidos pela Administração Tributária, a incerteza justificou a adoção de procedimento diverso, não estando correto, por outro lado, a exação fiscal no *totum*. E ainda mais com a concreta incerteza de poder se creditar dos valores não descontados do custo dos insumos.

Acompanho, por conseguinte, os julgados citados neste voto e dou provimento ao recurso voluntário, neste tópico.

II) Dos juros moratórios incidentes sobre a multa de ofício

Resta prejudicada a apreciação desta matéria, em face do provimento ao recurso voluntário pela primeira questão apreciada.

I- as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

a) pelo seu valor de mercado ou valor equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007)

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007)

Voto em dar provimento ao Recurso Voluntário, por acolher as razões meritórias da matéria "Créditos extemporâneos de PIS/Cofins".

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich

CÓPIA

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Constato nos autos que, depois de analisar os créditos extemporâneos de PIS/COFINS deduzidos no 1º trimestre/2008, e concluir que apenas parte deles seriam procedentes em razão das operações realizadas ao longo do ano-calendário 2006, conforme Relatório Fiscal Parcial de fls. 66/131, a autoridade fiscal formalizou lançamentos de IRPJ e CSLL apurados no ano-calendário 2006 sobre a base tributável de R\$ 905.106,29 (fls. 132/143), equivalente aos créditos extemporâneos admitidos, sob a acusação de *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*. O lucro do ano-calendário 2006 teria sido reduzido indevidamente pela contribuinte quando *em 2008 aproveitou extemporaneamente estes créditos, sem proceder ao devido ajuste*. No Relatório Fiscal de fls. 144/146 a autoridade lançadora acrescenta que:

Em decorrência da diligência realizada, conforme Relatório Fiscal Parcial citado, apesar das glosas realizadas, houve admissão de créditos que alteraram positivamente o resultado do ano de 2006, não ajustado pelo Contribuinte. Afirma este que fez o pedido de ressarcimento por meio de DCOMP, mas não contabilizou o crédito, vem controlando-o em conciliação contábil e fiscal (fls. 14).

Na mencionada fl. 14 consta esclarecimento prestado pela contribuinte nos seguintes termos:

Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineração, com sede na cidade de Araxá/MG, no local denominado Córrego da Mata, s/no. e inscrita no CNPJ/MF sob o no. 33.131.541/0001-08, por seu representante legal e em atendimento à Vossa solicitação, vem respeitosamente, informar que, diferentemente do crédito extemporâneo I onde a empresa optou pela imediata compensação e consequente lançamento contábil, o crédito extemporâneo II, a empresa optou pelo lançamento na DCOMP e Pedido de Ressarcimento, mas não foi lançado contabilmente e vem sendo controlado em conciliação Contábil x Fiscal.

Abordando as recomendações do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 03/2007, a autoridade fiscal ressalta que *os créditos de 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*. E conclui que *a contabilização no*

ano-calendário 2006, das aquisições dos insumos em questão, sem a exclusão do Crédito do PIS e da Cofins do seu custo e sem o ajuste em 2008 do resultado para fins do IRPJ e CSLL, teve como consequência a contabilização de custos indedutíveis relativos aos valores do PIS e da Cofins contidos nessas aquisições que geraram esse crédito no ano de 2006. Daí a superavaliação de custos do ano-calendário 2006.

Na linha do ato interpretativo em referência, é certo que o sujeito passivo não pode se aproveitar, duplamente, do custo de aquisição de insumos e da despesa tributária equivalente ao crédito ali embutido. Ao contabilizar o valor total da aquisição como custo e não destacar contabilmente o crédito, seguindo-se o registro da contribuição por seu valor bruto, sem o desconto dos créditos no período de competência, o lucro do período certamente restaria minorado pelos dois registros. Todavia, se o sujeito passivo contabiliza a contribuição por seu valor bruto, e posteriormente se aproveita dos créditos para reduzir o valor a recolher, duas circunstâncias poderiam acontecer: seu passivo restaria majorado por obrigação inexistente (equivalente à diferença entre a contribuição contabilizada pelo valor bruto e a contribuição líquida baixada pelo pagamento) ou seu lucro seria sensibilizado pelo estorno da obrigação desconstituída pelo creditamento, ou mesmo pelo lançamento do crédito em conta de receita.

O esclarecimento prestado pela contribuinte à fl. 14 não permite aferir, com segurança, qual procedimento foi adotado a partir de março/2008, quando adotadas as providências para recuperação dos créditos extemporâneos. O sujeito passivo diz que lançou o crédito em Declaração de Compensação - DCOMP e Pedido de Ressarcimento, de onde seria possível inferir que as obrigações tributárias extintas por compensação foram afetadas pelo crédito pleiteado, o qual, se não foi reconhecido contabilmente, poderia ter ensejado o registro daquelas obrigações tributárias por seu valor líquido, ou até suprimido seu registro, aumentando o lucro correspondente.

Justificando seu procedimento, a contribuinte invoca a Solução de Divergência COSIT nº 09/2006, de cuja ementa extrai-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: O § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não institui, ainda que implicitamente, nenhuma hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração da base tributável do IRPJ.

Os créditos previstos na legislação da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep com incidências não-cumulativas não poderão se constituir ao mesmo tempo em direito de crédito e em custo dos insumos, mercadorias e ativos permanentes

É vedado o lançamento do direito de crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep em contrapartida à conta de receita.

É facultado ao contribuinte registrar o custo do insumo, mercadoria e ativo permanente sem excluir a parcela recuperável, desde que realize o controle extracontábil do direito de crédito e as despesas com a Cofins e com a Contribuição para o PIS/Pasep sejam apropriadas pelo valor líquido.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 3º, e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º, e seu § 10, e art. 15, II. (negrejou-se)

Nestes termos, se o crédito utilizado na apuração não cumulativa é de tal monta que supera as despesas de COFINS e Contribuição ao PIS, convertendo-as em crédito

passível de ressarcimento, destinado a compensação de outros débitos, caso a contribuinte não reconhecesse contabilmente este crédito, em contrapartida a estorno de custos ou até mesmo impropriamente como receita, não teria origem para baixa das obrigações tributárias compensadas, as quais subsistiriam em aberto ou, então, não seriam contabilizadas. Nesta segunda hipótese, a depender da natureza e dedutibilidade dos débitos compensados, poderia restar configurada a tributação do lucro que a autoridade lançadora afirmou ter sido subtraído da incidência tributária no ano-calendário 2006.

Assim, em primeira análise, a decisão acerca da lide que se entendeu posta, nestes autos, nos termos acima expostos, demandaria a realização de diligência para demonstração da repercussão contábil e fiscal do crédito extemporâneo de COFINS e Contribuição ao PIS utilizado em compensação a partir de março/2008, evidenciando especialmente a natureza dos débitos com eles compensados, a forma de seu registro contábil e a repercussão destes registros nos períodos de apuração anteriores ao lançamento em debate.

Todavia, a melhor percepção do litígio a partir do segundo debate travado neste Colegiado evidenciou que duas premissas relevantes do raciocínio acima exposto eram falsas: 1) a parcela autuada pela Fiscalização não representou direito creditório reconhecido ao sujeito passivo, na medida em que, em análise posterior, o titular da Unidade não concordou com a análise prévia da Fiscalização e indeferiu o pedido de ressarcimento correspondente; e 2) a contribuinte, embora reportando-se a existência de DCOMP, teria usado o programa PER/DCOMP para formalizar, apenas, pedido de ressarcimento de IPI, sem destinar o crédito a compensações.

Reexaminando os autos, constata-se que, de fato, as análises prévias ao lançamento foram orientadas pelos créditos consignados em DICON, e não em pedido de ressarcimento. A discussão posterior, em sede de impugnação, decisão de 1ª instância e recurso voluntário, também tomou por referência aquele contexto. Somente na petição de fls. 284/311 a contribuinte informou que:

[...]

*- embora a recorrente tenha apresentado pedido de ressarcimento do respectivo montante em 2008, não vinculando a este pedido qualquer declaração de compensação, ela não ofereceu o respectivo montante à tributação em 2008, não por erro ou engano, mas, sim, por entender que o direito à tomada dos créditos extemporâneos só surgiria após deferimento de seu pedido de ressarcimento, quando, por competência, seu direito estaria incondicional e definitivamente assegurado na esfera administrativa e, pois, sujeito à afetação do resultado tributável pelo **IRPJ** e pela **CSL**;*

*- foi correto o procedimento da recorrente de aguardar a apreciação de seu pedido de ressarcimento quanto ao "Crédito Extemporâneo II" para, somente então, afetar o resultado tributável pelo **IRPJ** e pela **CSL**. É que, antes disto, não havia certeza e concretude quanto à existência do direito creditório;*

- a maior prova de que não havia certeza e concretude antes da apreciação do pedido de ressarcimento por parte do fisco é que, ao ser intimada dos respectivos despachos decisórios, qual não foi a surpresa da recorrente ao constatar que a fiscalização indeferiu a totalidade de seus créditos apurados extemporaneamente ("Crédito Extemporâneo I"), conforme dão conta os anexos documentos (doc. anexo);

- o indeferimento da totalidade do "Crédito Extemporâneo II", por meio dos citados despachos decisórios, impede a manutenção dos autos de infração ora combatidos;

[...]

O documento anexo à referida petição (fls. 290/311) evidencia a análise do pedido de ressarcimento formulado em 10/04/2008, objeto do processo administrativo nº 10650.900665/2012-66, decorrente de, dentre outros créditos, daqueles extemporaneamente apurados de janeiro/2004 a novembro/2006, apropriados no 1º trimestre/2008, à semelhança do que descrito pela autoridade fiscal nestes autos (fl. 66). O direito creditório correspondente ao crédito extemporâneo foi indeferido porque, embora a Fiscalização tenha confirmado parcialmente os créditos alegados, impôs-se a glosa total em razão da falta de retificação dos correspondentes DACON de 01/2004 a 11/2006. Ao final da decisão de fls. 299/300, há reconhecimento parcial de direito creditório, mas apenas com referência às apurações tempestivas do 1º trimestre/2008, às quais, inclusive, foram vinculadas compensações.

Frente a tais circunstâncias, se os lançamentos de IRPJ e CSLL têm como motivo a admissibilidade, pela Fiscalização, de parte dos créditos extemporâneos alegados pela contribuinte relativamente a períodos de 2006, mas, ao final, a autoridade competente para se manifestar sobre o direito creditório - qual seja, o titular da Unidade da Receita Federal - nega-lhe tal admissibilidade, resta, por consequência, infirmado o motivo dos lançamentos, impondo-se o seu cancelamento.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira