



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

**Processo n°** 13816.000017/2007-07  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-000.500 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2011  
**Matéria** IRPJ/RESTITUIÇÃO  
**Recorrente** PRENSAS SCHULER S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2005

Pedido de Restituição. IRPJ. Base de Cálculo. Ajustes do Lucro Líquido. Exclusão de Créditos de Pis e Cofins - Não Cabimento.

O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo, não constitui hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto, Valmir Sandri, Waldir Veiga Rocha, Ricardo Luiz Leal de Melo, Paulo Jakson da Silva Lucas e Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

## Relatório

Por bem descrever os fatos adoto o relatório do voto recorrido:

Trata o presente processo de Pedido de Restituição de fls. 01, protocolizado em 19/01/2007, em formulário aprovado pela Instrução Normativa SRF n° 600, de 2005, no qual a interessada requer a restituição do IRPJ sobre crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo, relativo ao exercício 2006, ano-calendário 2005, no valor original de R\$ 3.078.668,19, tendo sido apresentadas as justificativas de fls. 09/10 para fundamentar a não utilização do meio eletrônico.

Conforme o Despacho Decisório DRF/SBC/SEORT n° 165/2007, aprovado em 16/04/2007, foi indeferido o direito creditório, mediante o seguinte fundamento (fls. 17/21):

"Com o preenchimento do formulário de Pedidos de Restituição de fls. 01 e a apresentação de justificativa de fls. 09 e 10, solicita, a interessada, restituição de CSLL (sic), referente ao exercício de 2006, ano calendário de 2005, no montante originário de R\$ 3.078.668,19, argüindo, em síntese:

a) que a destinação dos créditos fiscais concedidos, por meio da sistemática da não cumulatividade da contribuição para o PIS e para a COFINS que foi adotada pelas Leis n°s 10.637/2003 e 10.833/2004, somente podem ser utilizados para compensar débitos dessas contribuições, dado o seu caráter não cumulativo;

b) Diante disso, a orientação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), quanto aos registros, contábeis dos créditos fiscais referentes a essas contribuições prejudicou a sistemática da não cumulatividade, ao gerar uma tributação direta sobre tais créditos;

c) Uma vez registrado como redução do custo ou de despesa, os créditos fiscais correspondentes a mencionadas contribuições provocam um aumento artificial do lucro — artificial porque não se trata de resultados operacionais;

d) Aumentando-se o lucro, a consequência fiscal principal será a sujeição dos respectivos valores ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas — IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, o que representa a redução do crédito da Contribuição ao PIS e a COFINS em aproximadamente 34%;

e) Sendo assim, conquanto as receitas estejam sujeitas à alíquota conjunta de PIS e COFINS de 9,25%, as aquisições de bens e serviços geradoras de créditos fiscal, que, em princípio, deveriam acompanhar essa proporção, por conta da tributação direta acima comentada, na prática têm gerado crédito fiscal de 6,145%;

Em conclusão, para que se mantenha a não cumulatividade das contribuições em comento, é imperioso que o montante dos créditos fiscais correspondentes, lançados contabilmente como redução do custo e de despesa seja excluído da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

Formaliza o presente processo em razão da impossibilidade de efetuar o pedido de restituição via PER/DCOMP.

O pedido não está instruído com demonstrativo do cálculo da restituição e tampouco apresenta comprovação dos valores recolhidos a maior a título de IRPJ.

A autoridade julgadora de primeira instância decidiu a questão por meio do Acórdão 05-27.964, de 18/01/2010, (fl. 69), não reconhecendo o direito creditório, prolatando a seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2005

Pedido de Restituição. IRPJ. Base de Cálculo. Ajustes do Lucro Líquido. Exclusão de Créditos de Pis e Cofins - Não Cabimento.

O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo, não constitui hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

É o relatório.

Passo ao voto.

## Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

Inconformado com a decisão de primeira instância a contribuinte apresentou tempestivamente recurso voluntário, no qual ratifica os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade. Presentes os requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Conforme relatado, a questão se restringe em saber se os valores descontáveis previstos na legislação do Pis e da Cofins, com incidência não-cumulativa, são receitas tributáveis ou não pelo IRPJ e CSLL.

Inicialmente, cabe esclarecer que trata-se de pedido de restituição protocolado por insistência da contribuinte, pois sem previsão legal nas normativas da SRF.

Esclareça-se mais, em que pese a contribuinte alegar, tanto na Manifestação de Inconformidade quanto no Recurso Voluntário, ter apresentado todos os documentos necessários para a demonstração dos valores objeto do pedido de restituição, tais como a DIPJ e a DACON, compulsando os autos constata-se que o pedido foi instruído, tão somente, com o formulário “Pedido de Restituição” e “Fundamentação Jurídica do Pedido de Restituição”.

Como bem assentado no voto recorrido a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, disciplinou a cobrança não-cumulativa da Cofins, estendendo suas regras também para a Contribuição ao Pis não-cumulativo, de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, nos seguintes termos:

*"Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e II do § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.*

*Art. 16. O disposto no art. 4º e no § 4º do art. 12 aplica-se, a partir de 1º de janeiro de 2003, à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com observância das alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) em relação à apuração na forma dos referidos artigos, respectivamente.*

*Parágrafo único. O tratamento previsto no inciso II do caput do art. 3º e nos §§ 5º e 6º do art. 12 aplica-se também à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativo na forma e a partir da data prevista no caput."*

Prossegue, acerca do tratamento do crédito fiscal, a Lei nº 10.833, de 2003, com efeitos a partir de 1º/fevereiro/2004, estipulou, expressamente, que o crédito apurado não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para a dedução do valor devido da contribuição (art. 3º., § 10).

Por força de tal dispositivo, inclusive, entende a contribuinte possuir o direito de deduzir referidos créditos na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, contrapondo-se às orientações do Ibracon, constantes da Interpretação Técnica nº 1, de 2004, quanto ao registro contábil recomendado para tais créditos. Corrobora seu entendimento com jurisprudência do STJ acerca de assunto semelhante, dizendo que o crédito em comento trata de subvenção governamental, bem como com Solução de Consulta da SRRF/7 a RF.

Sobre a jurisprudência trazida pela Recorrente, esclareça-se que a Administração não está jungida à observância das decisões prolatadas em outros julgados nos tribunais judiciais, uma vez que somente se faz coisa julgada em relação às partes do processo.

Quanto à Solução de Consulta trazida na defesa, cumpre esclarecer que, em razão da divergência de entendimentos dos órgãos regionais da RFB acerca do tema, a COSIT se posicionou a respeito do tratamento fiscal a ser dado ao crédito de Pis/Cofins, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante a Solução de Divergência nº 9, de 5 de dezembro de 2006, cujos excertos, por oportuno, transcrevem-se abaixo:

"9. A solução da divergência instaurada requer, antes mesmo de saber se tais valores são ou não tributáveis, o deslinde de duas questões fundamentais, quais sejam: se os valores descontáveis das contribuições podem se constituir em custo e em direito de crédito ao mesmo tempo, como também, se podem ser lançados em contrapartida de uma conta de receita.

10. Inicialmente, analisemos se um determinado valor pago pelo contribuinte na aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes podem se constituir em custo do bem e em direito de crédito ao mesmo tempo.

11. Ora, um valor pago por mercadoria, insumo ou ativo permanente pode sim se dividir em dois valores: custo (valor total pago menos o tributo recuperável) e direito de crédito (valor do tributo recuperável), mas é inconcebível que a parcela correspondente ao tributo recuperável se multiplique em dois valores: em direito de crédito — a ser descontado da Cofins mensal devida; e também em custo do bem — a reduzir o lucro.

12. Há que se entender que a sistemática da não-cumulatividade não pode se transformar, por mero equívoco interpretativo, em incentivo fiscal do IRPJ e da CSLL. A não-cumulatividade visa 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.

13. 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, quando não há a incidência tributária na entrada do bem, nada disso modifica o que acima sustentamos, pois, indiferentemente se o valor a ser descontado do tributo é um crédito real ou presumido, não pode ele se constituir em custo e em direito de crédito ao mesmo tempo.

14. Assim, haveria um duplo benefício que desbordaria dos propósitos da não-cumulatividade, instituída pelas Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, 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.

15. Para ilustrar, vejamos o seguinte exemplo numérico: um contribuinte adquire R\$ 100,00 em mercadorias, gerando um crédito de R\$ 7,60 a descontar da Cofins mensal. No final do mês, apura R\$ 17,60 de Cofins devida. Pela sistemática da não-cumulatividade, vai pagar efetivamente apenas R\$ 10,00 de Cofins (R\$ 17,60 — R\$ 7,60), porém vai lançar em resultado a despesa de Cofins de R\$ 17,60.

Assim, se o contribuinte mantém no custo os R\$ 7,60, haverá um impacto na base tributável do IRPJ e a CSLL de R\$ 117,60 (R\$ 100,00 do custo mais R\$ 17,60 despesa para com a Cofins), quando deveria ser apenas de R\$ 110,00 (R\$ 92,40 do custo mais R\$ 17,60 de despesa com a Cofins).

Posteriormente, a Secretaria da Receita Federal editou o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 03, de 29 de março de 2007, dispondo especificamente sobre o tratamento dos créditos do PIS e da Cofins, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no mesmo sentido da Solução de Divergência COSIT nº 9, de 2006, acima transcrita.

Deixar claro, que o Conselho Federal de Contabilidade através do Comunicado Técnico 01/2003, externou o mesmo entendimento esposado pela Cosit.

À vista do exposto, conclui-se que não há previsão legal para se excluir do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor relativo aos créditos de PIS e de Cofins. Portanto, forçoso concluir, para o caso, não haver créditos a ser reconhecido.

Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator