



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

Processo nº 15563.000136/2009-68
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1202-000.944 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de março de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente FERREIRA INTERNATIONAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

MATÉRIA NÃO CONTESTADA. DEFINITIVIDADE.

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, matéria não expressamente contestada na peça recursal.

ICMS NÃO RECUPERÁVEL. INCLUSÃO NO CUSTO. LICITUDE.

A regra geral é que o ICMS recuperável na escrita fiscal não compõem o custo da mercadoria adquirida. No entanto, quando o produto adquirido for para consumo ou se tratar de vendas sem a incidência do ICMS, a aquisição da mercadoria com ICMS destacado deixará de ser recuperável uma vez que, ou não haverá saída de produtos ou esses produtos sairão do estabelecimento sem o destaque do imposto. Assim, é lícita a apropriação como custo dos créditos do imposto estornados pelo fisco estadual em razão da concessão de crédito presumido pelos Estados de origem das matérias-primas.

DESPESAS COM FESTAS DE CONFRATERNIZAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS. INDEDUTIBILIDADE.

Despesas incorridas com a realização de festa de confraternização de fim de ano dos funcionários não se enquadram na definição de despesas necessárias, estabelecida pela legislação tributária, não sendo passíveis de exclusão na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar a glosa efetuada pelo fisco relativa aos créditos do ICMS registrados como despesa, nos montantes de R\$5.743.168,42 e de R\$2.746.580,69. Quanto à glosa da despesa de confraternização, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Vencidos os conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta e Geraldo Valentim Neto, que davam provimento nessa última parte.

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Nelson Lósso Filho, Orlando José Gonçalves Bueno, Carlos Alberto Donassolo, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Viviane Vidal Wagner.

Relatório

Trata o presente processo da lavratura de Autos de Infração para a exigência do IRPJ e da CSLL, acrescido da multa de ofício, no percentual de 75%, e dos juros de mora, pela taxa Selic, relativo ao ano calendário de 2005, em razão da constatação do registro de despesas/provisões consideradas indedutíveis pelo fisco.

De acordo com a descrição dos fatos constante do Termo de Verificação Fiscal e dos Autos de Infração, fls. 62 e seguintes, as irregularidades apuradas estão assim sintetizadas:

Rubricas Glosadas <u>IRPJ</u>	Valor (R\$)	Item do Auto de Infração (fls.69/70)	
A- Provisão para o IRPJ	251.836,04	Item 001	Provisões Não Autorizadas
B- Provisão para a CSLL	84.194,08	Item 001	Provisões Não Autorizadas
C- Desp. Confraternização	60.975,84	Item 002	Despesas Indedutíveis
D- Desp. Contrib/Doação	4.599,27	Item 002	Despesas Indedutíveis.
E- Créditos ICMS	8.504.452,14	Item 002	Despesas Indedutíveis
F- Erro Resultado Adições	696.696,06	Item 003	Adições não computadas LR
G- Erro Resultado Exclusões	1.287.080,99	Item 004	Exclusões/Comp. não autoriz.
TOTAL	10.889.834,42		

Rubricas Glosadas <u>CSLL</u>	Valor (R\$)	Item do Auto de Infração (fls.75)	
A- Provisão para o IRPJ	251.836,04	Item 001	Provisões Não Autorizadas
B- Provisão para a CSLL	84.194,08	Item 001	Provisões Não Autorizadas
C- Desp. Confraternização	60.975,84	Item 002	Despesas Inedutíveis
D- Desp. Contrib/Doação	4.599,27	Item 002	Despesas Inedutíveis.
E- Créditos ICMS	8.504.452,14	Item 002	Despesas Inedutíveis
TOTAL	8.906.057,37		

Em sua impugnação do IRPJ, de fls. 150 a 163, a autuada reconheceu, parcialmente, a procedência do trabalho fiscal relativo aos itens A, B, D, F e G acima listados. Assim, dos R\$ 10.889.834,42 apurados pela fiscalização, R\$ 2.324.406,44 constituem rubricas reconhecidas pela impugnante como corretamente lançados. Já em relação às rubricas C e E, a empresa apresentou as seguintes alegações, nos termos do que consta do relatório do Acórdão nº 12-41.935 da DRJ/Rio de Janeiro I, de fls. 1163 a 1184, que passo a adotar e transcrever, em parte:

“Do Mérito

Breves insumos acerca dos créditos de ICMS glosado pela Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro.

3.5. O Fiscal constatou irregularidade em lançamentos realizados pela impugnante, em 31/12/05, na conta "Outras Despesas Operacionais", Livro Razão nº 14, valores relativos a créditos acumulados de ICMS, que somados totalizam R\$ 8.504.452,14. Tais créditos foram reconhecidos pela empresa como despesas operacionais dedutíveis, por se tratarem de créditos de ICMS glosados pelo Estado do Rio de Janeiro, ou seja, não convalidados pela Secretaria de Fazenda, conforme se infere do parecer/relatório anexo (doc. nº 05).

3.6. A Fiscalização Federal firmou o entendimento de que tais créditos devem ser considerados despesas inedutíveis para fins da apuração do Lucro Real daquele exercício de 2005, por não satisfazerem as condições de necessidade, normalidade e usualidade inerentes as despesas passíveis de dedução.

3.7. A impugnante é pessoa jurídica de direito privado que possui como objeto social, nos termos de seu Contrato Social (doc. nº 02), "a importação e exportação de produtos de origem animal, a comercialização de carnes e seus derivados, e quaisquer outras atividades comerciais, industriais ou agrícolas, (...)" e, na realização de seu objeto social, a quase totalidade das mercadorias produzidas são destinadas ao mercado exterior.

3.8. No exercício regular de suas atividades operacionais, adquire matéria prima (carne) de fornecedores localizados em diversos Estados da Federação e as utiliza em seu processo produtivo. Ao comprar a referida mercadoria, como contribuinte do ICMS, assume o ônus financeiro da operação (imposto devidamente destacado nas notas fiscais, de entrada, calculado à alíquota interestadual, referente a matéria prima adquirida em outros Estados da Federação (doc. nº 06) e se credita dos valores destacados, em observância ao princípio da não-cumulatividade, nos termos do art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal/88.

3.9. Por se tratar de empresa eminentemente exportadora, a Impugnante, por força do artigo 3º, inciso II, da Lei Complementar 87/96, fica impossibilitada de realizar os créditos de ICMS tomados nas aquisições internas, restando, portanto, poucas alternativas para viabilizar a sua recuperação, sendo todas elas burocráticas, morosas e, muitas vezes, obscuras (seja a partir de um pedido de ressarcimento, seja via pedido de autorização para a transferência dos créditos para terceiros).

3.10. Objetivando a recuperação de seus créditos acumulados de ICMS e objetivando dar maior celeridade aos seus pedidos de autorização para realizar a transferência de créditos para terceiros, a Impugnante solicitou a Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro que os aditassem.

3.11. Em março de 2005, o Auditor Fiscal do Estado exarou o Parecer denominado "*Análise e ajustes dos saldos credores de exportação*" por meio do qual analisou minuciosamente a legitimidade dos créditos de ICMS até então apurados pela empresa e, dentre outras conclusões, entendeu por bem glosar parte dos créditos apurados (R\$ 5.743.168,42) por se tratar de créditos decorrentes de benefícios fiscais concedidos ilegalmente pelos Estados de origem da matéria prima adquirida (doc. nº 05).

3.12. De acordo com o Parecer, verifica-se que tais benefícios são considerados ilegais por não estarem amparados por convênios celebrados entre os Estados (CONFAZ), conforme determina a Lei Complementar 24/75, art 8º.

3.13 A Auditoria Fiscal do ICMS acabou por glosar os créditos decorrentes dos mencionados benefícios ilegais, num total de R\$ 5.743.168,42, referente aos períodos de 09/2001 a 12/2004.

3.14. Considerando a orientação da Fiscalização Estadual de que tais créditos não deveriam ser sequer considerados como recuperáveis, principalmente após o advento do Decreto Estadual 39.885/06, a Impugnante ficou totalmente impossibilitada de lançar mão dos créditos acumulados de ICMS originários dos referidos benefícios ilegais, ficando obrigada a reconhecer como perda efetiva todos os créditos glosados pela Fiscalização Estadual (R\$ 5.743.168,42), bem como aqueles acumulados posteriormente aos trabalhos de fiscalização Estadual (R\$ 2.746.580,69), conforme se infere pela análise das Guias de Informação e Apuração do ICMS (2005) ora anexadas, por meio das quais, comprova-se a desconsideração por parte da própria impugnante daqueles créditos acumulados no ano de 2005, seguindo a determinação dada pela Fazenda Estadual (doc. nº 05).

3.15. Tais créditos somado totalizam os R\$ 8.504.452,14, lançados como despesas operacionais dedutíveis pela Impugnante, porém desconstituídos pelo auto de infração.

Impossibilidade de aproveitamento do crédito de ICMS, Despesa passível de dedução

3.16. O art. 289, § 3º, do Decreto nº 3.000/99 (RIR199), estabelece que "*Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal*".

3.17. De acordo com a redação desse dispositivo e, utilizando-se o exemplo dos autos, quando a Impugnante, num primeiro momento, adquire matéria prima para industrialização de seus produtos, o ICMS a princípio recuperável destacado na nota fiscal deve ser excluído do custo de aquisição da mercadoria. Logo, o montante do ICMS pago na aquisição de matéria prima deve ser lançado na conta própria de

imposto a recuperar, em conformidade com os lançamentos no Livro de Registro de Apuração do ICMS.

3.18. Ocorre que, num segundo momento, a Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro vedou expressamente a apropriação do crédito, impossibilitando a Impugnante a apropriação do crédito acumulado.

3.19. Ao se interpretar o dispositivo legal acima destacado "a contrário senso", verifica-se a absoluta aplicabilidade ao caso vertente, uma vez que os créditos de ICMS acumulados pela Impugnante sequer são passíveis de recuperação. Logo, só podem ser classificados como custo da mercadoria, nunca como "imposto a recuperar". Essa orientação, única consentânea com nosso Direito, já foi chancelada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça (STJ – Resp 1.011.531 – SC, Rel. Min José Delgado da Primeira Turma, D.j. 23/06/08).

3.20. Inteiramente aplicável ao caso o precedente citado. Como enfatizado, a Impugnante é empresa eminentemente exportadora e, ao realizar seu objeto social, a quase totalidade das mercadorias por ela produzidas são exportadas para o exterior, fazendo com que acabe acumulando, constantemente, créditos de ICMS.

3.21. Ressalte-se, nesse ponto, que a jurisprudência apontada acima é ainda mais abrangente do que o caso em análise pois, naquele caso, a Fiscalização Estadual não havia se manifestado de forma categórica em relação a imprestabilidade do crédito de ICMS objeto da dedução na apuração do lucro real, tal como ocorreu com a Impugnante.

3.22. Nada mais razoável que os créditos, por não serem passíveis de recuperação, sejam deduzidos no momento da apuração do Lucro Real, posto que verdadeiro custo. Importa, então, ressaltar o princípio da capacidade contributiva como referência maior para a interpretação e aplicação da norma tributária, invocando-se também o postulado constitucional da razoabilidade, para, desta forma, afastar a aplicabilidade da limitação trazida pelo art. 289, § 3º, do RIR/99 ao caso concreto, posto que sua redação, da forma como estampada, não socorre a Fiscalização frente ao arcabouço fático que ora se comprova.

3.23. Em julgado cuja matéria discutida era semelhante, o então Egrégio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda deu provimento ao Recurso Voluntário interposto nos autos do PTA nº 155.138, para determinar a exclusão da tributação (dedução) das perdas apuradas em operações de cessão de direitos de créditos de ICMS. Verifica-se claramente que o Conselho entendeu por bem reconhecer a necessidade de se excluir da tributação as parcelas irrecuperáveis decorrentes das operações de transferência de crédito de ICMS, seja em virtude de glosa de desconto, seja por conta de um possível deságio, posto que manifestamente dedutíveis.

3.24. Por analogia, a inteligência do julgado supra se aplica perfeitamente ao caso vertente, uma vez que os créditos de ICMS da Impugnante glosados pelo Fisco Estadual do Rio de Janeiro são indubitavelmente irrecuperáveis, tal como ocorre com as perdas em decorrência da glosa de descontos ou do deságio nas operações de transferência de créditos daquele mesmo imposto. Logo, devem ser reconhecidos como despesas dedutíveis para fins de apuração do Lucro Real.

Da dedutibilidade das despesas incorridas em confraternizações.

3.25. A Fiscalização desconsiderou o lançamento de R\$ 60.975,84 realizado pela impugnante, a título de despesas de confraternização, como despesa dedutível,

na apuração do Lucro Real do exercício de 2005, em virtude de equívoco cometido pela Impugnante em sua escrituração contábil.

3.26. O Fiscal limitou-se a confrontar as informações constantes do Livro Razão nº 14 da Contribuinte (fls.54 verso do PTA) com os registros constantes do respectivo LALUR nº 6 (fls. 58 do PTA), pelo que concluiu que do total de despesas incorridas com confraternizações (R\$ 62.975,12), durante do ano de 2005, apenas R\$ 1.999,28 foram reconhecidas como não dedutíveis. Assim, a Fiscalização glosou a diferença de R\$ 60.975,84, considerada como dedutível pela Impugnante, e adicionou-a na apuração do novo Lucro Real.

3.27. A Fiscalização não observou um fato singelo: o valor das despesas com confraternização reconhecido como dedutível pela impugnante, equivale a menos que 0,5% do total das despesas apuradas no ano-calendário de 2005. A jurisprudência do Conselho de Contribuintes é pacífica, como o Acórdão 103 – 22.314 do 1º Conselho de Contribuintes, no sentido de que, desde que razoáveis e realizadas com o objetivo de melhorar o ambiente de trabalho, as despesas incorridas em confraternizações serão consideradas dedutíveis para fins de apuração do IRPJ do período a que se refere.

3.28. Por serem consideradas absolutamente razoáveis, as despesas incorridas em confraternizações, sobretudo as despesas com festas de final de ano, pela ora Impugnante, são, dedutíveis para a apuração do IRPJ, pelo que não procedem as alegações da Fiscalização.

3.29. Visando demonstrar o seu direito, anexa a presente impugnação, cópia das respectivas notas fiscais e recibos decorrentes das referidas despesas (doc. no 07).”

Na impugnação da CSLL, de fls. 657 a 669, a autuada reconheceu, parcialmente, a procedência do trabalho fiscal relativo aos itens A, B e D listados no demonstrativo anterior. Assim, dos R\$ 8.906.057,37 apurados pela fiscalização, R\$ 340.629,30 constituem rubricas reconhecidas pela impugnante como corretamente lançados. Já em relação às rubricas C e E, a empresa repete as mesmas alegações trazidas na impugnação do IRPJ, já relatadas acima.

Na seqüência, foi proferido o Acórdão nº 12-41.935 da DRJ/Rio de Janeiro I, mantendo integralmente o lançamento fiscal, com o seguinte ementário:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA E RECONHECIDA PELA IMPUGNANTE.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, consolidando-se administrativamente os respectivos créditos tributários na esfera administrativa.

GLOSA DE ICMS A RECUPERAR.

Não cabe deduzir do lucro real de um determinado exercício, como despesas operacionais, valores de ICMS a Recuperar de diversos exercícios que foram ajustados pela Fiscalização Estadual.

DESPESAS COM FESTA DE CONFRATERNIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas incorridas com a realização de confraternização, festas e almoços não se enquadram na definição de despesas necessárias estabelecida pela legislação tributária, o que implica considerá-las indedutíveis na apuração do lucro real, com exceção das despesas com alimentação concedida a todos os empregados.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA CSLL

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Os principais fundamentos utilizados no acórdão recorrido se resumem nos seguintes pontos, transcritos em parte do voto condutor:

- o somatório dos dois valores apontados na impugnação, 5.743.168,42 + 2.746.580,69 = R\$ 8.489.749,11, não corresponde ao somatório dos dois registros contábeis que deram origem ao lançamento de R\$ 8.504.452,14, motivo suficiente para não acatar as razões da Impugnante.

- o motivo principal para não acatar as razões apresentadas pela Impugnante consta do Relatório da Fiscalização Estadual – “Parte A”, onde se constata que a glosa de valores de “ICMS a recuperar” efetivada, num total de R\$ 5.547.078,39, é a diferença entre a tabela I e a tabela II e se deu em decorrência de diversos equívocos cometidos pelo contribuinte no registro desses créditos, razão pela qual a fiscalização estadual recomendou a correção dos demonstrativos de saldo credor de exportação (fls. 291).

- dentre os equívocos nos lançamentos de valores de “ICMS a recuperar” apontados pela Fiscalização Estadual, está o valor de R\$ 5.743.168,42, que a Impugnante afirma justificar o registro do livro Razão – Despesas operacionais, registro este que deu origem ao lançamento ora em julgamento.

- conforme relatado pela fiscalização estadual, se constata que o valor de R\$ 5.743.168,42 é proveniente de créditos de ICMS decorrentes de benefícios não amparados em convênios celebrados na forma da Lei Complementar 24/75, que foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988.

- considerando tal constatação, a fiscalização estadual, através de tabelas, demonstrou a carga tributária efetiva de cada fornecedor por unidade da federação, indicou o montante do valor a estornar por totalização anual e determinou que os acertos fossem feitos conforme consta das tabelas 9 a 15.

- assim, o montante do imposto destacado nas notas fiscais de compra deve ser contabilizado a débito de “ICMS a Recuperar” e o Imposto incidente sobre as vendas deve ser contabilizado a crédito da conta “ICMS s/ Vendas”, conta de ajuste da Receita Bruta, nos termos do que dispõe o art. 31 da Lei 8981/95 e itens 1 a 3 da Instrução Normativa SRF 51/78.

- o controle dos valores de ICMS deve ser efetivado em livros fiscais específicos. Para apuração dos valores de ICMS, o Valor da conta “ICMS s/ Vendas” será levado a crédito de “ICMS a Recolher”; sendo que o valor a ser recolhido ou a ser recuperado a título de ICMS será obtido através de lançamentos de absorção dos saldos de uma conta contra a outra, “ICMS a Recolher” x “ICMS a Recuperar”. Caso o valor a recolher seja maior que o valor a recuperar haverá um saldo na conta “ICMS a recolher” contabilizado no Passivo Circulante. Se o valor a Recuperar for maior haverá um saldo de “ICMS a Recuperar” no Ativo Circulante.

- dessa forma, constata-se que os valores de ICMS não representam receitas e ou despesas, pois seus valores não transitam por contas de resultado, mas sim, contas patrimoniais. Se fossem receitas e ou despesas os saldos das contas no final do período de apuração teriam que ser levados para o Resultado do Exercício. Logo, estorno de valores lançados indevidamente na conta “ICMS a recuperar” não pode ser efetivado com lançamento em conta de despesa operacional e diminuir o Lucro Real. Por definição legal o ICMS integra o preço de venda a ser cobrado do comprador.

- se, ao contabilizar os valores de “ICMS a recuperar”, a impugnante não observou os atos que regulam os casos de “créditos presumidos de ICMS”, não pode, no caso de glosa dos valores lançados indevidamente, pela fiscalização estadual, deduzi-los como despesas operacionais de modo a reduzir o Lucro Real.

- a fiscalização estadual determinou que os acertos fossem feitos mês a mês, enquanto que o contribuinte, além diminuir indevidamente o lucro Real, o fez apenas no ano-calendário de 2005, referente a fatos registrados indevidamente nos anos-calendário de 2001 a 2004, fato que, se fossem corretos, contraria o art. 41 da Lei nº 8.981/95 e o art. 344, do RIR/99, uma vez que tais dispositivos estabelecem que os tributos e contribuições são dedutíveis na determinação do lucro real, segundo o regime de competência. Logo, se fossem corretos tais lançamentos, os mesmos só poderiam repercutir efeitos no resultado de cada exercício.

- quanto às despesas de confraternização, não se discute a importância de se realizar uma festa de confraternização no ambiente de trabalho, nem tampouco a proporcionalidade dos gastos dessa natureza em confronto com a despesa total da empresa, mas tão somente o requisito de necessidade à atividade e à manutenção da fonte produtora.

- os gastos incorridos com festa de confraternização não se revestem das características exigidas pelo art. 299, § 1º do RIR/99, que define como necessárias “as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei 4506/64, art. 47, §1º)”. Logo, não podem ser deduzidos para efeito de apuração do lucro real, o que justifica a legitimidade da glosa procedida pela fiscalização e a formalização da exigência.

- nos termos do art. 17, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e alterações, os créditos tributários relativos às matérias não impugnadas ficam consolidados na esfera administrativa.

Contra essa decisão, a autuada ingressou com recurso voluntário, de fls. 1190 e SS., repisando praticamente as mesmas alegações trazidas na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Relator.

O recurso é tempestivo e nos termos da lei. Portanto, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, necessário deixar registrado que a recorrente reconhece, expressamente, na sua impugnação e no seu recurso (fls. 1192), como corretas as glosas de despesas relacionadas nos itens A, B, D, F e G, na apuração do IRPJ, e nos itens A, B e D, na apuração da CSLL, mencionadas nos quadros demonstrativos do relatório deste acórdão, não mais fazendo parte do litígio.

Dessa forma, em relação à essas matérias não contestadas, devem ser consideradas definitivamente julgadas/constituídas, na esfera administrativa, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (grifei)

Restam em litígio as matérias referentes à glosa das despesas relativas à: i) créditos do ICMS considerados indevidos pela Fazenda Estadual; e ii) gastos com festas de confraternização.

Passo ao exame das matérias que permanecem em discussão.

Créditos do ICMS considerados indevidos

A fiscalização procedeu na glosa das despesas originadas de créditos do ICMS, considerados indevidos pela fazenda estadual do Rio de Janeiro, por não satisfazer as condições de necessidade, normalidade e usualidade (fls. 63).

O acórdão recorrido manteve a indedutibilidade dessa despesa na apuração do IRPJ e da CSLL sob o fundamento de que os valores de ICMS não representam receitas e/ou despesas, mas sim, transitam por contas patrimoniais. Logo, o estorno de valores lançados indevidamente na Conta “ICMS a recuperar” não pode ser efetivado com lançamento em conta de despesa operacional e, por consequência, diminuir o lucro. Por definição legal o ICMS integra o preço de venda a ser cobrado do comprador. Ao contabilizar os valores de “ICMS a recuperar”, a empresa não teria observado os atos que regulam as hipóteses dos “créditos presumidos do ICMS”, não podendo, em razão da glosa efetuada pela fiscalização estadual, deduzi-los como despesas operacionais (fls. 1179).

Já a defesa alega que os créditos do ICMS se originam de aquisições de matéria-prima de outros Estados da Federação. A fiscalizada creditou-se integralmente do ICMS destacado na nota fiscal de aquisição. No entanto, pela sistemática dos créditos presumidos do ICMS, concedidos pelos Estados de origem aos fornecedores dessa matéria-prima, a autuada deveria ter se creditado de apenas parte desse valor, motivo da glosa efetuada pela fiscalização estadual, a qual foi levada a despesa. Menciona que o equívoco do acórdão

recorrido foi o de considerar que o benefício fiscal do crédito presumido do ICMS beneficiaria a recorrente quando, na verdade, o impacto ocorre apenas nos fornecedores da fiscalizada.

Traz o seguinte exemplo numérico do funcionamento da sistemática do crédito presumido do ICMS, o qual transcrevo em parte, para melhor entendimento, fls. 1195 e seguintes:

“Para esclarecer a sistemática do crédito presumido, utilizaremos exemplos hipotéticos, assim como fez a julgadora de primeira instância. Trataremos, em primeiro lugar, da incidência de ICMS sem qualquer benefício fiscal:

O contribuinte "A" promove a venda de uma matéria-prima para a Recorrente, sendo o valor da mercadoria R\$ 100,00 e a alíquota aplicável de 10%. Nessa situação, a Recorrente pagaria ao contribuinte "A" o montante de R\$ 100,00 dos quais R\$10,00 seriam escriturados como crédito de ICMS da Recorrente.

Já a incidência do ICMS na qual os fornecedores são beneficiados pelo crédito presumido, se opera da seguinte forma:

O contribuinte "A" (fornecedor) está localizado no Estado de Minas Gerais e a Recorrente no Estado do Rio de Janeiro. No caso em questão (crédito presumido) o contribuinte "A" vende a matéria-prima para a Recorrente pelo valor de R\$100,00 e destaca integralmente o ICMS, ou seja, cobra o valor de R\$10,00 (R\$ 100,00 x 10%) à título de ICMS. Sendo assim, a Recorrente arca com o valor de R\$ 100,00 e se credita, como não poderia deixar de ser, de R\$ 10,00 à título de ICMS, uma vez que esse foi o valor destacado.

No entanto, no momento do pagamento do ICMS pelo contribuinte "A" (fornecedor), o Estado de Minas Gerais concede a ele um crédito presumido de ICMS de R\$7,00, de tal forma que o contribuinte "A" paga efetivamente ao Estado de Minas Gerais a título de ICMS apenas R\$3,00.

Todavia, os Estados, para tentar coibir a chamada "guerra fiscal" penalizam os adquirentes das mercadorias (como é o caso da Recorrente) cujos fornecedores são beneficiados com o crédito presumido em seus estados de origem. Em razão disso, e a despeito da Recorrente ter suportado os R\$10,00 reais de ICMS na sua compra (valor destacado na nota fiscal), o Estado do Rio de Janeiro determina à ela que estorne R\$7,00 reais de ICMS e se credite apenas de R\$3,00.

Verifica-se, assim, que o benefício fiscal do crédito presumido não envolve as duas partes da operação. Vale dizer, a operação de circulação mercadoria firmada entre A (vendedores/fornecedores) e B (Recorrente) é, para efeito de aplicação do direito ao crédito por parte do adquirente, uma operação normal, uma vez que o ICMS é integralmente destacado e por ele pago quando a entrada da mercadoria. É por esse motivo que o benefício não consta das notas fiscais e sim dos documentos de arrecadação dos vendedores, pois são eles os únicos atingidos pelos benefícios.”

Como se verifica da descrição acima, o valor do crédito do ICMS glosado pela fiscalização estadual, conforme exemplo numérico, foi de R\$ 7,00, o qual foi levado a despesa pela fiscalizada e foi considerada indedutível pela fisco federal.

De fato, compulsando os autos parece ser exatamente essa a situação a que se encontra a autuada. No momento da aquisição da matéria-prima de outros estados da federação a fiscalizada arca com um ônus de R\$ 10,00 a título de ICMS, que vem destacado na nota fiscal, mas no momento do registro do crédito desse imposto fica obrigada pela legislação do

ICMS do Estado aonde está estabelecida a autuada, a estornar R\$ 7,00, que seria a benefício fiscal concedido pelo Estado de origem da matéria-prima.

Por seu turno, o relatório da fiscalização estadual, de fls. 252 a 256, comprova a situação descrita pela defesa em seu recurso. Apurou créditos indevidos a título de benefício fiscal do ICMS concedidos por outros Estados da federação, no montante de R\$ 5.743.168,42, relativo aos anos de 2001 a 2004. Veja-se a transcrição de parte do mencionado relatório:

“3.2.1.2 — DOS CRÉDITOS LIMITADOS A CARGA TRIBUTARIA EFETIVA PRATICADA NOS ESTADOS DE ORIGEM DAS MERCADORIAS

Dispõe a Lei 2.657/96, através do § 2º, "in fine", de seu art. 33, que os créditos de cada período são constituídos pelos valores do imposto relativo a operações ou prestações de que decorrerem as entradas de mercadorias no estabelecimento, inclusive a destinada a seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, **observadas as restrições previstas na legislação**. (grifei).

O art. 4º do Livro III do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 27.427/00, no capítulo específico da utilização de saldos credores acumulados decorrentes de exportação, assim se expressa:

"Art. 4º — Nas entradas de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, o crédito do ICMS não poderá ser superior ao correspondente da carga tributária efetiva praticada no estado de origem com a mesma mercadoria."

As unidades Federadas onde se localizam os remetentes de carne bovina, que, isoladamente, representa 75,16% da matéria prima utilizada pelo contribuinte, concedem benefícios fiscais (créditos presumidos) àqueles de tal forma que a carga tributária efetiva represente determinados percentuais sobre o valor da base de cálculo da operação (v.Tabela 6)

Tais benefícios não estão amparados em convênios celebrados na forma da Lei Complementar 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988. Tal fato, por si só, já ensejaria a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria nos termos do art. 8º desta Lei Complementar.

Neste entendimento, os Estados do Ceará, Minas Gerais, Paraná; Rio de Janeiro; Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo celebraram o Protocolo ICMS 19/04, D.O.U., de 12/04/04, **restringindo o crédito ao montante do valor "efetivamente" cobrado na origem**.

A "Tabela 6" a seguir, demonstra os dispositivos legais e a carga tributária efetiva praticada nas unidades Federadas remetentes:

[...]

Com estes parâmetros foi elaborada a "Tabela 7" onde se demonstra a carga tributária efetiva de cada fornecedor por unidade da Federação e o **montante do valor a estornar** por totalização anual. [...]"

Em relação à contabilização dos impostos nas aquisições de produtos, assim dispõe o art. 289 do 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).*

§ 2º *Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.*

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

O valor do ICMS deve ser destacado do estoque quando a empresa for contribuinte deste imposto e a mercadoria se destinar à comercialização e/ou industrialização, porque ele será recuperado quando da venda (imposto não-cumulativo). Porém, quando a matéria-prima se destinar ao consumo próprio da empresa ou os produtos por ela vendidos são isentos do ICMS, o valor desse imposto na aquisição passa a ser um ônus do adquirente, integrando o seu custo, porque deixa de ser recuperável.

A interpretação, a contrário senso, do § 3º do art. 289 do RIR/99, vem exatamente ao encontro desse entendimento. Se os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal, como são os casos em geral do ICMS, não são incluídos no custo, significa dizer que os impostos não recuperáveis, no caso específico do ICMS que ora se analisa, se incluem no custo.

Essa é uma decorrência lógica do funcionamento dos impostos não-cumulativos. Se o imposto é recuperável, na sistemática de compensação entre os créditos e débitos na escrita fiscal, não haveria razão para o mesmo ser apropriado ao custo, justamente por ser um valor recuperável. No entanto, quando o produto adquirido for para consumo ou se tratar de vendas sem a incidência do ICMS, a aquisição da matéria-prima com ICMS destacado deixará de ser recuperável uma vez que, ou não haverá saída de produtos ou esses produtos sairão do estabelecimento sem o destaque do imposto.

No presente caso, trata-se de empresa com receita de vendas originadas eminentemente da exportação dos seus produtos (DIPJ – fl. 7), que não sofrem a incidência do ICMS por força do art.155, § 2º, inciso X, letra “a” da Constituição Federal de 1988, combinado com o art. 3º, inciso II, da Lei Complementar 87/96:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (destaquei)

Com relação ao valor a ser creditado do ICMS, a própria legislação tributária do Estado do Rio de Janeiro, no art. 4º do Livro III do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 27.427/00, no capítulo específico da utilização de saldos credores acumulados decorrentes de exportação, determina que: “*Nas entradas de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, o crédito do ICMS não poderá ser superior ao correspondente da carga tributária efetiva praticada no estado de origem com a mesma mercadoria.*”

Assim, nos termos do que determina o regulamento do ICMS, parece não haver dúvidas quanto à correção da glosa dos créditos efetuados pela fiscalização estadual. Vale dizer. Se o ICMS destacado é R\$ 10,00 e a carga tributária praticada no Estado de origem da mercadoria, for R\$ 3,00, o valor creditado no destino somente poderá ser R\$ 3,00. Como a autuada se creditou de R\$ 10,00, o fisco estadual glosou o valor de R\$ 7,00.

Cumprе consignar que o correto seria a recorrente ter apropriado os valores de ICMS glosados pela fiscalização estadual como “custo” das matérias-primas adquiridas e não como “despesas operacionais”. No entanto, o fato do ICMS glosado de ter sido contabilizado como “despesas operacionais” produz efeito equivalente na apuração do lucro tributável do IRPJ e da CSLL.

O extinto Primeiro Conselho de Contribuinte já havia nesse mesmo sentido, conforme ementa do Acórdão nº 101.93845, sessão de 23 de maio de 2012, abaixo transcrito, em parte:

IRPJ. SUPERAVALIAÇÃO DE COMPRAS. Uma vez demonstrada que os ovos produzidos na granja não tem incidência do ICMS, quando comercializado, é lícita a apropriação como custos o crédito do referido imposto incidente sobre compra de insumos e material de embalagem.

Pelos motivos expostos, deve-se cancelar as glosas efetuadas pelo fisco federal, relativo às “despesas operacionais” originadas de créditos do ICMS glosados pela fiscalização estadual, nos montantes de R\$ 5.743.168,42, relativo aos anos de 2001 a 2004, e de R\$ 2.746.580,69, relativo ao ano de 2005.

Gastos com confraternização

As despesas com festas de confraternização de funcionários, consideradas indedutíveis pela fiscalização, já foram objeto de apreciação por esta Turma de julgamento. Por unanimidade, em decisão proferida no Acórdão nº 1202-00.832, de 05 de julho de 2012, foi mantida a indedutibilidade desse tipo de despesa, nos termos do voto condutor da ilustre Conselheira Viviane Vidal Wagner, cujos fundamentos utilizados nas razões de decidir também adoto e passo a transcrever:

“Nos termos da legislação do imposto de renda, as despesas operacionais, para serem consideradas legítimas, devem guardar natural e íntima relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora, tal como dispõem os arts. 277 e 299 do RIR/99:

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 11) [...].

[...]

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Desses dispositivos se depreende que, para fins de dedutibilidade da despesa na apuração do resultado tributável, são exigidos os requisitos de necessidade e usualidade ou normalidade. São necessárias as despesas essenciais para a consecução dos objetivos sociais, ainda que secundários, desde que vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos; são normais as despesas ordinariamente realizadas nas atividades e operações destinadas à manutenção da fonte produtora; e são usuais aquelas realizadas de maneira frequente ou habitual em determinado tipo de atividade ou operação.

A partir da vigência da Lei nº 9.249, de 26/12/95, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, além de observar o disposto nos dispositivos do RIR/99 acima transcritos, as despesas consideradas como necessárias e passíveis de dedução são aquelas pagas ou incorridas na realização de transações ou operações praticadas em razão da atividade da empresa, observados critérios bem restritivos, como se vê do art. 13 da referida lei:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores.

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I- as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II- as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III- as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União.

Diante disso, cabe ao contribuinte comprovar, mediante documentação hábil e idônea, que não apenas suportem os lançamentos contábeis decorrentes, mas que justifiquem e atestem a dedutibilidade das despesas necessárias, normais e usuais à atividade da empresa.

Em outras palavras, a dedutibilidade da despesa é condicionada à comprovação da efetiva realização do gasto e que estes tenham relação direta com pessoas ligadas à pessoa jurídica e, ainda, que se refiram a eventos relacionados com a atividade fim da mesma.

Do teor da legislação acima, nota-se que as despesas com alimentação dos empregados, referidas no §1º do mesmo artigo 13, foram excepcionalmente ressalvadas pelo legislador, após a vedação expressa das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores (art. 13, inciso IV). A possibilidade de dedução é concedida excepcionalmente, dado o caráter da alimentação como meio de subsistência do trabalhador.

Nesse caso, estariam incluídas, por exemplo, as despesas com alimentação distribuídas através de vale-alimentação ou servida na própria empresa, as quais poderiam ser deduzidas na apuração do lucro real.

Hipótese distinta são as despesas com alimentação ofertada esporadicamente em eventos festivos, como é o caso das despesas de confraternização objeto da glosa ora discutida, as quais não se enquadram como despesas necessárias, para fins de dedução do lucro real.

Ademais, visto ser presumível que tais confraternizações englobem funcionários, sócios e administradores, admitir-se a dedução integral dessas despesas seria admitir uma forma indireta de contornar a vedação legal prevista no inciso IV do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

[...]

Quanto a essas despesas, alega a recorrente que se referem a viagens sorteadas como prêmios entre os funcionários, as quais seriam normais, usuais e necessárias, assim como as despesas com festas de confraternização, haja vista, por suas próprias palavras, “inserir-se no contexto das despesas realizadas com as festividades de final de ano”.

Todavia, no presente caso, considerando o exposto anteriormente, não há dúvida de que os gastos com festas, brindes e prêmios caracterizam atos de evidente liberalidade, não restando comprovadas a necessidade, a normalidade e a usualidade da despesa em relação à atividade fim da empresa, para fins de dedutibilidade na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Em que pese existir jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes acatando a tese da dedutibilidade de certas despesas, desde que pudessem ser consideradas razoáveis, o entendimento mais recente desta Corte aponta para a impossibilidade de dedução, diante das normas legais acima referidas.

Nesse sentido, cabe citar o acórdão nº 120100.439 da 1ª Turma ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, de relatoria do ilustre Conselheiro Rafael Correia Fuso, julgado à unanimidade na sessão de 25 de fevereiro de 2011, cuja ementa dispõe:

LUCRO REAL. DESPESA INDEDUTÍVEL

Despesas incorridas com a realização de confraternização de fim de ano não se enquadram na definição de despesas necessárias estabelecida pela legislação tributária, não sendo passíveis de exclusão da apuração do Lucro Real.

Inteligência do disposto no artigo 299 do RIR/99 e artigo 13 da Lei nº 9.249/95.

Assim, nessa parte, não cabe acatar a defesa apresentada pela recorrente, devendo ser negado provimento ao recurso.”

Com base nos fundamentos da decisão acima transcrita, é de se negar o direito à dedutibilidade das despesas com festas de confraternização de fim de ano de funcionários para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Em face do exposto, voto no sentido de que seja dado parcial provimento ao recurso voluntário, para cancelar as glosas efetuadas pelo fisco federal, relativo aos créditos do ICMS que foram registrados como despesa, nos montantes de R\$ 5.743.168,42 e de R\$ 2.746.580,69.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo