



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

Processo nº 15563.000615/2009-84
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1802-001.678 – 2ª Turma Especial
Sessão de 11 de junho de 2013
Matéria Contribuição Social sobre Lucro Líquido
Recorrente Ferreira Internacional Ltda
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

Ementa:

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, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marco Antonio Nunes Castilho – Relator.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em 06/12/2011, em face da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (“DRJ-RJ1”), que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela, ora Recorrente.

Para descrever os fatos, e também por economia processual, transcrevo o relatório constante da decisão recorrida, *in verbis*:

“Do Lançamento

Trata-se de processo com origem no Auto de Infração referente a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, fls. 110/116, referente aos anos-calendários de 2006 e 2007, com a seguinte composição:

TRIBUTO	CÓDIGO	PRINCIPAL	JUROS DE MORA (*)	MULTA 75%	TOTAL
CSLL	2979	236.122,92	55.566,63	177.092,19	468.781,74

* Juros de Mora calculados até 30/10/2009.

2. De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal constata-se do Auto de Infração, fls. 115, foi efetuado o lançamento de ofício, nos termos do artigo 926 do Regulamento do Imposto de Renda 1999, aprovado pelo Decreto 3000/99, uma vez que foi apurada a infração Base de cálculo negativa de períodos anteriores – compensação indevida de base de cálculo negativa CSLL de períodos anteriores.

3. A fiscalizada, no ano-calendário de 2006, compensou base de cálculo negativa de CSLL no valor de R\$ 1.071.400,06, quando o saldo disponível era de 0,04, **ocorrendo compensação a maior no valor de R\$ 1.071.400,02**. No ano-calendário de 2007 compensou o valor de **R\$ 1.552,199,10, quando o saldo disponível era R\$ 0,00, ocorrendo compensação a maior no mesmo valor**.

4. Consta como enquadramento legal da infração artigo 2º e §§ da Lei 7689/86; art 58 da Lei 8981/95, art 16 da Lei 9065/95, art 16 da Lei 9065/95; art 37 da Lei 10637/02.

5. Consta dos Autos, fls. 117, o Demonstrativo “Inconsistência do Contribuinte – Contribuição Social” e, fls. 118/119, o demonstrativo da base de cálculo negativa da CSLL (SAPLI).

Da Impugnação

6. Inconformada, a empresa, que tomou ciência do lançamento em 02/12/2009 (fls. 123), apresentou impugnação, em 30/12/2009, fls. 127/147, no qual, em síntese, alega:

Das Preliminares

Falta de motivação do ato administrativo de lavratura do Auto de Infração.

6.1. A fiscalização considerou, sem qualquer motivação evidente, que a Impugnante não possuía base de cálculo negativa da CSLL acumulada que pudesse ser compensada na apuração das bases de IR apuradas nos exercícios de 2006 e 2007 e, por conseguinte, realizou o lançamento de ofício da suposta exação não paga.

6.2. A autoridade administrativa incorreu em equívoco, na medida em que lavrou o presente Auto de Infração sem sequer apresentar uma motivação coerente e pertinente para a realização do ato administrativo correspondente praticado.

6.3. Com base em um mero “Demonstrativo da base de cálculo Negativa da CSLL”, acostados ao Auto de Infração e produzido unilateralmente — fls 118 do PTA nº 15563.000615/200984, desconsiderou, sem qualquer fundamento, o fato de que a Impugnante apurou, no ano-calendário de 2005, uma base suficiente para realizar as compensações ora glosadas, devidamente demonstrada em sua escrita contábil (doc. nº 06).

6.4. Tendo em vista a ausência de fundamentação, **deve o Auto de Infração ser declarado nulo**, em

estrita observância ao princípio da motivação do ato administrativo.

6.5. Sobre o princípio da motivação cita lições de Celso Antonio Bandeira de Melo, Maria Sylvia Zanella di Pietro e Hugo de Brito Machado Segundo, além da Lei 9784, art 2º e 50, além de decisões proferidas pelo E. Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Necessidade de conexão do presente processo administrativo com o PTA no 15563.000136/200968.

6.6. Em que pese a ausência de motivação evidente para a realização da presente autuação, considerando as escritas fiscais e contábeis da empresa e os últimos procedimentos de fiscalização que recaíram sobre ela, tudo indica que a razão para o procedimento ora adotado pelo Fisco está na lavratura do Auto de Infração objeto do PTA nº 15563.000136/200968, cujo escopo é a cobrança de suposto débito em aberto a título de IRPJ e reflexos (competência 2005) decorrente da glosa de determinadas despesas consideradas indedutíveis pela fiscalização. (doc. nº 07)

6.7. A base negativa utilizada pela Impugnante nos exercícios de 2006 e 2007 são créditos acumulados pelo contribuinte advindos do ano-calendário de 2005, ano em que a Impugnante apurou prejuízo no exercício de suas atividades (doc nº 06). No entanto, este prejuízo fiscal é objeto de discussão no processo administrativo em referência, pois a fiscalização, ao realizar a análise da escrita contábil da empresa, considerou determinadas despesas indedutíveis e por isso as glosou. Essas glosas afetaram de maneira reflexa a apuração do IR daquele período e dos anos subseqüentes e é por isso que se justifica a conexão destes autos.

6.8.. Uma vez anulado o lançamento constituído nos autos do PTA nº 15563.000136/200968, e ser mantido o prejuízo fiscal apurado, ficará maculada toda a argumentação da Fiscalização utilizada para sustentar a glosa ora em discussão.

6.9. No caso da nulidade do presente auto não ser declarada de plano, requer seja considerada a conexão do presente processo com o PTA 15563.000136/200968.

Do Mérito

A certeza/existência da Base Negativa da CSLL apurada em 2005 pela Impugnante e a legitimidade das compensações realizadas nos períodos de 2006 e 2007.

6.10. A Fiscalização, ao lavrar o Auto de Infração de CSLL, reflexo do AI objeto do PTA nº 15563.000136/200968,

entendeu por bem glosar diversas rubricas na apuração do Lucro Real do ano-calendário de 2005, conforme quadro demonstrativo abaixo:

	Rubricas Glosadas	Valor da Infração (R\$)	Ref. A.I.
A	Provisão para o IRPJ	251.836,04	Item 001 - Provisões Não Autorizadas
B	Provisão para a CSLL	84.194,08	
C	Despesas de Confraternizações	60.975,84	Item 002 — Despesas Indedutíveis.
D	Despesas de Contribuições e Doações	4.599,27	
E	Créditos de ICMS baixados como despesas operacionais	8.504.452,14	
		8.906.57,37	

6.11. Ao apresentar sua defesa em face do Auto de Infração objeto do PTA nº 15563.000136/200968, a Impugnante reconheceu, parcialmente, a procedência da autuação, nas seguintes rubricas:

- Provisões para o IRPJ e para a CSLL como despesas operacionais dedutíveis (**Itens A e B** do quadro demonstrativo supra);
- "Contribuições e Doações" do Livro Razão como despesas dedutíveis (**Item D** do quadro demonstrativo supra);

6.12. Duas das sete rubricas objeto do Auto de Infração objeto do PTA nº 15563.000136/200968 foram objeto de Impugnação Administrativa, notadamente aquelas relacionadas nos itens C e E do quadro demonstrativo. Quais sejam:

- Dedutibilidade das despesas incorridas em confraternizações e congraçamentos (item C);
- Créditos de ICMS glosados (não considerados) pela Fazenda Estadual do Rio de Janeiro e reconhecidos pela Impugnante como despesa operacional dedutível (item E);

6.13. Continua sua Impugnação repetindo os mesmos argumentos da Impugnação apresentada ao processo 15563.000136/200968, nos tópicos:

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

- Impossibilidade de aproveitamento do crédito de ICMS, Despesa passível de dedução.
- Da dedutibilidade das despesas incorridas em confraternizações

6.14. Conclui, afirmando que caso a preliminar de nulidade não seja considerada, tem-se por evidente que as compensações da base negativa realizadas pela Impugnante nos anos-calendários de 2006 e

2007 são incontestavelmente legítimas, na medida em que igualmente legítima e regular foi a apuração pela empresa de prejuízo durante o ano-calendário de 2005, saldo este suficiente para a realização das referidas compensações.

Dos Pedidos

6.15. Com base nos arts. 16, inc. IV e 18 do Decreto nº 70.235/72 10 e no art. 38 da Lei nº 9.784/99, protesta, preliminarmente, pela realização de diligências e/ou perícia contábil, para que restem comprovadas, a partir da análise dos documentos acostados aos autos, (i) a ausência de motivação para a lavratura do Auto de Infração ora impugnado; (ii) a necessidade da realização de um julgamento em conjunto do presente processo administrativo com o PTA nº 15563.000136/200968, tendo em vista sua evidente conexão; bem como a (iii) legitimidade das compensações de prejuízo fiscal equivocadamente glosadas pela Fiscalização.

6.16. Indica assistente técnico devidamente identificado.

6.17. Formula os seguintes quesitos:

- O Auto de Infração ora impugnado demonstra de forma clara e evidente o exato motivo que levou a Fiscalização a glosar as compensações de prejuízo fiscal realizadas pela Impugnante nos anos-calendários de 2006 e 2007?

Há nos autos deste processo tributário administrativo algum documento ou até informação que justifique o ato da lavratura?

- Qual é a vinculação entre a presente demanda tributária administrativa com aquela objeto do PTA nº 15563.000136/200968?

Em havendo, pode-se afirmar que o julgamento isolado de uma demanda prejudica o desfecho da outra?

- Considerando os argumentos de mérito aduzidos, bem como os documentos ora acostados nos autos, pode-se concluir que a Impugnante apurou, durante o período de 2005, prejuízo fiscal suficiente para realizar as compensações ora glosadas?

6.18. Requer que seja declarada a nulidade do Auto de Infração. e, caso não seja acatada a preliminar de nulidade, requer a reunião deste processo com o PTA nº 15563.000136/2009-68.

7. É o relatório.

Em sua decisão, a DRJ-RJ1 entendeu por bem manter totalmente o lançamento através do Acórdão nº 12-41.937, de 28 de outubro de 2011, conforme ementa transcrita abaixo:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NULIDADE

Não cabe declaração de Nulidade por falta de motivação quando o Auto de Infração foi devidamente fundamentado e a Impugnante manifesta total conhecimento dos fatos que o ensejaram.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia quando esta se mostra prescindível.

GLOSA DE BASE NEGATIVA DE CSLL

Quando resta comprovado no procedimento de fiscalização que a empresa não possuía base de cálculo negativa de CSLL apurada de anos anteriores, não é possível admitir a exclusão de valores devidos de CSLL por ter havido com Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL”

Inconformada com tal decisão, a Recorrente apresentou o presente Recurso Voluntário com o objetivo de reformá-la, alegando, em breve síntese, o quanto segue:

- a) Como preliminar, alega a necessidade de conexão do presente processo administrativo com o PTA nº 15563.000136/2009-68;
- b) No mérito, sustenta a Recorrente que por ser irrecuperável o crédito acumulado de ICMS, este deve ser utilizado como custo; e
- c) As despesas incorridas em confraternizações, sobretudo as despesas com festas de final de ano, são dedutíveis para apuração do IRPJ.

É o relatório, passo a decidir.

Voto

A Recorrente obteve a ciência do Acórdão da DRJ, conforme aviso de recebimento de fls. 860, em 07/11/2011 e interpôs o presente Recurso Voluntário, em 06/12/2011, dentro do prazo de 30 dias estabelecidos pela legislação, restando, desta forma, caracterizada a tempestividade do Recurso, sendo também atendidos os demais requisitos para sua admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Preliminar de Conexão

Conforme relatado, o presente processo administrativo trata de autuação fiscal da CSLL, baseado na glosa de efetuada pela fiscalização, relativa a supostos lançamentos contábeis irregulares, durante o ano de 2005, que impactaram a base de cálculo negativa apurada nesse período, com reflexos nos anos-calendários de 2006 e 2007.

A Recorrente traz alegação em seu recurso voluntário que o presente processo é conexo com o PA nº 15563.000136/2009-68.

Constatei que se discute no PA nº 15563.000136/2009-68, a autuação fiscal do Imposto de Renda, por uso indevido de prejuízo fiscal do imposto de renda, em decorrência das mesmas glosas questionadas no presente processo, relativo aos mesmos anos calendários e, que o mesmo fora julgado em 06/03/2013, pela Egrégia 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária desse Conselho, tendo sido exarado o Acórdão no. 1202-000944.

Desta forma, em termos práticos, como a decisão adotada para o Imposto de Renda impacta diretamente o presente processo, por se tratar da mesma situação fática, passo reproduzir a seguir o mesmo posicionamento adotado pela Egrégia 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária desse Conselho, através do Acórdão 1202-000944:

Mérito

Inicialmente, necessário deixar registrado que a recorrente reconhece, expressamente, na sua impugnação, como corretas as glosas de despesas relacionadas 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.

Considerando que a Recorrente trouxe os mesmos argumentos usados na defesa do PA nº 15563.000136/2009-68, que já fora

julgado por esse Tribunal, adoto as mesmas razões de decidir do voto condutor do Acórdão no. 1202-000944:

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.

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 ($R\$ 100,00 \times 10\%$) 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 em 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 onde 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 À CARGA TRIBUTÁRIA 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.

Cumpra 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 120200.832, 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 DAR PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário, apenas para cancelar as glosas efetuadas pelo fisco federal, relativo aos créditos do ICMS que foram registrados como despesa.

Marco Antonio Nunes Castilho – Relator