



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15868.720187/2012-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.889 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2023
Recorrente CLEALCO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008

ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE. DOCUMENTOS. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA.

A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Nos termos do artigo 36 da Lei nº 9.784/1999, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, o que significa dizer, pois, que o sujeito passivo tem o ônus de comprovar a veracidade das suas alegações acerca da existência de fato modificativo, impeditivo ou extintivo em relação ao direito da Autoridade fiscal de constituir e exigir o respectivo crédito tributário por meio do lançamento.

SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. CRÉDITOS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível a dedução dos créditos decorrentes da sistemática não cumulativa da contribuição para o PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por ausência de amparo legal.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Decorrendo o lançamento da CSLL de infração constatada na autuação do IRPJ, o julgamento daquela segue a mesma sorte deste, em virtude da relação de causa e efeito que os une.

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 do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Paulo Henrique Silva Figueiredo (presidente).

Relatório

Tratam-se, na origem, de Autos de Infração que têm por objeto o ajuste do saldo do prejuízo fiscal de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, tendo em vista que a Autoridade fiscal constatou as seguintes infrações à legislação tributária:

(i) Auto de Infração de IRPJ (fls. 358/361)

001 – ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

Valor apurado conforme descrito no Termo de Constatação

Fato Gerador: 31/12/2008

Valor Tributável ou Imposto: R\$ 16.236.568,33

Enquadramento Legal: Artigo 249 do RIR/99

002 – EXCLUSÕES / COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – EXCLUSÕES INDEVIDAS

Redução indevida do Lucro Real, em virtude da exclusão, não autorizada pela legislação do imposto de renda, de valores do lucro líquido do exercício, conforme descrito no Termo de Constatação, anexo a este Auto de Infração do qual é parte integrante.

Fato Gerador: 31/12/2008

Valor Tributável ou Imposto: R\$ 20.228,953,20

Enquadramento Legal: Art. 250, inciso I, do RIR/99

(ii) Auto de Infração de CSLL (fls. 362/365)

001 – CSLL – FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Valor apurado conforme descrito no Termo de Constatação, anexo a este Auto de Infração do qual é parte integrante.

Fato Gerador Ocorrência: 31/12/2008 – 12/2008

Valor Tributável ou Contribuição: R\$ 16.236.568,33

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Redução indevida do Lucro Real, em virtude da exclusão, não autorizada pela legislação do imposto de renda, de valores do lucro líquido do exercício, conforme descrito no Termo de Constatação, anexo a este Auto de Infração do qual é parte integrante.

Fato Gerador Ocorrência: 31/12/2008 – 12/2008

Valor Tributável ou Contribuição: R\$ 20.228,953,20.

Conforme se verifica do Termo de Constatação Fiscal dos Fatos de fls. 345/355, a Autoridade fiscal acabou realizando os seguintes apontamentos e respectivas conclusões:

“Quanto à infração referente a adições não computadas na apuração do lucro real

- o contribuinte informou que segue o regime de caixa para reconhecimento das variações cambiais, conforme artigo 30, §§ 1º e 2º da MP nº 2.158-35/2001.
- conforme DIPJ 2009/2008, na Demonstração do Lucro Real - Ficha 09A, na linha 36-Perdas Inc. Merc. Renda Variável no Per. Apuração exc. Day-Trade foi adicionado o valor de R\$ 28.675.758,30;
- o contribuinte foi intimado a apresentar documentos e demonstrativos da forma de apuração das variações monetárias e cambiais passivas;
- em planilha elaborada pelo contribuinte, consta quadro demonstrativo da diferença final entre os valores contabilizados (regime de competência) e os efetivamente pagos no exercício (regime de caixa), conforme reprodução de fls. 347;
- no mencionado quadro consta que a diferença foi de R\$ 16.236.568,33;
- na Demonstração do Lucro Real da DIPJ não consta a adição do valor de R\$ 16.236.568,33, diferença entre os valores contabilizados e os efetivamente pagos, referentes às despesas financeiras e cambiais, conforme o mencionado quadro, apresentado pelo próprio contribuinte;
- o contribuinte confirmou que segue o Regime de Caixa para reconhecimento das variações cambiais e monetárias e que transferiu da conta 62109013 (despesas c/SWAP) para a conta 62115009 (SWAP não-dedutível) a diferença entre despesa e receita de Derivativos (SWAP/Hedge) e também os saldos registrados por competência de despesas com variações monetárias e cambiais passivas;
- o contribuinte informou que o valor a ser adicionado no LALUR deveria ter sido a soma das seguintes parcelas: R\$ 16.258.010,70 (diferença entre os regimes de competência e caixa, referente às variações cambiais e passivas, conforme quadro acima mencionado, reproduzido às fls.347), e R\$ 3.911.441,24 (diferença entre os ganhos e as perdas incorridas no mercado de renda variável-linhas 19 e 37 da DRE da DIPJ 2009/2008), totalizando R\$ 20.169.451,94, mas que, no entanto, foi adicionado incorretamente o valor de R\$ 28.675.758,30;
- segundo o contribuinte, foi adicionado a maior no LALUR o valor de R\$ 8.506.306,36;
- ocorre que, no LALUR apresentado, o valor de R\$ 28.675.758,30 foi adicionado sob a rubrica “Perdas no mercado de renda variável no período base”, sendo que não há menção sobre a diferença ou ajuste entre os regimes de reconhecimento de variações cambiais;
- além disto, tal valor consta como dedução na Demonstração do Resultado do Exercício, pois o valor de R\$ 99.608.626,76, da linha 36- Variações Cambiais Passivas, é o somatório dos saldos das contas 62110002-Variação Cambial Passiva (R\$70.932.868,46) e 62115009- SWAP não-dedutível (R\$ 28.675.758,30);
- constatou-se que os valores lançados na conta 62115009-Swap não-dedutível correspondem à diferença entre os saldos das contas 62112006-Receita com Swap e 62109013- Despesas com Swap;
- ou seja, foram lançados na conta 62115009-Swap não-dedutível, os valores correspondentes às perdas/despesas que excederam os ganhos/receitas;
- tal procedimento está em consonância com o artigo 249, inciso X, do RIR/99 e com os artigos 756 e 757 do mesmo RIR/99, que regulamentam a tributação das operações de SWAP;

- tendo o contribuinte confirmado que além dos valores swap não-dedutíveis, também foram transferidos da CONTA 62109013-Despesa com Swap para a conta 62115009-Swap não dedutível os saldos registrados por competência de despesas com variações monetárias e passivas, o mesmo foi intimado a comprovar tal afirmação;
- assim, conforme o que consta às fls. 348/352, o contribuinte não comprovou que adicionou na apuração do Lucro Real o valor de R\$ 16.236.568,33, referente ao ajuste entre os regimes de competência e de caixa, valor este apurado pelo próprio sujeito passivo conforme planilha “Resposta Notificação Despesas Financeiras - Movimentação Financeira”.

Quanto à infração referente a exclusões não autorizadas na apuração do lucro real

- conforme DIPJ 2009/2008, na Demonstração do Lucro Real - Ficha 09A, na linha 68-Outras Exclusões, foi excluído o valor de R\$ 20.228.953,20;
- intimado sobre esta exclusão, o contribuinte apresentou planilha contendo a composição de Outras Exclusões e a explicação de que tal valor é referente aos créditos de PIS e Cofins demonstrados nos Dacons do ano de 2008, sendo R\$ 16.620.606,39 de crédito de COFINS e R\$ 3.608.346,81 de crédito de PIS, que foram apurados na forma não-cumulativa;
- tal exclusão consta no Livro de Apuração do Lucro Real- LALUR apresentado pelo contribuinte, que cita como base legal o artigo 3º, § 10º da Lei 10.833/2003;
- o contribuinte informou que a exclusão efetuada tem como fundamento o estorno dos custos incorridos para a constituição dos créditos de PIS/Cofins, conforme detalhado às fls. 352/253;
- entendendo a Fiscalização que não há base legal para tal exclusão, a mesma foi glosada.”

Em 28/08/2011, a empresa *Clealco Açúcar e Álcool S.A.* tomou ciência da Autuação fiscal através do Termo de Encerramento de fls. 366 e, aí, apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 375/392 por meio da qual suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Das variações cambiais e monetárias passivas

Que a Autoridade fiscal efetuou verificações na DIPJ 2009, ano-calendário 2008, referente ao IRPJ e CSLL e concluiu, apressadamente, que houve omissão no que tange a adição de variação monetária cambial passiva indedutível dos referidos tributos e, no fina, glosou tais despesas;

Que havia optado por fazer a contabilização das despesas financeiras pelo regime de caixa, o que acabou provocando o entendimento equivocado por parte da Autoridade fiscal que, no caso, sustentou que todas as despesas envolvidas na operação são de Swap, as quais, teoricamente, deveriam ter sido adicionadas ao lucro do exercício, de modo que, no final, a Autoridade concluiu que a empresa deixou de adicionar a importância de R\$ 16.236.568,33 que correspondia às despesas dedutíveis de operações com Swap, cujo montante resultava do ajuste entre o regime de competência e o regime de caixa no que diz com o tratamento das referidas despesas;

Que, no caso, a Autoridade fiscal utilizou-se da planilha apresentada e, sem qualquer fundamento, extraiu o referido valor sustentando se tratar da diferença entre o regime de competência e o regime de caixa, sendo que referido valor está contido no montante de R\$ 28.675.758,30 que foram regularmente adicionados na DIPJ para pagamento do IRPJ e CSLL, bem assim que havia esclarecido que os R\$ 28.675.758,30 foram lançados a maior na DIPJ, haja vista que o valor correto seria de R\$ 20.169.451,94, de modo que, ainda assim, houve a cobrança do imposto incidente sobre o referido valor;

Que a própria Autoridade fiscal constatou, junto ao Banco Cargil, a existência de contratos de Swap no montante de quatro milhões e oitocentos mil reais e, baseando-se em suas deduções investigativas, concluiu que o valor deveria ser superior a dezesseis milhões; e

Que os lançamentos constantes do presente Auto de infração estavam equivocados e, por isso mesmo, deveriam ser corrigidos, ou, subsidiariamente, deveriam ser, ao menos, afastados, uma vez que já havia sido adicionado dentro dos 28 milhões e estava sendo forçada a uma nova adição de 16 milhões por força da respectiva Autuação fiscal.

(ii) Da exclusão das Receitas de Pis / Cofins

Que a Autoridade fiscal sustentou, ainda, que inexistia previsão legal para a exclusão do PIS/COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sob o fundamento de que a Lei n.º 10.833/2003 não se aplicaria à legislação do IRPJ e da CSLL;

Que a possibilidade de exclusão dos créditos de PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para as empresas optantes pelo sistema não-cumulativa estava prevista no artigo 3º, § 10 da referida Lei n.º 10.833/2003, que dispõe que “o valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição”, de modo que não havia dúvidas no sentido de que as contribuições não compunham a receita bruta da pessoa jurídica e, portanto, não constituíam disponibilidade financeira para fins de tributação pelo IRPJ nem pela CSLL;

Que se o lucro, que é a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, era apurado mediante a dedução da receita bruta dos custos e despesas, bem como dos ajustes decorrentes das adições e exclusões, os créditos de PIS e COFINS não deveriam ser considerados para fins de tributação;

Que, considerando que os créditos de PIS/COFINS se tratavam de benefícios fiscais, também não havia como reconhecer que integrariam a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, já que a própria lei já excluía tais créditos do conceito de receita;

Que, com amparo nas Soluções de Consulta n.º 215/2005, 458/2007 e 273/2006, poder-se-ia concluir que os valores dos créditos de PIS/COFINS descontados do valor apurado das respectivas contribuições com base na sistemática não-cumulativa não compunham a base de cálculo do IRPJ e

da CSLL sujeitas ao regime de tributação pelo Lucro real ou sujeitas ao regime de incidência sobre o resultado ajustado; e

Que a premissa da Autoridade fiscal de que as referidas contribuições não poderiam ser excluídas da tributação do IRPJ não procedia.

(iii) Da multa confiscatória

Que a penalidade pecuniária aplicada no presente apresentava caráter confiscatório e violava o artigo 150, IV da Constituição Federal, de modo que deveria ser afastada.

(iv) Da taxa Selic

Que a taxa juros de que tratava a Selic apresentava natureza remuneratória e contrariava as disposições do Código Tributário Nacional que, a rigor, dispunham que os juros seriam de mora pelo não pagamento do tributo no seu vencimento, sem contar que a sua aplicação careceria de previsão legal, de modo que a referida taxa de juros calculadas com base na Selic deveria ser considerada ilegal e/ou inconstitucional.

Com base em tais alegações, a contribuinte requereu o cancelamento dos Autos de infração, já que a multa apresentava caráter confiscatório e os juros aplicados com base na Taxa Selic violavam as disposições do CTN.

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1ª instância para que a Impugnação fosse apreciada. E, aí, em Acórdão de nº 12-65.988 (fls. 447/457), a 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ entendeu por negar provimento à Impugnação, de modo que a exigência sobre os ajustes das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL restou mantida. Ao final, o referido Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE.

A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

IMPUGNAÇÃO. DOCUMENTOS.

A apresentação de alegações visando desconstituir as provas apresentadas pela Fiscalização devem vir acompanhadas de documentos hábeis e idôneos. Artigo 16, inciso III, do Decreto 70.235 de 1972.

SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. CRÉDITOS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível a dedução dos créditos decorrentes da sistemática não cumulativa da contribuição para o PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por ausência de amparo legal.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Decorrendo o lançamento da CSLL de infração constatada na autuação do IRPJ, o julgamento daquela segue a mesma sorte deste, em virtude da relação de causa e efeito que os une.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”.

Em 20/06/2014, a contribuinte tomou conhecimento do resultado do Acórdão n.º 12-65.988, conforme se verifica do Termo de Ciência por Decurso de Prazo de fls. 461, e, na sequência, entendeu por apresentar o presente Recurso Voluntário de fls. 463/469 por meio do qual suscita, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Das variações cambiais e monetárias passivas – Adições não computadas na apuração do Lucro Real do lançamento da CSLL

Que a Autoridade julgadora de piso entendeu que a Recorrente não acostou aos autos qualquer documento que comprovasse que o montante de R\$ 16.236.568,33 que, conforme a sua contabilidade, corresponde à diferença entre o regime de competência e o de caixa, concernente às variações cambiais e passivas, estivesse contido no total de R\$ 28.675.758,30, que foi adicionado na DIPJ;

Que a Autoridade julgadora também sustentou que a apresentação de alegações que têm por escopo desconstituir as provas apresentadas pela Autoridade fiscal deveriam estar acompanhadas de documentos hábeis e idôneos, nos termos do que determinam os artigos 16, inciso III do Decreto n.º 70.235/72 e 333 do CPC de 1973, sendo que, no caso, a Recorrente comprovou cabalmente suas alegações, haja vista que os documentos juntados aos autos são suficientes para corroborar toda a sua linha de defesa;

Que havia optado por fazer a contabilização das despesas financeiras pelo regime de caixa, o que acabou provocando o entendimento equivocado por parte da Autoridade fiscal que, no caso, sustentou que todas as despesas envolvidas na operação são de Swap, as quais, teoricamente, deveriam ter sido adicionadas ao lucro do exercício, de modo que, no final, a Autoridade concluiu que a empresa deixou de adicionar a importância de R\$ 16.236.568,33 que correspondia às despesas dedutíveis de operações com Swap, cujo montante resultava do ajuste entre o regime de competência e o regime de caixa no que diz com o tratamento das referidas despesas;

Que, no caso, a Autoridade fiscal utilizou-se da planilha apresentada e, sem qualquer fundamento, extraiu o referido valor sustentando se tratar da diferença entre o regime de competência e o regime de caixa, sendo que o referido valor está contido no montante de R\$ 28.675.758,30 que foram regularmente adicionados na DIPJ para pagamento do IRPJ e CSLL, bem assim que havia esclarecido que os R\$ 28.675.758,30 foram lançados a maior na DIPJ, haja vista que o valor correto seria de R\$ 20.169.451,94, de

modo que, ainda assim, houve a cobrança do imposto incidente sobre o referido valor;

Que a própria Autoridade fiscal constatou, junto ao Banco Cargil, a existência de contratos de Swap no montante de quatro milhões e oitocentos mil reais e, baseando-se em suas deduções investigativas, concluiu que o valor deveria ser superior a dezesseis milhões; e

Que os lançamentos constantes do presente Auto de infração estão equivocados e, por isso mesmo, devem ser corrigidos, ou, subsidiariamente, devem ser, ao menos, afastados, uma vez que já havia sido adicionado dentro dos 28 milhões e está sendo forçada a uma nova adição de 16 milhões por força da respetiva Autuação fiscal.

(ii) Da exclusão das receitas de PIS/COFINS – Exclusões / compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real

Que a Autoridade julgadora de piso negou provimento à sua Impugnação sob o argumento de que não poderia haver compensações de IRPJ e CSLL, já que tais tributos não incidem sobre os créditos de PIS e COFINS e recaem sobre o resultado positivo da empresa, que, no caso, corresponde à diferença entre as receitas e as despesas tais quais definidas em Lei;

Que a Autoridade julgadora apontou, ainda, que o creditamento afeta, de forma indireta e positiva, o lucro da empresa, de maneira que não ocorre a incidência do IRPJ e CSLL sobre os créditos, mas, sim, sobre o lucro, conforme determina a Lei, ou seja, se não incide sobre os créditos, não cabe a dedução da contrapartida de tais tributos, sendo que a Decisão não merece prosperar;

Que a possibilidade de exclusão dos créditos de PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para as empresas optantes pelo sistema não-cumulativo estava prevista no artigo 3º, § 10 da referida Lei nº 10.833/2003, que dispõe que “*o valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição*”, de modo que não havia dúvidas no sentido de que as contribuições não compunham a receita bruta da pessoa jurídica e, portanto, não constituíam disponibilidade financeira para fins de tributação pelo IRPJ nem pela CSLL;

Que se o lucro, que é a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é apurado mediante a dedução da receita bruta dos custos e despesas, bem como dos ajustes decorrentes das adições e exclusões, os créditos de PIS e COFINS não devem ser considerados para fins de tributação;

Que, considerando que os créditos de PIS/COFINS se tratam de benefícios fiscais, também não há como reconhecer que integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, já que a própria lei exclui tais créditos do conceito de receita;

Que, com amparo nas Soluções de Consulta nº 215/2005, 458/2007 e 273/2006, pode-se concluir que os valores dos créditos de PIS/COFINS

descontados do valor apurado das respectivas contribuições com base na sistemática não-cumulativa não compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL sujeitas ao regime de tributação pelo Lucro real ou sujeitas ao regime de incidência sobre o resultado ajustado; e

Que a premissa da Autoridade fiscal de que as referidas contribuições não podem ser excluídas da tributação do IRPJ não procede.

Com base em tais alegações, a Recorrente pugna pelo conhecimento e provimento integral do presente Recurso Voluntário para o fim de que a Autuação fiscal seja cancelada, uma vez que foi efetuada em desacordo com a melhor interpretação da norma jurídica tributária.

Em Despacho de Encaminhamento de fls. 482, os autos foram distribuídos a este Relator mediante sorteio, conforme dispõe o artigo 49, parágrafos 5º e 8º do Anexo II do RICARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

De início, devo analisar se o presente Recurso Voluntário preenche os pressupostos recursais intrínsecos e extrínsecos para concluir se, de fato, o recurso pode ser conhecido e analisado.

A começar pela análise do requisito extrínseco da tempestividade, verifico, de plano, que, em 20/06/2014, a empresa Recorrente havia sido intimada do resultado do Acórdão n.º 12-65.988, conforme se verifica do Termo de Ciência por Decurso do Prazo de fls. 461, de modo que o prazo de 30 (trinta) dias a que alude o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72 começou a fluir em 23/06/2014 (segunda-feira) e findar-se-ia em 22/07/2014 (terça-feira). A rigor, a empresa entendeu por apresentar o seu Recurso Voluntário em 18/07/2014, conforme observa do Termo de Solicitação de Juntada de fls. 462.

Considerando, pois, que o Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo e examinar as alegações que restaram formuladas pela empresa recorrente.

2. Da análise das alegações acerca das variações cambiais e monetárias passivas

A Recorrente sustenta, inicialmente, que optou por fazer a contabilização das despesas financeiras pelo regime de caixa, o que acabou provocando o entendimento equivocado

por parte da Autoridade fiscal de que as despesas envolvidas na operação de *Swap* deveriam ser adicionadas ao Lucro do exercício, bem assim que a Autoridade, de forma aleatória, e sem qualquer fundamento, teria chegado à importância de R\$ 16.236.568,33 referente às despesas indedutíveis de operação com SWAP. Além disso, a Recorrente sustenta, ainda, que os R\$ 28 milhões foram lançados a maior na DIPJ, haja vista que o valor correto seria na ordem de R\$ 20 milhões.

Pois bem. Conforme se infere da leitura do Termo de Constatação Fiscal de fls. 345/355, a Autoridade fiscal havia apurado que os valores lançados na conta 62115009-Swap não-dedutível correspondem à diferença entre os saldos das contas 62112006-Receita com Swap e 62109013-Despesas com Swap. Ou seja, foram lançados na conta 62115009-Swap não-dedutível, os valores correspondentes às perdas/despesas que excederam os ganhos/receitas, sendo que, ao ser intimado a comprovar e demonstrar os lançamentos dos saldos registrados por competência de despesas com variações monetárias e passivas, o sujeito passivo acabou não comprovando que os lançamentos na conta 62115009 - Swap não-dedutível tinham correspondência com os ajustes decorrentes da adoção do regime de caixa para reconhecimento das variações cambiais. Veja-se:

“Com base nas informações e documentos apresentados, a fiscalização constatou que, na apuração do Lucro Real, o sujeito passivo não promoveu a adição do valor referente à diferença entre os valores escriturados (regime de competência) e os efetivamente pagos (regime de caixa) da variação cambial passiva.

Na Demonstração do Lucro Real foi adicionado o valor de **R\$ 28.675.758,30**, que corresponde efetivamente a despesas não-dedutíveis de SWAP, conforme documentos analisados, e não à diferença entre os regimes de competência e caixa, como alega o sujeito passivo.

A seguir, descrição dos fatos que corroboram o entendimento acima.

Em atendimento ao Termo de Intimação de 21/02/2011, o sujeito passivo informou que as deduções das linhas 36, 37 e 40 na Demonstração do Resultado do Exercício - Ficha 06A da DIPJ 2009, ano-calendário 2008, foram compostas da seguinte forma:

Linha 36- Variações Cambiais Passivas - **R\$ 99.608.626,76**, somatório das contas:

62110002-Varição Cambial Passiva_____R\$ 70.932.868,46

62115009- SWAP não-dedutível_____R\$ 28.675.758,30

Linha 37- Perdas Incor. Mere. Renda Variável, exceto Day-Trade - **R\$ 13.776.537,18**, somatório das contas:

62109012- Hedge Operações de Cobertura_____R\$ 8.979.663,56

62109013- Despesas c/ SWAP_____R\$ 4.796.873,62

Linha 40- Outras Despesas Financeiras - **R\$ 66.808.992,13**, somatório das contas:

62109003- Descontos Concedidos_____R\$ 61.406,36

62109005- Juros de Mora_____R\$ 883.702,72

62109001- Comissões e Taxas Bancárias_____R\$ 1.090.408,26

62109007- Juros s/ Financiamentos_____R\$ 14.535.092,40

62109008- Multas de Mora_____R\$ 33.228,96

62110004- Variações Monetárias Passivas_____R\$ 50.205.153,41

[...]

Conforme DIPJ 2009/2008, na Demonstração do Lucro Real - Ficha 09A, na linha 36- Perdas Inc. Mere. Renda Variável no Per. Apuração exc. Day-Trade foi adicionado o valor de R\$ 28.675.758,30 e na linha 68- Outras Exclusões, foi excluído o valor de R\$ 20.228.953,20. A exclusão do valor de R\$ 20.228.953,20 será tratada no item B deste Termo.

Em continuidade, o sujeito passivo foi intimado a apresentar documentos e demonstrativos da forma de apuração das variações monetárias e cambiais passivas e, em complemento aos demais documentos apresentados, apresentou em meio magnético uma planilha "Resposta Notificação Despesas Financeiras - Movimentação Financeira", posteriormente assinada pelo contador, contendo informações sobre a movimentação dos empréstimos e financiamentos, citando os bancos, valores de atualização cambial, monetária e juros contabilizados, bem como os valores efetivamente pagos no exercício de 2008. Também foram apresentadas cópias digitalizadas de diversos contratos e de comprovantes de pagamento.

Na planilha elaborada pelo fiscalizado, consta um quadro demonstrativo da diferença final entre os valores contabilizados (regime de competência) e os efetivamente pagos no exercício (regime de caixa), abaixo reproduzido:

Efeito Caixa / Competência:		
	Caixa Pagamento	Competência: Provisão Contábil
Juros	14.556.534,77	(14.535.092,40)
VC	133.555.769,47	(99.608.626,76)
VM		(50.205.153,41)
$\Sigma =$	133.555.769,47	(149.813.780,17)
Diferença:		(16.236.568,33)

Conforme mencionado, na Demonstração do Lucro Real - Ficha 09A da DIPJ 2009/2008, foi adicionado o valor de R\$ 28.675.758,30. Este valor correspondente ao saldo da conta 62115009-SWAP não-dedutível, valor deduzido na linha 36 da Demonstração do Resultado do Exercício- Ficha 06A da DIPJ 2009/2008.

Na Demonstração do Lucro Real da DIPJ não consta a adição do valor de R\$ 16.236.568,33, diferença entre os valores contabilizados e os efetivamente pagos, referentes às despesas financeiras e cambiais, conforme quadro acima, apresentado pelo próprio fiscalizado.

Conforme Termo datado de 12/08/2011, o sujeito passivo foi então intimado a especificar o regime de reconhecimento das suas variações cambiais, em vista do disposto no artigo 30, §§ 1º e 2º da MP nº 2.158-35/2001, apresentar o LALUR e, também, explicações sobre os valores registrados nas contas 62109013 - Despesas com SWAP e 62115009 - Swap não dedutível.

Em resposta, o sujeito passivo apresentou os razões, o LALUR 2008 e **informou que segue o Regime de Caixa** para reconhecimento das variações cambiais e monetárias e que "*transferiu-se da conta 62109013 para a conta 62115009 a diferença entre despesa e receita de Derivativos (SWAP/Hedge) e também os saldos registrados por competência de despesas com variações monetárias e cambiais passivas. O memorial está demonstrado no quadro resposta do Item 5*" (grifo nosso).

No quadro resposta do Item 5, o sujeito passivo informou que o valor a ser adicionado no LALUR deveria ter sido a soma das seguintes parcelas:

R\$ 16.258.010,70 (diferença entre os regimes de competência e caixa, referente às variações cambiais e passivas, demonstrado por ele no quadro acima), e;

R\$ 3.911.441,24 (diferença entre os ganhos e as perdas incorridas no mercado de renda variável- linhas 19 e 37 da DRE da DIPJ 2009/2008),

totalizando R\$ 20.169.451,94, mas que, no entanto, foi adicionado incorretamente o valor de R\$ 28.675.758,30. Ou seja, segundo o sujeito passivo, foi adicionado a maior no LALUR o valor de R\$ 8.506.306,36 (informações do sujeito passivo, apresentadas na resposta acima).

Cabe observar que no LALUR apresentado, o valor de R\$ 28.675.758,30 foi adicionado sob a rubrica “Perdas no mercado de renda variável no período base”, sendo que não há menção sobre a diferença ou ajuste entre os regimes de reconhecimento de variações cambiais. Ainda, tal valor consta como dedução na Demonstração do Resultado do Exercício, pois o valor de R\$ 99.608.626,76, da linha 36- Variações Cambiais Passivas, é o somatório dos saldos das contas 62110002-Variação Cambial Passiva (R\$ 70.932.868,46) e 62115009- SWAP não-dedutível (R\$ 28.675.758,30).

Em análise às razões apresentados, a fiscalização constatou que os valores lançados na conta 62115009-Swap não-dedutível correspondem à diferença entre os saldos das contas 62112006-Receita com Swap e 62109013-Despesas com Swap. Ou seja, foram lançados na conta 62115009-Swap não-dedutível, os valores correspondentes às perdas/despesas que excederam os ganhos/receitas.

Tal procedimento está em consonância com o artigo 249, inciso X, do Decreto n.º 3.000/1999 (RIR/99). Os artigos 756 e 757 do Decreto n.º 3.000/1999 (RIR/99) regulamentam a tributação das operações de Swap. O artigo 249, inciso X, dispõe que:

Ajustes do Lucro Líquido

Adições

Art. 249 - Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6.º, § 2.º):

...

X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 76, § 4.º);

No entanto, o sujeito passivo afirmou que, além dos valores swap não-dedutíveis, também foram transferidos da 62109013-Despesa com Swap para a conta 62115009-Swap não dedutível os saldos registrados por competência de despesas com variações monetárias e passivas.

Considerando-se tal informação e a constatação que na conta 62115009-Swap não-dedutível estão lançadas as diferenças entre os valores escriturados nas contas de despesas e de receita de swap, conforme artigo 249 do RIR/99, por meio do Termo de Intimação datado de 28/11/2011, o sujeito passivo foi cientificado de tal constatação e intimado a comprovar e demonstrar os lançamentos dos saldos registrados por competência de despesas com variações monetárias e passivas.

Em sua resposta, juntada ao presente processo, o sujeito passivo apresentou as seguintes explicações:

“No exercício fiscal de 2008, todas as despesas com derivativos eram registradas eletronicamente em conta contábil de despesa de variação monetária passiva, após fecharmos o exercício, constatou-se que dentro deste montante havia despesas com SWAP, derivativos contratados junto a contratos de Empréstimo. (...) Assim, não foram realizados contratação de derivativos SWAP para todos os contratos, somente para os mencionados abaixo:

Banco Cargill (grifos nossos)

Contrato	Valor Principal	Data Resgate Final	Despesa de Swap
07ILO2548	307.500,00	21/01/2008	3.179,22

08A02907	484.168,00	11/02/2008	3.611,50
08G12483	8.360.000,00	25/08/2008	236.856,40
08H14841	12.360.000,00	24/09/2008	1.417.913,27
08I16874	12.360.000,00	24/10/2008	3.135.311,90
			4.796.872,29

(Anexo demonstrativo bancário)

(...)

Neste ínterim, a equipe interna de contabilidade, transferiu manualmente e erroneamente para a conta supra referida de despesa de SWAP, o montante de despesas com variação monetária passiva "que não haviam sido desembolsadas", e que posteriormente no fechamento contábil, fora transferida da conta 62109013 Despesas c/SWAP para a conta 62115009-SWAP não dedutível.

(...)

Interpretou-se na época que deveria ser destacado o valor não pago de despesas com variação monetária em conta específica não dedutível, como não fora criada conta com esta rubrica, transferi-se tanto o valor não dedutível permanente (diferença entre Receita e Despesa de SWAP/Hedge), como também o saldo de Despesas com Variação Monetária Passiva não paga no exercício (competência vrs. Caixa, adição temporária em LALUR).

Em resumo, transferiu-se erroneamente para a conta 62115009 - SWAP não dedutível (despesas) o montante de R\$ 24.764.317,06. Este valor deveria apenas ser lançado como adição no livro LALUR, não sendo necessário registra-lo nos livros contábeis.

(...)"

Foram anexados à resposta o demonstrativo bancário do Banco Cargill e planilhas com exemplo de cálculos e índices. No demonstrativo bancário, há duas despesas com swap não citadas pelo sujeito passivo na sua resposta, nos valores de R\$ 23.906,46, em 11/02/2008, e R\$ 22.708,08, em 13/08/2008. Considerando-se os valores constantes no demonstrativo do Banco Cargill, o valor total das despesas com swap com este banco é R\$ 4.843.486,83, e não os R\$ 4.796.872,29 informados pelo fiscalizado. Além desta divergência de valores, também foi constatado que existem contratos de Swap com outros bancos.

Ainda, o sujeito passivo não comprovou, conforme solicitado na intimação, que os lançamentos na conta 62115009- SWAP não-dedutível têm correspondência com os ajustes decorrentes da adoção do regime de caixa para reconhecimento das variações cambiais. Em suas explicações, o sujeito passivo não menciona os lançamentos mensais, mas só os valores anuais. Além disso, em sua primeira resposta, o sujeito passivo alega que a despesa não dedutível a ser adicionada no LALUR deveria ser R\$ 16.258.010,70, enquanto que na transcrição acima, afirma que o valor de R\$ 24.764.317,06, "deveria apenas ser lançado como adição no livro LALUR, não sendo necessário registra-lo nos livros contábeis. "

(...)

Alguns bancos foram intimados pela fiscalização para apresentar informações sobre as operações financeiras e para especificar os contratos de operação de swap/hedge, respectivos valores e datas, valores mensais dos correspondentes ganhos/perdas, da Clealco Açúcar e Álcool ocorridos no ano 2008.

Os bancos intimados (Banco Rabobank Int. Br. SA, Banco Pine SA, Banco Itaú SA, Banco ABC Brasi SA, Banco Santander, Banco Ind. e Com. SA) apresentaram resposta indicando os ganhos e as perdas da Clealco referentes operações de swap, as respectivas datas, valores, números de contratos e algumas cópias de contratos (respostas juntadas ao processo).

Os ganhos da Clealco e respectivos IRRF indicados pelos bancos estão escriturados na conta 62112006-Receita com Swap, assim como as perdas estão registradas na conta 62109013-Despesas com Swap, o que comprova existem contratos de swap com diversos bancos, que os valores escriturados nas respectivas contas de Receita e Despesa de Swap referem-se a tais operações, e que os valores da despesa que excederam os ganhos/receitas são os valores não-dedutíveis escriturados na conta 62115009-Swap não dedutível, já adicionados no LALUR. Tais valores, não são os saldos registrados por competência de despesas com variações monetárias passivas como alega o sujeito passivo, mas sim valores referentes a operações de swap.

Portanto, o valor de R\$ 16.236.568,33, referente ao ajuste entre os regimes de competência e de caixa, valor este apurado pelo próprio sujeito passivo conforme planilha “Resposta Notificação Despesas Financeiras – Movimentação Financeira”, não foi devidamente adicionado na Apuração do Lucro Real.

Considerando-se os fatos acima expostos, para a apuração correta do Lucro Real, a fiscalização procederá à adição do valor de R\$ 16.236.568,33, referente ao ajuste entre os regimes de caixa e competência, conforme informado pelo sujeito passivo.”

Registre-se que, em sede recursal, a empresa Recorrente acabou repisando as mesmas alegações que já haviam sido formuladas em sua Impugnação, as quais, aliás, restaram bem examinadas pela Autoridade julgadora *a quo* ao proferir o Acórdão nº 12-65.988, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“Conforme relatado, a Fiscalização lançou o valor de R\$ 16.236.568,33, referente ao ajuste entre os regimes de competência e de caixa, no que tange às variações cambiais e passivas, uma vez que a Interessada não teria comprovado que adicionou tal valor na apuração do lucro real.

[...]

É incontroverso nos autos que a Interessada tributou as variações monetárias pelo regime de caixa. Neste sentido, está obrigada a proceder aos respectivos ajustes no LALUR.

O contribuinte informou que o valor a ser adicionado no LALUR deveria ter sido a soma das seguintes parcelas: R\$ 16.258.010,70, que seria a diferença entre os regimes de competência e caixa, referente às variações cambiais e passivas, e R\$ 3.911.441,24, que seria a diferença entre os ganhos e as perdas incorridas no mercado de renda variável.

Ora, a soma destes valores totaliza R\$ 20.169.451,94. A Interessada alega que houve um equívoco e que foi adicionado incorretamente o valor de R\$ 28.675.758,30, portanto, adicionado a maior o montante de R\$ 8.506.306,36.

Do exame do LALUR às fls.37/38, comprova-se que o mesmo aponta no sentido de que o total de R\$ 28.675.758,30 se refere tão-somente a perdas no mercado de renda variável do período. Tais informações contidas no LALUR tem respaldo nos lançamentos de receitas e despesas registrados no livro razão conforme fls.43/60.

Desta forma, constata-se que as conclusões da Fiscalização não se basearam apenas na planilha da própria lavra da Interessada, mas, principalmente, nos próprios livros fiscais e contábeis da Interessada.

Por oportuno, cabe lembrar que a legislação fiscal e a comercial determinam que os registros contábeis e fiscais fazem prova a favor da pessoa jurídica se acompanhados dos documentos que os embasem. Também é certo que os livros contábeis podem fazer prova contra a própria pessoa jurídica. É o que diz o Código de Processo Civil, artigo 378, abaixo transcrito.

“Art. 378. Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.”

A Interessada não acostou aos autos qualquer documento que comprove que o montante de R\$ 16.236.568,33, que conforme a sua contabilidade, corresponde à diferença entre o regime de competência e o de caixa, concernente às variações cambiais e passivas, estivesse contido no total de R\$ 28.675.758,30 que foi adicionado na DIPJ.

Revela-se bastante elucidativa a informação da Fiscalização no sentido que o conjunto de valores que constou na contabilidade da Interessada e no LALUR, que desencadeou o montante de R\$ 28.675.758,30 à título de SWAP não-dedutível, demonstra que a Interessada atuou em plena conformidade com os artigos 249, inciso X, 756 e 757, todos do RIR/99, que regulamentam a tributação das operações de SWAP, deixando claro, então, que aquele valor de R\$ 28.675.758,30 refere-se tão-somente a operações de swap, não havendo que se cogitar que nele estivesse incluído qualquer parcela referente a outras rubricas, no caso, a conta atinente a ajustes entre os regimes de competência e de caixa.

A apresentação de alegações visando desconstituir as provas apresentadas pela Fiscalização devem vir acompanhadas de documentos hábeis e idôneos, conforme impõe o artigo 16, inciso III, do Decreto 70.235 de 1972 e o artigo 333 do CPC, que impõe o ônus da prova do fato a quem o alega.”

O acervo probatório que restou colacionado aos autos acaba por corroborar as conclusões formuladas pela Autoridade fiscal, as quais, a rigor, acabaram sendo ratificadas pela própria Autoridade julgadora de 1ª instância quando do julgamento do Acórdão n.º 12-65.988. E muito embora a Recorrente tenha alegado que cometera erros em sua contabilidade quando da transposição das contas, o fato é que ela acabou não apresentando qualquer documento comprobatório que pudesse demonstrar a veracidade das suas alegações ou que fosse capaz de infirmar as premissas que restaram adotadas pelas Autoridades fiscal e judicante, que, a rigor, e tal como sustentei, consubstanciam-se nos próprios documentos que foram colacionados aos autos.

A propósito, note-se que o sujeito passivo tem o ônus de comprovar a veracidade das suas alegações acerca da existência de fato modificativo, impeditivo ou extintivo em relação ao direito da Autoridade fiscal de constituir e exigir o respectivo crédito tributário por meio do lançamento, de acordo com o que apregoa o artigo 373, inciso II da Lei n.º 13.105, de 2015 – Novo Código de Processo Civil, que, à luz do artigo 15 do referido Diploma¹, deve ser aplicado supletiva e subsidiariamente no âmbito do Processo administrativo fiscal. Confira-se:

“Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015

Capítulo XII - Das provas

Seção I - Disposições Gerais

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

[...]

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”

¹ Cf. Lei n.º 13.105/2015. Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Note-se, ainda, que o próprio artigo 36 da Lei nº 9.784/1999 que, enquanto norma de natureza geral, regula o processo administrativo no âmbito federal, é bastante claro ao dispor que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Veja-se:

“Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.”

Por essas razões, entendo por negar provimento ao Recurso Voluntário em relação às alegações que restaram formuladas acerca das variações cambiais e monetárias passivas.

3. Da análise das alegações a respeito da exclusão das receitas de PIS/COFINS

Infere-se do Auto de Infração que a glosa foi realizada pelos seguintes motivos:

“Por todo o acima exposto, com base na legislação acima citada e, ainda, conforme artigos 247 e 250 do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 1999), artigos 3º e 39 da IN SRF 390, de 30 de janeiro de 2004, não há previsão legal para excluir o valor dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins do lucro líquido, para a apuração do lucro real ou da base de cálculo da CSLL.

Portanto, a exclusão no valor de R\$ 20.228.953,20 referentes aos créditos de PIS e Cofins, lançados nas Outras Exclusões da Demonstração do Lucro Real (Ficha 09 A, linha 68) e também nas Outras Exclusões do cálculo da CSLL (Ficha 17, Linha 53), da DIPJ 2009, calendário 2008, serão glosadas.” (grifei).

Sobre este ponto, veja-se o que a Autoridade julgadora de 1ª instância acabou dispondo:

“Da exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real.

Alegou a Interessada que os créditos de PIS/COFINS não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Inicialmente, cabe esclarecer à Interessada que inexistente previsão legal para esta dedução, fato que por si só, já afastaria o pleito da Interessada.

Nesta direção está o Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal nº 3, de 29/03/2007, publicado no DOU de 30-03-2007, que especifica que o valor dos créditos apurados no regime não-cumulativo não constitui hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

[...]

E não poderia ser de outro modo, pois o IRPJ e a CSLL não incidem sobre os créditos de PIS/Cofins. Eles recaem sobre resultado positivo da empresa, o que corresponde à diferença entre as receitas e as despesas, definidas em lei.

O creditamento afeta, de forma indireta e positiva, o lucro da empresa, de maneira que não ocorre incidência de IRPJ e CSLL sobre os créditos, mas sim sobre o lucro, conforme determina a lei.

Assim, se não incide sobre os créditos, não cabe a dedução da contrapartida de tais tributos.

Acrescente-se que, de acordo com o artigo 3º, parágrafo 10, da Lei n. 10.833/03, o valor dos créditos apurados não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo apenas para dedução do valor devido da contribuição.

Vê-se, então, que o objetivo dessa norma é tão-somente evitar a dupla incidência das contribuições sobre os valores referentes aos créditos revelados quando das deduções do sistema não cumulativo.

Em outras palavras, aquela regra tem por escopo assegurar o princípio da não cumulatividade em relação ao PIS e à COFINS exclusivamente, não interferindo na apuração do IRPJ e da CSLL, que estão submetidos a diferentes fatos geradores e bases de cálculo.

Repita-se: o IRPJ e a CSLL incidem sobre o resultado positivo da empresa, correspondendo à diferença entre as receitas e as despesas definidas em lei. Por outro lado, o creditamento de PIS e Cofins sobre as entradas (insumos) é elemento que reduz a despesa da empresa relativa à incidência dessas mesmas contribuições sobre as saídas (vendas) e, com isso, afeta, indireta e positivamente, o lucro da empresa.

Se o legislador pretendesse afetar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL o teria feito diretamente e não de forma subentendida em uma lei, (Lei n.º.10.833/03), que trata de assunto diferente, inserido em um parágrafo, (parágrafo 10), que integra um artigo, (artigo 3º), que diz respeito apenas ao critério de cálculo do creditamento de Cofins e PIS e, ainda, dentro de um capítulo específico que visa regular apenas a não-cumulatividade das mencionadas contribuições.”

Pois bem. Perceba-se que, no caso, a Recorrente continua por sustentar que a possibilidade de exclusão dos créditos de PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL teria amparo no artigo 3º, § 10 da Lei nº 10.833/2003, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

Art. 3ºDo valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.”

Contudo, entendo que não assiste razão à Recorrente.

Conforme restou muito bem colocado pela Autoridade julgadora *a quo*, o artigo 3º, § 10 da Lei nº 10.833/2003 trata especificamente da base de cálculo das contribuições sociais e, por isso mesmo, não tem o condão de suportar a dedução a título de IRPJ e CSLL.

É nesse sentido que a jurisprudência deste E. CARF tem se manifestado, conforme se verifica do precedente citado abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

CRÉDITOS DE PIS E COFINS. DEDUÇÃO.

A sistemática de apuração do lucro líquido, que após as adições e exclusões legais, resulta no lucro real e na base de cálculo da CSLL, já prevê a dedução dos créditos de PIS e Cofins apurados sobre os insumos consumidos pelo contribuinte; deduzir mais uma vez resultaria em duplicidade, sem previsão legal.

(Processo n.º 10875.901028/2015-15. Acórdão n.º 1201-001.782. Conselheiro(a) relator(a) Eva Maria Los. Sessão de 22/06/2017)”.
A título de elucidação, confira-se o que a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara acabou concluindo quando do julgamento do referido Acórdão n.º 1201-001.782. *In verbis*:

“12. A partir das Leis n.º 10.637, de 2002, n.º 10.833, de 2003, as empresas que optam, ou que são obrigada à tributação do IRPJ e CSLL pelo regime do lucro real, devem apurar os valores a recolher de PIS e Cofins, no regime de não-cumulatividade, que consiste, no seguinte cálculo:

- a. Débito PIS/Cofins, apurados mediante as alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre a receita bruta;
- b. Crédito PIS/Cofins, apurados mediante as alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre dispêndios relacionados no art. 2º da Lei n.º 10.833, de 2003;
- c. PIS/Cofins a recolher: Débito (-) Crédito

13. A apuração do lucro líquido, que após ajustes, é base de apuração de IRPJ e CSLL:

- a. Receita Bruta (-) Débito de PIS/Cofins isto é, a apuração do lucro líquido parte da receita bruta, da qual se deduz o valor total do Débito de PIS/Cofins, apurado conforme explicado no item precedente.
- b. resulta que o Crédito, embutido no valor do Débito, está deduzido, conforme pleiteia a Recorrente.

14. Para melhor esclarecer, apresenta-se exemplo numérico da apuração da contribuição a pagar pelo contribuinte:

- a. Receita bruta hipotética R\$1.000,00
- b. Débito de PIS $1,65\% \times 1.000,00 = R\$16,50$
- c. Insumos hipotéticos sobre os quais pode ser aproveitado crédito R\$600,00
- d. Crédito de PIS $1,65\% \times 600,00 = R\$9,90$ e. PIS a pagar $16,50 (-) 9,90 = R\$6,60$

15. Demonstra-se a seguir a apuração, de forma simplificada, da base de cálculo de IRPJ e CSLL:

Receita bruta	1.000
(-) débito de PIS	16,50
Lucro líquido	983,50

16. E em seguida, se demonstra que equivale a deduzir os créditos, bem como o valor que o contribuinte pagou:

Receita bruta	1.000
(-) PIS pago	6,60
(-) crédito de PIS	9,90
Lucro líquido	983,50

17. No caso da Cofins, o procedimento é o mesmo, variando apenas a alíquota.

18. Fica evidente que o pleito do contribuinte seria de deduzir mais uma vez os créditos, ou seja, resulta em duplicidade de dedução, o que não está previsto na legislação.

19. Cabe esclarecer que o §10, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e o ADI nº 3, de 2007, visaram esclarecer que o aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins, não deve ser tratado como redução de custo ou como subvenção para custeio, dado que estes últimos são considerados receita tributável (...).”

Aliás, observe-se, ainda, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é uníssona no sentido de considerar que “o valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo não constitui hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real (base de cálculo do IPRJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)” conforme se verifica do entendimento que restou fixado no Recurso Especial nº 1.254.311/RS. É ver-se:

“TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE. ART. 3º, §10, E ART. 15, DA LEI N. 10.833/2003, C/C LEI N. 10.637/2002. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF N. 3/2007. LEGALIDADE.

1. O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo não constitui hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real (base de cálculo do IPRJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Precedentes: REsp. n. 1.118.274 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 16.9.2010; REsp. n. 1.128.206 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05.10.2010; REsp 1210647 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 03.05.2011.

2. Recurso especial não provido.

(REsp nº 1.254.311/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 18/8/2011, DJe de 30/8/2011.)”

Na oportunidade, o então Ministro relator Mauro Campbell Marques afirmou o seguinte:

“A receita bruta à qual o § 10, do art. 3º se refere é aquela que está inclusa no valor do faturamento, conforme o disciplina o § 1º, do art. 1º e que vem precedida da expressão “para efeito do disposto neste artigo”, o que significa, no meu modo de ver, “para efeito da verificação do fato gerador da Cofins”. Isto demonstra a aplicabilidade do dispositivo somente aos tributos a que se refere a cobrança não-cumulativa regida pela Lei n. 10.833/2003.

De observar que a técnica empregada para se atingir a não-cumulatividade envolve ajustes na própria base de cálculo do tributo (PIS/Cofins), gerando créditos com despesas por ele não tributadas posteriormente deduzidas das receitas tributadas,

constituindo-se em sistemática autônoma, em nada se relacionando com a tributação a título de IRPJ ou CSLL.

Corroborando este raciocínio o fato de que todos os artigos mencionados inserem-se no capítulo denominado "Capítulo I - Da Cobrança Não-cumulativa da Cofins". As disposições da lei que alcançam outros tributos, inclusive com normas exonerativas, foram didaticamente colocadas nos outros capítulos da lei assim denominados: "Capítulo II - Das Outras Disposições Relativas à Legislação Tributária", "Capítulo III - Das Disposições Relativas à Legislação Aduaneira" e "Capítulo IV - Disposições Finais".

Se a intenção do legislador fosse reduzir a base de cálculo do IR e da CSLL o teria feito expressamente e não de modo implícito em uma lei que trata de assunto completamente diverso, dentro de um parágrafo que compõe um artigo que se refere somente à forma de cálculo do creditamento de um outro tributo (Cofins e PIS/PASEP) e ainda dentro de um capítulo específico que visa disciplinar somente a não-cumulatividade daquele tributo.

A previsão expressa de exonerações fiscais na lei (no caso, a pretendida dedução da base de cálculo do IR e da CSLL) é exigência do art. 111, do CTN. Não havendo lei expressa, não há que ser reconhecida a dedução. Veja-se também que não há menção a essa suposta dedução nem na exposição de motivos da MP n. 135, de 30.10.2003 (instrumento normativo original que foi convertido na Lei n. 10.833/2003), nem na ementa da lei, de modo que o reconhecimento do benefício fiscal de exclusão do lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo da CSLL e do lucro real (base de cálculo do IRPJ) se me afigura interpretação inadequada e fora de contexto.”

Com base em tais razões, entendo por não acolher as alegações lançadas pela Recorrente no sentido de que a exclusão dos créditos de PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL teria amparo no artigo 3º, § 10 da Lei nº 10.833/2003.

4. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega