



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

Processo nº 15868.000026/2010-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.131 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de agosto de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ
Recorrente CLEALCO ACUCAR E ALCOOL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA. Nos termos do art. 150 do CTN, havendo recolhimento, o prazo decadencial é de 5 anos, contados do fato gerador.

DESPESAS COM BRINDES. Não são dedutíveis na determinação do lucro real as despesas com brindes, diante de expressa vedação legal.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE. DEDUÇÃO COMO CUSTO. Os bens de natureza permanente, de vida útil superior a um ano ou de valor superior a R\$ 326,61, devem ser ativados para futura depreciação, não cabendo a sua contabilização como custo.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. TRIBUTAÇÃO. O valor da reserva será computado na determinação do lucro real no período de apuração em que for utilizado para aumento de capital ou no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa por perecimento.

IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO DO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. EXCLUSÃO. É vedada a exclusão do lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos créditos do PIS e da Cofins não cumulativos.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. É competência atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário pela Constituição Federal, manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis, cabendo à esfera administrativa zelar pelo seu cumprimento.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A cobrança de juros de mora com base no valor da taxa referencial do Selic tem previsão legal.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Marcelo de Assis Guerra, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

CLEALCO ACUCAR E ALCOOL S/A recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa supra, segundo consta da descrição dos fatos, foram apuradas as seguintes infrações:

- 1) Gastos com brindes indevidamente lançados como custos;
- 2) Custos de aquisição de bens do ativo permanente deduzidos indevidamente como custo;
- 3) Realização da reserva de reavaliação não adicionada ao lucro líquido;
- 4) Redução indevida do lucro real e da CSLL, em virtude da exclusão indevida dos créditos de PIS e Cofins.

Conseqüentemente, foram lavrados os seguintes autos de infração:

- 1 – Imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) – fls. 138 a 146.

Imposto: R\$ 9.364.051,55

Juros de mora: R\$ 2.898.466,31

Multa Proporcional: R\$ 7.023.038,65 (75%)

Total: R\$ 19.285.556,51

Enquadramento legal do imposto: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999), arts. 249, I e II, 250, I, 251, parágrafo único, 299, 300, 301, 434, §§ 2º e 3º, 435, 439, parágrafo único, e 440, parágrafo único.

2 – Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) – fls. 147 a 155:

Contribuição:	R\$ 2.315.318,33
Juros de mora:	R\$ 718.988,66
Multa Proporcional:	R\$ 1.736.488,74 (75%)
Total:	R\$ 4.770.795,73

Enquadramento legal da contribuição: Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º, §§; Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 28; Lei nº 10.637, de 2002, art.37.

Notificada desse lançamento em 04/03/2010, a contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 159 a 183, alegando:

- O mesmo período já foi fiscalizado (processo nº 15868.002533/2009-40) e efetuou-se a glosa exatamente dos mesmos custos que compõem o presente auto de infração, de modo que as supostas infrações foram duplicadas. Como se verifica do termo de constatação fiscal o período e as DIPJ fiscalizadas são exatamente os mesmos, somente os valores é que divergem;
- O ano de 2004 já foi abrangido pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN);
- Foi glosado custo no valor de R\$ 941.326,86, bem próximo do valor já glosado no outro auto de infração mencionado (R\$ 932.299,00), por entender incabível a apropriação como custo das despesas provenientes da aquisição de bens que, na visão do Fisco, compõem o ativo permanente da pessoa jurídica, sustentando que, por serem aplicados em bens de natureza permanente e que aumentam a vida útil desses bens consumindo-se em período superior a um ano, deveriam ser imobilizados;
- A legislação autoriza a dedução da diminuição do valor dos bens do ativo, por meio do art. 305 do RIR, de 1999, que trata da depreciação. O art. 249, I, do RIR, de 1999, citado no auto de infração, simplesmente determina que sejam adicionados ao lucro do exercício os custos e despesas que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real, o que não se aplica ao caso em tela, já que exaustivamente demonstrado se tratar de apropriação de custos autorizados por lei. Não houve, também, violação ao art. 251 do RIR, de 1999, uma vez que, no caso em tela, não foi demonstrada qualquer contrariedade entre a escrituração da requerente e a legislação comercial e fiscal. No tocante ao art. 301, que não permite a dedução integral dos custos dos bens do ativo permanente quando seu valor ultrapasse R\$ 326,61 ou sua vida útil ultrapasse a um ano, tal dispositivo deve ser interpretado em cotejo com o art. 305 do mesmo regulamento, uma vez que nele consta permissão da apropriação das despesas com ativo permanente, decorrentes do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal;
- É de se considerar que os equipamentos utilizados na usina de açúcar, em razão do desgaste pela operação ininterrupta durante o ano, se desgastam com intensidade,

sendo reformados todos os anos para que tenham condição de operação, portanto, os materiais usados para reforma jamais ultrapassam o prazo de um ano;

- As aquisições dos bens ocorreram nas datas indicadas nas notas e considerando a depreciação acelerada, por se tratar de empresa em operação durante as 24 horas do dia, é óbvio que já ocorreu a depreciação total ou parcial de muitos, razão pela qual, caso seja mantido o auto, o direito ao crédito extemporâneo deve ser garantido, sob pena de configuração de abuso de poder da autoridade fiscal;

- Nos termos da legislação de regência, no segundo semestre de 2009, o contribuinte já teria direito à integral apropriação dos custos. Assim, nesse momento, a conduta do contribuinte somente poderia ser punida como descumprimento de obrigação acessória e não como falta de pagamento de tributo como fez a fiscalização;

- Deve ser reconhecida a inviabilidade da cobrança na forma como delineada pelo auto de infração, porque autorizada por lei, ou, na pior das hipóteses, seja reconhecido o direito à apropriação das despesas referentes aos equipamentos mencionados pelo Fisco, vez que já foram adquiridos há mais de cinco anos;

- Com relação aos brindes, as rubricas incluídas a esse título são, na verdade, despesas aplicadas no processo produtivo e/ou campanhas de marketing da empresa, constituindo custos do processo produtivo;

- A possibilidade de exclusão dos créditos de PIS e Cofins da base de cálculo do IR e CSLL para as empresas optantes do sistema não-cumulativo está absolutamente clara no art. 3º, § 10, da Lei nº 10.833, de 2003. A Lei nº 10.637, de 2002, determina expressamente que as ditas contribuições não compõem a receita bruta da pessoa jurídica, não constituindo disponibilidade financeira a ser tributada pelo IR e CSLL;

- A receita Federal considera que o sistema não-cumulativo de recolhimento do PIS e Cofins nada mais é do que um benefício concedido às empresas tributadas pelo lucro real, o que é absurdo, uma vez que não se trata de benefício, mas sim de direito líquido e certo do contribuinte. Mesmo considerando que tais créditos são benefício fiscal, não há como reconhecer que eles integram a base de cálculo do IR e CSLL, pois a própria lei já os excluiu do conceito de receita;

- Quanto à reserva de reavaliação, o valor ajustado já foi oferecido à tributação anteriormente. Se mantido o entendimento fiscal, tal valor será tributado em dobro;

- A multa aplicada é confiscatória e ofende o princípio da moralidade (art. 37, *caput* da Constituição Federal – CF), da igualdade/isonomia das relações jurídicas fisco-contribuinte e vice-versa (Arts. 1º, IV, 3º, I e IV, 5º, *caput*, c/c 150, II da CF), e da proporcionalidade e razoabilidade. Ofende, também, a Lei nº 9.784, de 1999, art. 2º, parágrafo único, VI;

- Os juros de mora exigidos com base na taxa Selic têm natureza remuneratória, contrariando o CTN. A sua aplicação para fins tributários carece de expressa previsão legal, eis que existem leis que fazem referência à aplicação da taxa Selic, no entanto não tem uma que trace seus contornos para fins tributários, para que seja atendido o princípio da legalidade;

- Os juros aplicados confrontam-se com o preceituado no CTN, vez que vinculados à taxa Selic, possuem caráter remuneratório e possuem oscilação que se afasta do limite máximo de 1% determinado pelo CTN.

A decisão recorrida está assim ementada:

DESPESAS COM BRINDES. Não são dedutíveis na determinação do lucro real as despesas com brindes, diante de expressa vedação legal.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE. DEDUÇÃO COMO CUSTO. Os bens de natureza permanente, de vida útil superior a um ano ou de valor superior a R\$ 326,61, devem ser ativados para futura depreciação, não cabendo a sua contabilização como custo.

RESERVA DE REAValiaÇÃO. TRIBUTAÇÃO. O valor da reserva será computado na determinação do lucro real no período de apuração em que for utilizado para aumento de capital ou no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa por perecimento.

IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO DO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. EXCLUSÃO. É vedada a exclusão do lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos créditos do PIS e da Cofins não cumulativos.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. É competência atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário pela Constituição Federal, manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis, cabendo à esfera administrativa zelar pelo seu cumprimento.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A cobrança de juros de mora com base no valor da taxa referencial do Selic tem previsão legal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

Impugnação Improcedente

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisando as alegações da peça impugnatória. Ao final, requer o provimento nos seguintes termos (*verbis*):

“VI — DOS PEDIDOS

Em sendo assim, requer que seja recebido o presente, nos regulares efeitos, suspensivo e devolutivo, apreciando-se todos os pontos levantados pela defesa para que ao final seja julgada procedente a Impugnação ao Lançamento, vez que este foi efetuado em desacordo com a melhor interpretação da norma jurídica tributária, nos termos exatos termos do fundamentado retro.

A multa aplicada mostra-se confiscatória e não se justifica, vez que se projeta contra o patrimônio da Recorrente em total desalinho à melhor interpretação da norma.

Os juros aplicados pela fiscalização confrontam-se com o preceituado no CTN, vez que vinculados à taxa selic possuem caráter remuneratório e possuem oscilação que se afasta do limite máximo de 1% determinado pelo Código Tributário Nacional.”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

De início, registro que o recurso interposto pelo contribuinte no processo 15868.002533/2009-40, conexo a este, foi negado provimento por unanimidade pela 2ª. Turma da 3ª. Camara desta Seção do CARF, conforme acórdão 1302-00.883 de 12/4/2012.

Passo a apreciar as alegações recursais na ordem em que foram apresentadas (fls. 340 e seguintes).

Decadência e Duplicidade na exigência.

A recorrente repisa a alegação de decadência e duplicidade na autuação.

É incabível a alegação de que o lançamento foi abrangido pela decadência, uma vez que o presente processo trata do lançamento relativo aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, sendo que o auto de infração foi cientificado em 04/03/2010 (fl. 158).

Nos termos do artigo 150 do CTN, o prazo decadencial do ano-calendário de 2005 encerrou-se em 31/12/2010, haja vista que o contribuinte optou pelo lucro real anual.

Improcede também a alegação de que o período objeto do presente lançamento (anos-calendário 2005, 2006 e 2007), já foi fiscalizado e que teria sido formalizado o processo nº 15868.002533/2009-40, isso porque, tal qual asseverado na decisão de 1ª. instancia, referido processo trata do lançamento relativo ao ano-calendário de 2004.

No termo de verificação fiscal, às fls 127 e seguintes, está patente que trata-se de continuidade da ação fiscal daquele processo, que foi encerrada parcialmente.

Rejeito, pois, a alegação de decadência.

Glosa de despesas com brindes

A recorrente alega que as rubricas indicadas pela fiscalização como brindes não o são, “na acepção técnica do termo”, constituindo despesas com marketing e do processo produtivo.

Trata-se de alegação, desacompanhada de qualquer prova ou indício de sua veracidade. A recorrente se limita a reprisar os termos da impugnação, sequer se esforçando para contra-argumentar os precisos fundamentos da decisão recorrida.

A legislação é clara ao determinar que os valores gastos com brindes são indedutíveis na apuração do lucro real, como se vê no dispositivo abaixo transcrito:

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

(...)

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

(...)

VIII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);

Dessa forma, não se altera o lançamento quanto a essa infração tributada.

Quanto à alegação de que as rubricas indicadas como brindes constituem na verdade custos de produção e/ou valores usados nas campanhas de marketing da empresa, verifica-se que as despesas com propaganda encontram-se reguladas pelo art. 366 do RIR, de 1999. Esse dispositivo elenca as despesas admitidas como tais para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda, ressalvando a obrigatoriedade de estarem as mesmas diretamente relacionadas com a atividade exercida pela pessoa jurídica, e registradas segundo o regime de competência.

Tal qual asseverado no acórdão de 1ª instância, ainda que ficasse comprovado que se tratam de despesas de propaganda, o que não ocorreu, a contribuinte teria que comprovar o atendimento às condições acima transcritas determinadas pela legislação.

Entretanto, não foram apresentados quaisquer documentos para comprovar essa alegação feita.

Dos bens de natureza permanente deduzidos com custo.

A recorrente se insurge contra a glosa dos custos de aquisição de bens que compõem o ativo permanente ou que aumentam sua vida útil em mais de um ano.

Aduz que os artigos 305 e 307 do RIR/99 asseguram a dedução do valor relativo à depreciação dos bens do ativo, decorrente de desgaste de uso, ação da natureza, ou obsolescência normal.

Ocorre que a glosa não se refere à apropriação de custos de depreciação, mas da indevida apropriação do custo de aquisição de bens do ativo permanente, registrados como materiais de almoxarifado, não obstante proibição expressa do art. 301 do RIR/99. Desta forma, é inapropriado invocar os artigos 305 e 307, eis que a violação identificada nos autos de infração diz respeito a matéria diversa da tratada em tais dispositivos.

Todos os bens em questão possuem valor bem superior ao limite estabelecido na legislação (R\$ 326,61). Além disso, pela sua descrição.

Quanto ao pedido para que seja reconhecida a depreciação dos bens que deveriam ter sido ativados, caberia à contribuinte fazer prova da postergação do pagamento do tributo, o que não foi feito desde a 1ª instância.

. Da Exclusão das Receitas de Pis/Cofins

A recorrente argumenta que o art. 3º, § 10, da Lei 10.833/03 não deixa dúvida de que os créditos apurados na sistemática da não-cumulatividade não constituem receita tributável da pessoa jurídica.

Cita soluções de consulta em que órgãos da própria Receita Federal manifestaram entendimento neste sentido.

Ocorre que no presente caso não houve lançamento do PIS e Cofins, então o que a recorrente pretende é uma recomposição da apuração do resultado dos anos-calendários.

Com efeito, em relação à apuração do valor devido da COFINS e do PIS, já é incontroverso administrativamente que o valor do crédito não compõe a base de cálculo das próprias contribuições, nos moldes preconizados no §10 retro citado.

No que se refere à base de cálculo do IRPJ, há que se perceber que, prevalecendo a pretensão da recorrente, teremos que parte do valor da contribuição paga na aquisição de insumos será considerada, a um só tempo, custo de insumos e direito de crédito em face da Administração Tributária.

Ora, é inconcebível que a parcela correspondente ao tributo recuperável se desdobre, a um só tempo, em dois valores: em direito de crédito a ser descontado da COFINS devida; e também em custo do bem reduzindo o lucro.

Neste sentido, cumpre transcrever o entendimento exarado na Solução de Divergência COSIT n.º 9, de 2006, que deu origem ao ADI n.º 3, de 2007:

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 da CSLL de R\$ 117,60 (R\$ 100,00 do custo mais R\$ 17,60 despesa 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).

16. Ao analisar tal questão, não foi outro o entendimento do Conselho Federal de Contabilidade, in verbis:

COMUNICADO TÉCNICO Nº 01/03 O Conselho Federal de Contabilidade, por permissão Regimental art. 13º, inciso XXI, c/c o art. 4º da Resolução CFC nº 751/93 emite o seguinte Comunicado Técnico:

Lei nº 10.637/2002 PIS/ PASEP NÃO CUMULATIVO – FORMA DE CONTABILIZAÇÃO Com o advento da lei supra epigrafada, a contribuição para o PIS e PASEP tornaram-se contribuições não-cumulativas.

Neste sentido, deve ser adotado, quanto a estas contribuições, a mesma sistemática conferida à Contabilização do ICMS, uma vez que estas geram créditos em relação a operações anteriores.

Em conta específica (Recuperação de PIS) deve ser contabilizado o crédito valendo como redutor do custo da mercadoria ou da despesa na prestação de serviços.

Quando da venda da mercadoria ou da prestação do serviço, o valor do PIS, contabilizado em conta específica redutora da Receita.

Deve ser observado que os efeitos desta lei têm vigência a partir de 1º de dezembro de 2002. Já nesta data, deve ser provisionado o crédito decorrente do estoque existente, à razão de 0,65%, como crédito presumido.

Este crédito calculado será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais iguais e sucessivas, a partir de 1º/12/2002 (art. 11, parágrafos 1º e 2º).

(...)

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

“[...]Ao tomar o crédito do PIS e da Cofins, o mesmo não deverá fazer parte do custo de aquisição dos estoques, principalmente para que o resultado do período esteja de acordo com o regime de competência. Por ser tributo que deixou de ser cumulativo, revestese de um direito a ser recuperado quando de seu recolhimento.

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

18. Embora não seja a melhor técnica contábil, nenhum efeito tributário terá se o contribuinte mantiver o valor recuperável no custo do bem, desde que lance a despesa com o pagamento do tributo não cumulativo pelo seu valor líquido, já descontado o valor recuperável do custo. No exemplo dado acima, seria o mesmo de dizer que o contribuinte poderia manter o custo de R\$ 100,00, desde que lançasse a despesa com Cofins no montante de R\$ 10,00. Para tanto, necessário se faz que o contribuinte realize o controle extracontábil dos valores descontados da Cofins e do PIS/Pasep

19. Por último, analisemos se o direito de crédito pode ter como contrapartida conta de receita. Pelo que já foi exposto anteriormente, de plano, já se verifica que a resposta será negativa, pois tal valor tem como contrapartida a mesma conta caixa ou banco movimento que tem o custo da mercadoria, do insumo ou do ativo permanente adquirido ou produzido.

20. Ocorre, porém, que o legislador não deixou tal conclusão ao sabor do bom senso do intérprete, pois expressamente dispôs no § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que os valores dos créditos não se constituem em receita bruta. Tal dispositivo, também aplicável ao PIS/Pasep por força do art. 15, II, do mesmo diploma legal, era de todo desnecessário, a não ser por cautela do legislador, conforme sustentamos.

21. Saliente-se, ainda, que não se pode colocar palavras onde o legislador não as colocou, razão pela qual fere a boa exegese entender que a norma preceitua que os valores não se constituem em receita bruta tributável. Ora, a norma tão somente dispõe que não se constitui em receita bruta, do que se conclui que, em verdade, veda qualquer procedimento contábil que lance o direito de crédito em contrapartida a uma conta de receita. A inteligência da norma decorre da própria lógica contábil, pois, conforme, já tratamos acima, ou tal valor é segregado do custo e o contribuinte pode lançar a despesa com o tributo por seu valor absoluto; ou compõe o custo e o contribuinte deve lançar a despesa com o tributo por seu valor líquido..

Diante do exposto, é importante notar que os tributos recuperáveis já são excluídos do cálculo do custo da mercadoria vendida, pois são sujeitos ao regime de não-cumulatividade e serão lançados em conta própria.

Não sendo computados no custo de aquisição, deve a pessoa jurídica adquirente destacá-los e subtraí-los do valor das compras, registrando em conta representativa de direitos o seu valor, desde o momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento.

Dessa forma, haverá uma conta própria de PIS e outra de COFINS, na qual será feita a operação de “compensação”, entre a contribuição incidente na compra e aquela incidente nas vendas, durante um determinado período, da qual se extrai o crédito das contribuições.

Os créditos das contribuições são compostos pelos valores destacados em documento habilitado quando da aquisição de produtos ou insumos, obtido nos termos da legislação tributária em vigor. Os débitos, por sua vez, são tomados pelas vendas realizadas pelo contribuinte. O confronto entre o débito e o crédito, que pode ser considerado uma operação de “compensação” em apartado da escrituração contábil, resulta em valor a restituir ou valor a recolher.

Quando, desta operação de “compensação” em conta própria, restar contribuição a recolher, este valor, a diferença, que saíra dos caixas das pessoas jurídicas, é efetivamente a despesa real que a mesma teve com a contribuição. E esta despesa real já é computada na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) para fins de diminuição do lucro (base de cálculo do IRPJ e da CSLL).

Ao dizer que pretende excluir os créditos de PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a recorrente quer, na verdade, diminuir o lucro duas vezes: subtraindo da receita bruta o total da contribuição incidente na venda (diminuindo o lucro pela utilização dos créditos obtidos nas compras), e, ao mesmo tempo, não subtraindo do custo a contribuição incidente na compra (diminuindo mais uma vez o lucro).

Logo, o § 10, do art. 3º, da Lei 10833/2003, não institui, ainda que implicitamente, nenhuma hipótese de exclusão do lucro líquido (para fins de apuração das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL) justificável numa suposta contabilização de receita não-tributável, pois a sua contabilização não gera o lançamento de qualquer receita, nem tributável nem não-tributável.

Aliás, deve ser esclarecido que o legislador, quando mencionou expressamente, no § 10, do art. 3º, da Lei 10833/2003, que o crédito das contribuições em questão deve ser excluído da Receita Bruta, intentou apenas garantir ao contribuinte que o mesmo não compusesse a base de cálculo dessas mesmas contribuições.

Concluo, então que não deve ser provimento o recurso voluntário quanto a esta matéria.

Tributação da reserva de reavaliação

A recorrente alega que os ajustes relativos à reserva de reavaliação já haviam sido oferecidos à tributação. Diz que “o valor adicionado ocorreu em eventos contábeis pretéritos e não foi aproveitado, de modo que atualmente o mesmo foi adicionado para ajustar corretamente o imposto de renda”.

Trata-se de mera repetição do quanto arguido na impugnação, sem contudo enfrentar-se o argumento da DRJ para indeferir o pleito, in verbis:

“A própria contribuinte admite e informa que o valor a ser tributado no ano-calendário em questão é R\$ 216.742,99. De acordo com a legislação tributária a efetiva tributação da reserva de reavaliação será exigida no momento da realização do bem. Assim, a alegada tributação indevida, em períodos anteriores, de valores a título de reserva de reavaliação não autoriza a contribuinte a fazer a sua exclusão em períodos subsequentes, razão pela qual não se altera o lançamento quanto a essa infração apurada”.

Com efeito, se houve tributação indevida em períodos anteriores, há procedimento próprio para demonstrá-la o que não foi feito pela recorrente..

Mantenho também a tributação deste item.

Multa de ofício e juros de mora.

A exigência da multa de ofício 75% e juros de mora a taxa Selic estão de acordo com a legislação.

A apuração de infrações em auditoria fiscal é condição suficiente para ensejar a exigência dos tributos mediante lavratura do auto de infração e, por conseguinte, aplicar a multa de ofício de 75% ou 150% nos termos do artigo 44, inciso I ou II, da Lei nº 9.430/1996. Essa multa é devida quando houver lançamento de ofício, como é o caso.

De qualquer forma, convém esclarecer, que o princípio do não confisco insculpido na Constituição, em seu art. 150, IV, dirige-se ao legislador infraconstitucional e não à Administração Tributária, que não pode furtar-se à aplicação da norma, baseada em juízo subjetivo sobre a natureza confiscatória da exigência prevista em lei.

Ademais, tal princípio não se aplica às multas, conforme entendimento já consagrado na jurisprudência administrativa, como exemplificam as ementas transcritas na decisão recorrida e que ora reproduzo:

"CONFISCO – A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal (Ac. 102-42741, sessão de 20/02/1998).

MULTA DE OFÍCIO – A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, restringe-se ao valor do tributo, não extravasando para o percentual aplicável às multas por infrações à legislação tributária. A multa deve, no entanto, ser reduzida aos limites impostos pela Lei nº 9.430/96, conforme preconiza o art. 112 do CTN (Ac. 201-71102, sessão de 15/10/1997)."

Por sua vez, A aplicação da taxa Selic no cálculo dos juros de mora também está prevista em normas legais em pleno vigor, regularmente citada no auto de infração (artigo 61, § 3º da Lei 9.430 de 1996), portanto, deve ser mantida. Nesse sentido dispõe a Súmula nº 4 do CARF:

Processo nº 15868.000026/2010-13
Acórdão n.º **1402-001.131**

S1-C4T2
Fl. 0

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Conclusão

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

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA em 11/10/2012 20:50:50.

Documento autenticado digitalmente por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA em 11/10/2012.

Documento assinado digitalmente por: LEONARDO DE ANDRADE COUTO em 16/10/2012 e ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA em 11/10/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 16/07/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP16.0719.11275.9ZBF

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:
A38C281B1FD4049A11648A0EE240D3ECE20CCF79