



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13982.000594/2007-79
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.307 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de janeiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MÓVEIS RIPKE LTDA

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

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - TRIBUTABILIDADE PELO IRPJ E PELA CSLL - BASE DE CÁLCULO

O crédito presumido de IPI não tem característica de subvenção para custeio, mas, sim, de ressarcimento de despesas fiscais com PIS e COFINS. Consequentemente, não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, inclusive no bojo da sistemática do lucro presumido.

LUCRO PRESUMIDO - RECUPERAÇÃO DE CUSTOS

De acordo com o art. 53 da Lei 9.430/96, os custos ou despesas recuperados - inclusive créditos presumidos de IPI - não são adicionados ao lucro presumido se comprovado que não foram deduzidos em período anterior tributado pelo lucro real, ou se referirem-se a período tributado pelo lucro presumido ou arbitrado.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DO PIS

O crédito presumido de IPI é parcela relacionada à redução de custos e não à obtenção de receita nova, oriunda do exercício da atividade empresarial. A noção de faturamento, identificada com as bases de cálculo do PIS e da COFINS, corresponde à receita bruta derivada da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e serviços. Afastado deve ser o disposto no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, por força de decisão de mérito proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006. Inteligência do artigo 26-A, § 6º, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, introduzido pela Lei nº 11.941/09.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS APURADA EM VIRTUDE DA VERIFICAÇÃO DE SALDO CREDOR DA CONTA CAIXA. DOLO NÃO CONFIGURADO.

Para a conduta de deixar de pagar, de declarar ou de prestar declaração inexata, o artigo 44 da Lei 9.430/1996 prevê a multa de ofício em seu percentual ordinário de 75%. A qualificação da multa, mediante a duplicação da

penalidade ao percentual de 150%, exige que se demonstre a ocorrência de uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A ausência de fundamentação acerca das circunstâncias caracterizadoras do dolo do sujeito passivo leva ao cancelamento da qualificação da multa, mantendo-se a penalidade em seu percentual geral de 75%.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUTUAÇÃO POR DIFERENÇA DE TRIBUTOS. PAGAMENTO ANTECIPADO. ATIVIDADE.

Nos casos de tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, ausentes dolo, fraude ou simulação, e tendo havido pagamento antecipado, o prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador, por aplicação do 150, § 4º, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), que votou por dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a multa qualificada e afastar a decadência, e as conselheiras Andréa Duek Simantob e Adriana Gomes Rêgo que votaram por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Andréa Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo julgado pela 3ª Turma Especial da Primeira Seção deste Conselho, quando foi dado parcial provimento ao recurso voluntário, em acórdão assim ementado (**acórdão nº 1803-00.346**):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas e Outros

Exercícios: 2003 a 2006

Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NORMAS DE CONTROLE INTERNO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - As normas que regulamentam a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF dizem respeito ao controle interno das atividades da Federal do Brasil. Eventual ausência do documento não afeta, por si só, a validade dos lançamentos.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, e não se identificando, no instrumento de autuação, nenhum vício prejudicial ao autuado, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem, quer do documento que formalizou a exigência tributária.

SALDO CREDOR DE CAIXA - CHEQUES LIQUIDADOS POR COMPENSAÇÃO - Os cheques liquidados por compensação bancária, por não constituírem ingresso efetivo de recursos, somente podem ser registrados a débito da conta caixa se esta conta, na mesma data ou em dia próximo, registrar as saídas a que se destinaram os cheques emitidos, Não comprovada as saídas, o caixa deve ser reconstituído e ajustado, tributando-se, como omissão de receita, os eventuais saldos credores.

PRESUNÇÃO LEGAL - OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS POR SÓCIO - FALTA DE COMPROVAÇÃO DE ORIGEM E EFETIVIDADE - Inverte-se o ônus da prova quanto à omissão de receita decorrente de suprimento de numerário por sócio, em virtude de presunção legalmente estabelecida. O suprimento de caixa por numerário proveniente de empréstimo de sócio deverá ser comprovado por documentação hábil e idônea, coincidente em data e valor, e deverá estar lastreada na existência de disponibilidade dos recursos para o ócio mutuante.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI TRIBUTABILIDADE PELO IRRJ E PELA CSLL - BASE DE CÁLCULO - O crédito presumido de IP I não tem característica de subvenção para custeio, mas, sim, de ressarcimento de despesas fiscais com PIS e COFINS. Consequentemente, não integra a base de cálculo do IRPI e da CSLL, inclusive no bojo da sistemática do lucro presumido.

LUCRO PRESUMIDO - RECUPERAÇÃO DE CUSTOS - De acordo com o art. 53 da Lei 9.430/96, os custos ou despesas recuperados - inclusive créditos presumidos de IPI - não são adicionados ao lucro presumido se comprovado que não foram deduzidos em período anterior tributado pelo lucro real, ou se referirem-se a período tributado pelo lucro presumido ou arbitrado.

CRÉDITO PRESUMIDO DE EM - IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DO PIS - O crédito presumido de IPI é parcela relacionada à redução de custos e não à obtenção de receita nova, oriunda do exercício da atividade empresarial. A noção de faturamento, identificada com as bases de cálculo do PIS e da COFINS, corresponde à receita bruta derivada da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e serviços. Afastado deve ser o disposto no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, por força de decisão de mérito proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006. Inteligência do artigo 26-A, § 6º, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, introduzido pela Lei nº 11.941/09.

MULTA QUALIFICADA - INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Somente é justificável a exigência da multa qualificada — prevista, à época, no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430/96 — quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O desiderato fraudulento deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos da Súmula nº 14 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, será devida comprovação das hipóteses legais de fraude.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para promover o lançamento de impostos e de contribuições sociais enquadrados na modalidade do lançamento por homologação (artigo 150, § 4º, do CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, a) para: expurgar das bases de cálculo dos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, os valores atinentes a créditos presumidos de IPI; b) reduzir as multas de ofício qualificada cominadas, passando-as de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento); c) reconhecer a decadência dos créditos de IRPJ e CSLL lançados anteriormente ao 4º trimestre do ano-base de 2002; e d) declarar a caducidade das exigências de PIS e COFINS pertinentes a fatos geradores ocorridos anteriormente a 31/10/2002, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. O conselheiro Sergio Rodrigues Mendes votou pelas conclusões na matéria relativa à exclusão do crédito presumido de IPI, dos lançamentos de PIS e COFINS, por entender que não há decisão judicial com efeito “erga omnes” declarando a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98.

Houve a oposição de Embargos de Declaração pela PGFN, cujo acórdão encontra-se às fls. 2210 e ss, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO. PIS E COFINS.

A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para promover o lançamento de impostos e de contribuições sociais enquadrados na modalidade do lançamento por homologação (artigo 150, § 4º, do CTN). A ciência do lançamento é o marco inicial para a contagem regressiva do período decadencial quinquenal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/2002 a 30/09/2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE.

Nos termos do art. 65 do regimento interno do CARF cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos e reconhecer a decadência dos lançamentos reflexos de PIS e COFINS, em relação aos fatos geradores de 31/01/2002 a 30/Setembro/2002, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Recurso Especial da PGFN

Inconformada, a PGFN interpôs Recurso Especial, às. fls. 2181 e ss, com fulcro no art. 67, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), Portaria 256/2009, alegando divergências jurisprudenciais com relação:

- 1) Inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo da CSLL, conseqüentemente, do IRPJ, PIS e COFINS;
- 2) Manutenção da multa qualificada de 150%;
- 3) Aplicação da contagem do prazo decadencial pelo art. 173, I, do CTN.

Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial da PGFN

Em despacho de admissibilidade (fls. 2214 e ss), o Recurso da PGFN foi admitido nos seguintes termos:

1 - Inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo da CSLL e, conseqüentemente, do IRPJ.

Trata-se de verificar a divergência entre a tese adotada no acórdão combatido e a argüida no recurso da Procuradoria. No primeiro, entendeu-se que os créditos presumidos de IPI tem a natureza de ressarcimento, não compondo a base de cálculo *“oferecido ao contribuinte para compensar as despesas tidas com o recolhimento pretérito de PIS e de COFINS incidentes sobre as operações que a lei especifica.”* No segundo, defende-se que tais créditos devem ser adicionados ao resultado tributável por integrarem o conceito de lucro operacional, conforme o art. 392, I, do RIR/99.

Os acórdãos trazidos como paradigmas foram assim ementados:

ACÓRDÃO Nº 101-94.343

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NORMAS PROCESSUAIS - PRECLUSÃO - Não se toma conhecimento das razões recursais cuja questão não foi debatida frente à autoridade de primeira instância, quando se instaurou o litígio, por constituir-se de matéria preclusa.

CSLL - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI - REGISTRO CONTÁBIL - APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO - O registro na escrituração mercantil do crédito presumido do IPI tem como fundamento a desoneração do custo dos produtos vendidos, classificando-se como recuperação de custos ou ainda em receita operacional, porém, inadmissível a sua exclusão na apuração da base de cálculo da contribuição social.

ACÓRDÃO Nº 9101-00.551

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. CSLL. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. O crédito presumido de IPI tem natureza de receita operacional e integra a base de cálculo da CSLL na sistemática do lucro presumido

Por meio do simples confronto de ementas pode-se constatar o antagonismo das decisões paradigmas com o decidido no julgado recorrido.

Assim, constato comprovada da divergência.

DOU SEGUIMENTO À MATÉRIA.

- Manutenção da multa qualificada de 150%.

A Recorrente pugna pela manutenção da multa de 150% sob o argumento de que nos autos há elementos suficientes para distinguir a linha tênue entre o dolo e a culpa, alegando como características de dolo as condutas, repetidas durante anos consecutivos, de: a) não escriturar nos livros contábeis a totalidade de receitas auferidas; b) declarar nas DIPJ's, como receitas, valores inferiores ao efetivamente auferido; e c) prestar informação falsa à administração tributária, vez que nas DCTF's e DACONS's constam débitos inferiores ao efetivamente devido.

Alega que: “O § 1º do art. 44 da lei nº 9.430/96 determina que nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, o percentual da multa de que trata o inciso I do art. 44 será duplicado.”

No julgado recorrido entendeu-se por “desarrazoada a impingência da multa majorada” por se considerar “não ter sido comprovada, com a necessária certeza que o tópico requer, a ocorrência de fraude ou de dolo específico nos moldes dos artigos 71, 72, e 73 da Lei nº 4.502/64”.

Os acórdãos trazidos à divergência foram ementados como consta:

ACÓRDÃO Nº 101-94.095

PRELIMINAR. LANÇAMENTO. NULIDADE. Rejeição da preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa quando o Auto de Infração e seus anexos descrevem minuciosamente as irregularidades cometidas pelo sujeito passivo e indicam os dispositivos legais infringidos.

IRPJ/CSLL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA QUALIFICADA. A prática reiterada de infrações definidas como falta de recolhimento e/ou de declaração inexata, por diversos anos seguidos, caracteriza indício veemente

da ocorrência de irregularidades definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64 e justifica a aplicação da multa qualificada.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Os juros de mora, a taxa SELIC, está prevista no artigo 13 da Lei n.º 9.065/95 e enquanto o dispositivo legal não for julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e suspensa a sua execução pelo Senado Federal, as autoridades administrativas devem zelar pelo seu fiel cumprimento.

Preliminar rejeitada. Negado provimento, no mérito.

ACÓRDÃO Nº 107-09.376

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ –

Ano- Calendário: 2000, 2001

IRPJ - REMESSAS AO EXTERIOR NÃO CONTABILIZADAS - OMISSÃO DE RECEITAS

As constantes remessas de recursos ao exterior sem contabilização das operações, é prova direta da utilização de recursos à margem da escrituração contábil, fruto de omissão de receitas à tributação.

MULTA QUALIFICADA - DOLO PROVADO PELA CONDUTA REITERADA -
A conduta reiterada (dois anos seguidos), consistente em remeter recursos ao exterior, sem contabilização da operação, deixa patente a intenção deliberada de furtar-se ao reconhecimento de receitas e, portanto, sonegar tributos, caracterizando fraude tributária, punível com a multa qualificada.

CSLL/PIS/COFINS - Exigências Decorrentes

Aplicam-se às exigências decorrentes da principal as mesmas razões de decidir.

Como pugna a recorrente, nos dois paradigmas foi decidido que a conduta reiterada de omitir receitas é suficiente para afastar a hipótese de erro fortuito e evidenciar o dolo da contribuinte.

Desse forma, resta comprovada a divergência quanto ao tema.

DOU SEGUIMENTO À MATÉRIA.

3 - Aplicação da contagem do prazo decadencial pelo art. 173, I, do CTN.

A Fazenda Nacional argumenta que nos casos de dolo, fraude ou simulação a contagem do prazo decadencial se desloca para o art. 173, I, do CTN. Argumenta pelo afastamento da aplicação da Súmula 14 do CARF, ao defender que: “*a prática da conduta ilícita por anos consecutivos demonstra inquestionavelmente o intuito de fraude do Recorrido*”.

Traz como paradigma o Acórdão n.º 201-78.336, também citado quanto à questão da multa, e o Acórdão n.º 105-17.304, a seguir ementado:

As ementas das decisões paradigmas são as seguintes:

ACÓRDÃO Nº 105-17.304

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: MULTA QUALIFICADA - Demonstrada a conduta reiterada do contribuinte no sentido de evitar o conhecimento pelo fisco de sua real receita, deve ser mantida a multa qualificada aplicada pela fiscalização.

INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO PELA VIA ADMINISTRATIVA - É incabível a apreciação, por autoridade julgadora da esfera administrativa, de arguição de inconstitucionalidade de lei, por tratar-se de matéria inserta na competência privativa do Poder Judiciário.

DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - FALTA DE PAGAMENTO ANTECIPADO - A falta de pagamento antecipado implica a ausência de requisito essencial para a atividade da homologação e, portanto, desloca a contagem do prazo decadencial para o art. 173, I, do CTN.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RECEITAS - Caracterizam-se omissão de receita os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Nesse ponto do exame de admissibilidade, há que se ressaltar que quanto às duas últimas matérias argüidas foram citadas várias decisões paradigmas, das quais apenas as duas primeiras citadas no corpo de recurso serão aferidas com a finalidade de obtenção da divergência. Isso, porque os §§ 6º e 7º do art. 67 do RICARF assim determinam:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

A questão da decadência foi posta em relação à hipótese de ter havido dolo/fraude por parte da contribuinte. Como o questionamento sobre se houve ou não dolo /fraude subirá ao julgamento pela CSRF e os paradigmas adotam a tese da Recorrente, considero que foram satisfeitos os requisitos regimentais também quanto à decadência.

Tangencialmente a Procuradoria alegou também que não tendo havido pagamento, aplicar-se-ia o art. 173, I, do CTN, afastando-se o art. 150, § 4º.

Trouxe como paradigma à alegação o Acórdão n.º 2301-00.253, cuja ementa segue transcrita abaixo;

Assunto: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/08/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n.º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212 de 1991.

Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN.

Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização.

ALIMENTAÇÃO. NÃO INSCRIÇÃO NO PAT. PARCELA INTEGRANTE DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

No presente caso, a recorrente não estava inscrita no PAT, requisito essencial para desfrutar do benefício fiscal.

Recurso Voluntário Negado

Embora o paradigma tenha julgado contribuições previdenciárias, o que se está a aferir é o prazo decadencial quando não há pagamento do tributo. No caso, foi decidido pela aplicação do art. 173, I, ante a ausência de recolhimento antecipado sobre o tributo lançado.

Tendo em vista que a decisão vergastada entendeu que em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, sem entrar no mérito da ausência de pagamento, constata-se que houve divergência de entendimentos entre as decisões confrontadas.

Em vista do exposto, DOU SEGUIMENTO também a esta matéria.

IV - Conclusão

Em razão de terem sido preenchidos os requisitos do art. 67 do RICARF, DOU SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL POR DIVERGÊNCIA.

Contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN

A Contribuinte apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN às fls. 2253 e ss, onde pugna inicialmente pelo não conhecimento do Recurso Especial pois entende que os acórdãos paradigmas apresentados não servem para apontar a divergência interpretativa para nenhum dos três itens e que a recorrente se limitou a transcrever as ementas dos acórdãos sem indicar analiticamente os pontos controvertidos. No mérito, requer a manutenção do acórdão recorrido.

Apenas para relatar, também, que houve adesão parcial pelo contribuinte ao parcelamento especial nos termos do art. 17 da Lei 12.865/13, que reabriu o Refis da Lei 11.941/2009.

Despacho de Saneamento

Houve despacho de saneamento, às fls. 2314 e ss, solicitando despacho de admissibilidade complementar para a análise do item relativo à exclusão da base do PIS e da COFINS do crédito presumido de IPI.

Assim, o despacho complementar de admissibilidade está acostado às fls. 2323 e ss e assim tratou:

Pois bem. No que toca à matéria “inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS”, a Fazenda Nacional argumentou, em seu recurso especial, que o Acórdão n.º 1803-00.346, ora recorrido, ao decidir que o crédito presumido de IPI não deve ser incluído na base de cálculo das referidas contribuições, teria entrado em divergência com o Acórdão n.º 201-77.681, que tem a seguinte ementa:

NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar alegações relativas à inconstitucionalidade das leis.

PIS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CONCEITO.

O ressarcimento do crédito presumido de IPI enquadra-se no conceito de receita e deve integrar a base de cálculo do PIS.

BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA EM FAVOR DO CONTRIBUINTE.

As variações cambiais positivas em favor do contribuinte integram a base de cálculo do PIS.

Recurso negado.

Em relação à matéria, o acórdão recorrido decidiu da seguinte forma:

“(4) Da intributabilidade dos valores atinentes a créditos presumidos de IPI

Também se rebela a recorrente contra os lançamentos formalizados sobre os montantes de créditos presumidos de IPI apurados no período fiscalizado. Segundo a exegese que encampa, os créditos presumidos de IPI não representariam receita, para fins de incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS; ao contrário, ditos ativos configurariam simples ressarcimento dos custos tidos em função do recolhimento das duas contribuições sociais citadas por último, sendo oficioso, por conseguinte, o cancelamento das exigências ora tratadas.

Esta matéria vem sendo objeto de controvertidos debates administrativos e judiciais. Para expormos nosso posicionamento, necessária é a leitura inicial do artigo 1º, caput, da Lei n.º 9.363/96, que apresenta a seguinte redação:

‘Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.’

A análise do dispositivo acima reproduzido permite dupla exegese. Há juristas que vislumbram no crédito presumido de IPI a natureza de subvenção de custeio, ofertada pelo Poder Público, mediante renúncia fiscal, para auxiliar o beneficiário a arcar com os gastos de sua atividade. Nesta linha de entendimento, os créditos em comento

deveriam sempre ser adicionados ao resultado tributável, vez integrarem o conceito de lucro operacional, nos termos do artigo 392, I, do RIR/99.

Outra corrente, todavia, com a qual me alinho, entende que os créditos presumidos de IPI representam verdadeiro ressarcimento, oferecido ao contribuinte para compensar as despesas tidas com o recolhimento pretérito de PIS e de COFINS incidentes sobre as operações que a lei especifica.

É a própria dicção normativa que nos permite entrever este caráter de recuperação de custos, já que o enunciado do estresido artigo 1º tacha a concessão dos créditos, literalmente, como "ressarcimento de despesas fiscais".

(...)

Quanto à incidência do PIS e da COFINS sobre tais ativos, por sua vez, visiono também a necessidade de expurgo, haja vista a concessão de créditos presumidos de IPI representar mecanismo de recuperação de custos, inconfundível com a aferição de receitas de faturamento.

A respeito da abrangência do conceito de faturamento, foi definido pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em sessão de 09/11/2005, por meio de acórdão prolatado para solução do Recurso Extraordinário — RE nº 390840/MG, transitado em julgado em 29/09/2006, o entendimento de que só poderiam ser tributadas pelo PIS e pela COFINS as receitas derivadas de venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e serviços, afastados os demais rendimentos não-operacionais percebidos pelo sujeito passivo fiscal.

Neste sentido, estornadas da tributação, relativamente a estas contribuições, estariam também os créditos presumidos em discussão, uma vez ter sido declarada inconstitucional a regra do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, ampliador da base impositiva das citadas exações.

Tal entendimento judicial deve ser observado por este Conselho, em todos seus termos.
(...)

Não há, portanto, como se admitir a manutenção das exigências de PIS e COFINS formalizadas sobre os créditos presumidos autorizados pela Lei nº 9.363/96. É necessário o expurgo destes rendimentos, junto ao total de faturamento averiguado pelos trabalhos fazendários.” (grifou-se)

Decidiu a 3ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento do CARF, portanto, que os créditos presumidos de IPI representam mecanismo de recuperação de custos ou ainda de “ressarcimento de despesas fiscais”, não se confundindo com a aferição de receitas de faturamento.

Para reforçar o acerto de sua decisão, o acórdão recorrido relata que o STF já se pronunciou, ao declarar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, no sentido de que somente podem ser tributadas pelo PIS e pela COFINS receitas derivadas da venda de mercadorias e/ou serviços, o que afastaria a possibilidade de as contribuições incidirem sobre os créditos presumidos de IPI ainda que estes fossem considerados rendimentos não-operacionais percebidos pelos contribuintes.

Já o Acórdão nº 201-77.681, único paradigma trazido pela PGFN em relação à matéria, dispôs o seguinte em seu voto vencedor:

“Concordo com as razões lançadas no voto do ilustre Relator Antonio Mario de Abreu Pinto, exceto em relação à exclusão do ressarcimento do crédito presumido de IPI da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins.

Atrevo-me a discordar quanto a esta questão, pois para mim o ressarcimento de crédito presumido é uma receita como outra qualquer e não recuperação de custos, como entendeu o ilustre Relator.

(...)

Pelo ângulo legislativo, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC n.º 750/1993, que cuida dos princípios contábeis geralmente aceitos, estabelece em seu art. 9º que ‘As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento’. (grifei)

E o art. 187 da Lei n.º 6.404/1976 estabelece que ‘A demonstração do resultado do exercício discriminará: I – a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos; (...)’. (grifei)

Ao estabelecer a vinculação entre receita e resultado, estes dispositivos legais evidenciam que para a contabilidade ‘receita’ significa tudo aquilo que ingressa na pessoa jurídica aumentando o ativo sem causar um correspondente aumento no passivo.

Esta interpretação é confirmada por doutrinadores de escol como Geraldo Ataliba e Aliomar Baleeiro:

‘(...) receitas são entradas definitivas de dinheiro que pertencem ou passam a pertencer ao Estado (...)’ (Geraldo Ataliba. Apontamentos de Ciências das Finanças, Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1969, pág. 25/26).

‘(...) Apenas os aportes que incrementem o patrimônio, como elemento novo e positivo são receitas. (...)’ (Aliomar Baleeiro. Uma introdução à Ciência das Finanças. Rio de Janeiro: Forense. 1976, pág. 130/135).

Portanto, à luz das normas legais e da mais abalizada doutrina, pode-se assegurar que o vocábulo ‘receita’ - sem qualquer qualificação - é todo ingresso que se integra positivamente ao patrimônio de uma entidade, provocando um aumento no seu ativo sem um correspondente aumento no passivo.

Claro está que o crédito presumido do IPI, ao ingressar na empresa em caráter definitivo e sem gerar obrigação correspondente no passivo, é uma receita passível de enquadramento no art. 3º da Lei n.º 9.718, de 27/11/1998.” (grifou-se)

Verifica-se que prevaleceu, entre os membros da 1ª Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, entendimento frontalmente colidente com o adotado pelo acórdão recorrido, no sentido de que o ressarcimento do crédito presumido de IPI configura, à luz da legislação e da doutrina, não uma recuperação de custos, mas receita passível de incidência de PIS e COFINS.

Assim, conclui-se que foi devidamente caracterizada a divergência jurisprudencial arguida pela Fazenda Nacional a partir do cotejo entre o acórdão recorrido e o Acórdão paradigma n.º 201-77.681.

Diante do exposto, e tendo sido observados também os demais os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, proponho, em complemento ao despacho de exame de admissibilidade de 26/04/2016 (fls. 2214 a 2221), que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional também em relação à matéria “**inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS**”.

A recorrida foi devidamente intimada do despacho acima e apresentou suas considerações às fls. 2339 e ss, onde ratificou integralmente as contrarrazões já apresentadas às fls. 2255 e ss.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

Recurso Especial da PGFN

Conhecimento

Quanto ao conhecimento, o contribuinte entende que os paradigmas apresentados pela PGFN não servem para apontar a divergência para nenhum dos itens, mas também não traz de forma analítica em quais pontos os acórdãos não demonstram a similitude fática, o faz apenas de forma genérica.

Quanto ao primeiro item, foram apresentados dois paradigmas:

Ac. 101-94343:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NORMAS PROCESSUAIS - PRECLUSÃO - Não se toma conhecimento das razões recursais cuja questão não foi debatida frente à autoridade de primeira instância, quando se instaurou o litígio, por constituir-se de matéria preclusa.

CSLL - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI - REGISTRO CONTÁBIL - APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO - O registro na escrituração mercantil do crédito presumido do IPI tem como fundamento a desoneração do custo dos produtos vendidos, classificando-se como recuperação de custos ou ainda em receita operacional, porém, inadmissível a sua exclusão na apuração da base de cálculo da contribuição social.

Verifica-se do voto condutor o seguinte:

No caso sob exame, a contribuinte registrou o citado crédito presumido a título de conta de receita operacional, cujo procedimento em nada modificou a apuração do resultado contábil. Porém, ao apurar a base de cálculo da Contribuição Social, excluiu os valores anteriormente incluídos, reduzindo assim o valor do tributo recolhido.

A Contribuição Social possui como base de cálculo o valor • resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, sendo cabível a exclusão do mesmo, apenas os valores previstos no art. 2º, "c", da Lei nº 7.689/88, com as alterações da Lei nº 8.034/90, o que não é o caso dos autos. A matéria está inserida no artigo 335, II, do RIR/94, verbis "Art. 335. Serão computadas na determinação do lucro operacional: I — (-); li — as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;" Assim, as exclusões do lucro líquido para efeito de apuração da base de cálculo da citada contribuição são admitidas tão somente quando expressamente previstas na legislação, nos termos do art. 111 do CTN. Inexistindo a previsão legal, a exclusão levada a efeito

pela recorrente é indevida e a base de cálculo reajustada pela autoridade autuante está correta, inexistindo qualquer reparo a fazer.

Ac. 9101-00551:

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. CSLL. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. O crédito presumido de IPI tem natureza de receita operacional e integra a base de cálculo da CSLL na sistemática do lucro presumido

Por meio do simples confronto de ementas pode-se constatar o antagonismo das decisões paradigmas com o decidido no julgado recorrido.

Neste caso também:

A maioria do colegiado divergiu do voto do ilustre relator na apreciação do presente recurso por considerar que o crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI não pode ser deduzido da base de cálculo da CSLL apurada pelo lucro presumido, não se aplicando o art. 53 da Lei n.º 9.430/96. Ou seja, não se trata de mera recuperação de custos, mas de receita operacional, como se demonstrará.

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Lei n.º 9.363/96, para incentivar as exportações com a redução da carga tributária, visando aumentar o poder competitivo das empresas brasileiras no comércio internacional.

Nos termos da Lei n.º 9.363/96, o contribuinte produtor-exportador de mercadorias nacionais passou a ter direito a um crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno para utilização na fabricação de produtos destinados à exportação.

(...)

Ademais, da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, que corresponde ao valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda podem ser excluídos apenas os valores previstos no art. 2º, §1º, "c", da Lei n.º 7.689/88, com as alterações da Lei n.º 8.034/90.

Inexistindo previsão legal que ampare a exclusão do crédito presumido de IPI daquela base e tendo em vista a previsão legal contida no art. 29, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, verifica-se a correção da autuação.'

E o acórdão recorrido por sua vez entendeu que o crédito presumido de IPI não deve ser adicionado à base de cálculo de IRPJ e CSLL presumida, conforme os seguintes trechos:

presumido.

A análise do dispositivo acima reproduzido permite dupla exegese. Há juristas que vislumbram no crédito presumido de IPI a natureza de *subvenção de custeio*, ofertada pelo Poder Público, mediante renúncia fiscal, para auxiliar o beneficiário a arcar com os gastos de sua atividade. Nesta linha de entendimento, os créditos em comento deveriam sempre ser adicionados ao resultado tributável, vez integrarem o conceito de lucro operacional, nos termos do artigo 392, I, do RIR/99.

Outra corrente, todavia, com a qual me alinho, entende que os créditos presumidos de IPI representam verdadeiro *ressarcimento*, oferecido ao contribuinte para compensar as despesas tidas com o recolhimento pretérito de PIS e de COFINS incidentes sobre as operações que a lei especifica.

É a própria dicção normativa que nos permite entrever este caráter de recuperação de custos, já que o enunciado do estresido artigo 1º tacha a concessão dos créditos, literalmente, como “*ressarcimento de despesas fiscais*”.

A orientação que esposamos conta com partidários neste colegiado, consoante se pode inferir da ementa de julgamento adiante exposta:

“CSLL – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - BASE DE CÁLCULO DA CSLL - O crédito presumido de IPI, não tem característica de subvenção para custeio e sim de ressarcimento. Consequentemente, não integra a base de cálculo da CSLL - na sistemática do lucro presumido. (Ac. 1º CC – 105-16.469/07)”

Fixada, assim, a natureza dos ditos créditos, resta-nos perquirir, contudo, sobre a possibilidade de sua inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A resposta a esta indagação deve pressupor o fato de o contribuinte ter estado sujeito, à época da apuração dos créditos presumidos (1º trimestre de 2003 e 2º a 4º trimestres de 2004), ao regime de apuração pelo lucro presumido, consoante DIPJ's carreadas às fls. 180 e ss.

Nesse cenário, a solução da controvérsia parece jazer no artigo 53 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art. 53. Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período

anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se referiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.”

Ora, o enunciado normativo é claro: os valores recuperados, a título de custos e despesas – inclusive fiscais, pertinentes ao presente ressarcimento de PIS/COFINS – deverão ser, em regra, adicionados ao lucro presumido, salvo se tais montantes se referirem a períodos igualmente abrangidos pela sistemática de lucro arbitrado ou presumido – o que ocorreu *in casu*.

A orientação ora agasalhada já encontrou guarida em outros precedentes do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes:

“LUCRO PRESUMIDO - RECUPERAÇÃO DE CUSTOS - De acordo com o art. 53 da Lei 9.430/96, os custos ou despesas recuperados não são adicionados ao lucro presumido se comprovado que não foram deduzidos em período anterior tributado pelo lucro real ou se se referirem a período tributado pelo lucro presumido ou arbitrado. (Ac. 1º CC – 101-95.443/06)”

Não posso deixar, em face do exposto, de votar pela exclusão, junto às bases de cálculo de IRPJ e CSLL, dos montantes pertinentes aos créditos presumidos de IPI auferidos pela recorrente.

Quanto à incidência do PIS e da COFINS sobre tais ativos, por sua vez, visiono também a necessidade de expurgo, haja vista a concessão de créditos presumidos de IPI representar mecanismo de recuperação de custos, inconfundível com a aferição de receitas de faturamento.

Da análise verifica-se que de fato são divergentes. Portanto conheço deste item do Recurso Especial.

O recurso da PGFN ataca também a não exclusão da base do PIS e da COFINS e apresenta o seguinte paradigma, 201-77681:

NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar alegações relativas à inconstitucionalidade das leis.

PIS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CONCEITO.

O ressarcimento do crédito presumido de IPI enquadra-se no conceito de receita e deve integrar a base de cálculo do PIS.

BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA EM FAVOR DO CONTRIBUINTE. As variações cambiais positivas em favor do contribuinte integram a base de cálculo do PIS.

Recurso negado.

O voto vencedor, negou provimento neste caso, com relação à exclusão do crédito presumido de IPI da base de cálculo do PIS e da Cofins:

Concordo com as razões lançadas no voto do ilustre Relator Antonio Mario de Abreu Pinto, exceto em relação à exclusão do ressarcimento do crédito presumido de IPI da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins.

Atrevo-me a discordar quanto a esta questão, pois para mim o ressarcimento de crédito presumido é uma receita como outra qualquer e não recuperação de custos, como entendeu o ilustre Relator.

O art. 195, I, "b", da CF/1988, foi alterado pela EC n2 20/1998, que incluiu a "receita" — sem qualquer qualificação — como hipótese de incidência das contribuições sociais, enquanto o art. 32 da Lei n2 9.718, de 27/11/1998 equiparou os conceitos de faturamento e de receita bruta, na esteira do que já havia decidido o STF no RE n2150.755-PE.

Assim dispõe a Lei n2 9.718, de 27/11/1998:

Art 3 O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1 Entende-se por receita bruta a totalidade das receita auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas." (destaquei)

Vejo que a divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma apresentado é patente, assim conheço deste item de igual forma.

Quanto ao segundo item – Multa qualificada

O cerne da questão aqui se refere à conduta reiterada de omitir receitas, que para o acórdão recorrido não foi suficiente para a qualificação da multa, diferente dos acórdãos paradigmas apresentados.

Veja trechos do acórdão recorrido:

O agente atuante majorou a sanção oficiosa por entender que a omissão iterada de receitas, por parte da empresa fiscalizada, mediante escrituração inadequada dos cheques compensados, de um lado, e realização de mútuo não documentalmente comprovado, entre sócio e sociedade, de outro lado, indicaria evidente finalidade de fraude.

Parece-me esta qualificação, no entanto, insustentável. Não obstante o brilhantismo do trabalho de fiscalização realizado, vejo como desarrazoada a impingência da penalidade majorada, haja vista não ter sido comprovada, com a necessária certeza que o tópico requer, a ocorrência de fraude ou de dolo específico, nos moldes dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A imposição da multa de 150% não pode se embasar na mera constatação da omissão de rendimentos tributáveis, ainda que de forma repetida e vultosa. Para se legitimar a penalidade mais gravosa, é indispensável que o Fisco demonstre, de forma indubitável, ter havido evidente intuito fraudulento, mediante mecanismos ou negócios identificáveis aos tipos penais dos citados artigos de lei. Este elemento de culpabilidade não pode ser deduzido da simples não informação das circunstâncias do fato gerador à autoridade fazendária, sendo indispensáveis provas mais robustas.

Baseou-se também na Súmula 14 deste CARF.

Os acórdãos paradigmas trazidos, 101-94.095-

ACÓRDÃO Nº 101-94.095

PRELIMINAR. LANÇAMENTO. NULIDADE. Rejeição da preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa quando o Auto de Infração e seus anexos descrevem minuciosamente as irregularidades cometidas pelo sujeito passivo e indicam os dispositivos legais infringidos.

IRPJ/CSLL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA QUALIFICADA. A prática reiterada de infrações definidas como falta de recolhimento e/ou de declaração inexata, por diversos anos seguidos, caracteriza indício veemente da ocorrência de irregularidades definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64 e justifica a aplicação da multa qualificada.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Os juros de mora, a taxa SELIC, está prevista no artigo 13 da Lei n.º 9.065/95 e enquanto o dispositivo legal não for julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e suspensa a sua execução pelo Senado Federal, as autoridades administrativas devem zelar pelo seu fiel cumprimento.

Preliminar rejeitada. Negado provimento, no mérito.

ACÓRDÃO Nº 107-09.376

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ –

Ano- Calendário: 2000, 2001

IRPJ - REMESSAS AO EXTERIOR NÃO CONTABILIZADAS - OMISSÃO DE RECEITAS

As constantes remessas de recursos ao exterior sem contabilização das operações, é prova direta da utilização de recursos à margem da escrituração contábil, fruto de omissão de receitas à tributação.

MULTA QUALIFICADA - DOLO PROVADO PELA CONDUTA REITERADA - A conduta reiterada (dois anos seguidos), consistente em remeter recursos ao exterior, sem contabilização da operação, deixa patente a intenção deliberada de furtar-se ao reconhecimento de receitas e, portanto, sonegar tributos, caracterizando fraude tributária, punível com a multa qualificada.

CSLL/PIS/COFINS - Exigências Decorrentes

Aplicam-se às exigências decorrentes da principal as mesmas razões de decidir.

Como pugna a recorrente, nos dois paradigmas foi decidido que a conduta reiterada de omitir receitas é suficiente para afastar a hipótese de erro fortuito e evidenciar o dolo da contribuinte.

Em ambos os acórdãos a conduta reiterada na redução de tributos declarados foi suficiente para caracterizar a conduta dolosa, o que justificou a manutenção da multa qualificada.

Assim como tratado pelo despacho de admissibilidade, conheço também deste item.

No que tange ao 3º item – decadência, o acórdão recorrido ao afastar a multa qualificada, não havendo o intuito fraudulento, entendeu ser aplicável o art. 150, §4º, do CTN e consequentemente afastou algumas competências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Em ambos os acórdãos paradigmas apresentados, a aplicação é do art. 173, I, do CTN, diante da prática reiterada.

Ademais, reclama o requerente acerca da aplicação do art. 150, §4º, do CTN, ainda que não tenha havido antecipação no pagamento dos tributos lançados.

Entendendo também que item deve ser conhecido diante da divergência de entendimento entre os acórdãos.

Mérito

Síntese

AIIM – 2002 a 2005 – IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, imposição de multa qualificada de 150%. Em razão da omissão de receitas identificados por saldos credores na conta Caixa, bem como da não tributação de receitas de créditos presumidos de IPI nas bases dos tributos. Ressalte-se que a multa qualificada foi apenas com relação à omissão de receitas.

1 - Inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo da CSLL e, consequentemente, do IRPJ.

Com relação a este item, tivemos um julgado recente deste Colegiado com uma composição semelhante, na sessão de 03 de dezembro de 2019, ac. 9101-004.556, de relatoria da Conselheira Andrea Duek Simantob, em que foi negado por maioria de votos o Recurso Especial do Contribuinte, vencida a Conselheira Livia de Carli Germano, com o seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2005

BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º DA LEI N. 9.363/1996. POSSIBILIDADE.

O crédito presumido de IPI, apurado nos termos da Lei n. 9.363/96, integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na qualidade de “demais receitas”, pois afeta positivamente o lucro da empresa beneficiada.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Na oportunidade acompanhei a relatora nesse ponto, no entanto, numa pesquisa mais aprofundada junto aos Tribunais Superiores, encontrei um julgado recente acerca do tema, datado de 25/05/2020, entendendo que nos casos de contribuintes optantes pelo regime do lucro presumido, os valores de IPI devem ser excluídos, já que se tratam de benefício fiscal, não devem ser computados, nos termos do art. 53, da Lei 9.430/96.

Eis a ementa:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. **CRÉDITO PRESUMIDO** DE **IPI**. NÃO INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO **IRPJ** E DA CSLL DE CONTRIBUINTE QUE SE SUBMETE AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO **PRESUMIDO**. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento dos EREsp. 1.210.941/RS, da relatoria do eminente Ministro OG FERNANDES, realizado em 22.5.2019, por maioria de votos, deu provimento aos Embargos de Divergência de iniciativa do Ente Fazendário, para reconhecer a possibilidade de inclusão de **crédito presumido** de **IPI** na base de cálculo do **IRPJ** e da CSLL, considerando que o incentivo fiscal resulta na majoração do lucro da sociedade empresária beneficiada.

2. Esse entendimento tem aplicação aos contribuintes optantes de apuração pelo lucro real, considerando que o auferimento de benefício fiscal reduz a carga tributária, majorando, ainda que de forma indireta, o lucro da empresa. Todavia, segundo expressamente diferenciado na própria ementa nos referidos EREsp. 1.210.941/RS, aos contribuintes que se submeteram ao regime de tributação do lucro **presumido**, que é extraído mediante a aplicação da alíquota de 8% sobre o total do seu faturamento mensal, é de se reconhecer a exclusão do **crédito presumido** do **IPI** da base de cálculo do **IRPJ**, pois os valores decorrentes desse benefício fiscal não são computados, a teor da regra do art. 53 da Lei 9.430/1996.

3. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.

Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO - AgInt nos EDcl no AgInt no REsp 1470968 / SC
AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL
2014/0184203-7

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, com alterações da Lei nº 10.276, de 2002, foi criado para fomentar as exportações, ressarcindo as empresas exportadoras dos valores pagos de PIS e da COFINS sobre o preço dos insumos utilizados na produção dos bens a serem exportados.

O art. 1º da Lei nº 9.363, 1996 assim dispôs:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Art. 53, da Lei 9.430/96 assim determina:

Art. 53. Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

Assim, no que tange ao IRPJ e CSLL, mantenho a decisão recorrida.

No que se refere ao PIS e à COFINS, vejo que no que tange a esta infração específica, o lançamento foi realizado para alguns meses entre março de 2003 e dezembro de 2004, e o enquadramento legal utilizado foi o Decreto 4.524/02, que regulamentou o PIS e a COFINS, e o art. 2º reproduz o art 2º da Lei 9.718/98.

Nesse ponto, o STF já se manifestou, através da sistemática do art. 543-B, do CPC, de repercussão geral, com a seguinte ementa:

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

(RE 585235/MG, Relator: Min. César Peluso, julgado em 10/09/2008)

Com essa decisão, restou firmado o entendimento de que o art. 3º, §1º, da Lei 9.718/98 é inconstitucional, quando alargou a base de cálculo de PIS e de COFINS e o seu conceito de faturamento.

Nessa linha, de igual forma, tratando o crédito presumido de IPI como um valor recuperado, não há que se falar em faturamento ou receita bruta.

Esse entendimento também é o que tem prevalecido na 3ª Seção. Veja trechos do ac. 9303-010.250, de 11 de março de 2020:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2001 a 31/12/2003

COFINS. CREDITO PRESUMIDO DO IPI. BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. LEI 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DO STF. REPERCUSSÃO GERAL.

As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em regime de repercussão geral deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte, por força do disposto no artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A decisão que considerou constitucional o *caput* do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998 e declarou a inconstitucionalidade de seu § 1º estabeleceu que apenas o faturamento mensal da sociedade empresária, representado pela receita bruta advinda das atividades típicas da pessoa jurídica, integram a base de cálculo da COFINS.

Portanto, o valor do ressarcimento de crédito presumido do IPI não compõe a base de cálculo da contribuição.

Assim quanto ao PIS e à COFINS, também de se manter a decisão recorrida.

Multa qualificada

Com relação à multa qualificada, o TVF, fls. 2008 e ss, fundamenta dessa forma: - especificamente quanto à omissão de receitas, a conduta adotada pelo contribuinte teve por objetivo impedir o conhecimento por parte da administração tributária do total das exações devidas pela empresa, mediante as seguintes ações e omissões:

a) Não escriturar em seus livros contábeis a totalidade das receitas auferidas;

b) Declarar nas DIPJ's respectivas (Fls. 174 a 238), enquanto receitas, valores inferiores ao efetivamente auferido.

d) Prestar informação falsa à administração tributária, haja vista que nas DCTF's e DACONS's respectivas, (Fls. 240 a 260), constam débitos inferiores ao efetivamente devido pela autuada.

e) inserção em sua contabilidade de elementos inexatos, visto que, como já demonstrado, o contribuinte omitiu lançamentos (saídas da conta Caixa) a fim de acobertar a movimentação de recursos mantidos a margem de sua escrituração regular, mormente conhecido como "estouro" de Caixa.

Relevante notar que a conduta adotada pelo contribuinte se materializa por todo o período abrangido por esta autuação, e que, pela quantidade de lançamentos demonstra que não houve um mero erro de fato.

O acórdão recorrido afastou a qualificação ao entender que não foi comprovada a fraude ou o dolo específico exigido nos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64.

A qualificação se deu na parte relacionada à omissão de receitas – existência de saldo credor de caixa, que o acórdão recorrido assim mantém:

O agente atuante, perscrutando a escrituração da empresa, em cotejo com os extratos de movimentações bancárias fornecidos pela própria fiscalizada, apurou a realização de pagamentos feitos com recursos provenientes de contas correntes, mediante cheques compensados, escriturados a título de débito na Conta Caixa (com o correspondente lançamento a crédito na conta bancária). Simultaneamente, no entanto, notou o fiscal que a empresa não escriturou a saída desses montantes da Conta Caixa, mediante escrituração a título de crédito, com correlato lançamento a débito na conta contábil voltada a registrar os destinos dos pagamentos.

O procedimento contábil mantido pela recorrente é nitidamente inadequado, pois os cheques liquidados por compensação não representam efetivo ingresso de receitas. Qualquer que tenham sido os motivos alegados para estas operações, certo é que o lançamento a débito na Conta Caixa deveria ter sido acompanhado do correspondente registro a crédito na

mesma conta, com o mesmo valor, em mesma data ou em dia próximo, consignando a saída dos recursos. Ao assim não proceder, a empresa contribuinte mitigou, irregularmente, eventual saldo credor de caixa, derivado da não contabilização de outros ingressos de receitas.

Nesse cenário, agiu corretamente o agente fazendário ao glosar os lançamentos contábeis incorretos. Se, recomposto o caixa, sem a escrituração a débito dos cheques compensados, acabou-se por apurar saldo credor, nada mais acertado do que a tributação desta diferença, consoante expressa determinação do artigo 281, I, do Decreto nº 3.000/99, *verbis*:

“Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses:

*I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;
(...)”*

Tal situação prevaleceu por todo o período fiscalizado, de 2002 a 2005, ou seja, por 4 períodos consecutivos e de forma ininterrupta.

De fato, não há como se justificar tais práticas como meros erros ou equívocos.

No meu entendimento, tal prática se configura como reiterada, trazendo à tona o dolo e afastando a aplicação da Súmula 14 deste CARF.

Vejamos o que diz a norma:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"(destaquei)

Já os mencionados artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 trazem que:

"Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

Assim, no meu entendimento claro o intuito doloso, devendo manter-se a multa qualificada.

Decadência

Com o restabelecimento da multa qualificada, o art. 173, I, do CTN passa a ser aplicável, e assim, de se afastar a decadência de igual forma. (1º a 3º trimestre de 2002 – IRPJ e CSLL) e fatos geradores anteriores a setembro de 2002 para PIS e COFINS).

Conclusão

Diante do exposto, conheço do RECURSO ESPECIAL da PGFN, para no mérito, DAR-LHE PARCIAL provimento.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano – Redatora designada.

Na sessão de julgamento fui designada para redigir o voto vencedor a fim de esclarecer as razões pelas quais, no mérito do presente recurso especial, a maioria da Turma decidiu negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional também com relação às matérias (i) multa qualificada e (ii) decadência.

Ressalto que, quanto ao tratamento tributário do crédito presumido de IPI, prevaleceram as razões expostas no minucioso voto da i. Conselheira Relatora.

Multa qualificada

Com relação à multa qualificada, esta foi aplicada sobre os tributos devidos em razão da apuração direta de omissão de receitas, ante a verificação de saldo credor na conta Caixa (base legal: artigo 24 da Lei 9.249/1995).

A autoridade fiscal fundamentou a exasperação da penalidade, essencialmente, em fatores que gradua a própria omissão, sem demonstrar que a omissão guardava relação com algum ato doloso do sujeito passivo, nem tampouco observar se as receitas omitidas eram de fato sabidamente operacionais e, em consequência, de necessária tributação. Transcreve-se trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.794-1.795 – numeração física, grifos do original):

(...)

4. DAS MULTAS

A multa de ofício considerada na presente autuação foi a de 150 %, com exceção da infração mencionada no item 3 supra, haja vista a conduta adotada pelo contribuinte a qual teve por desiderato impedir o conhecimento por parte da administração tributária do total das exações devidas pela empresa em epígrafe, mediante as seguintes ações/omissões:

- a) Não escriturar em seus livros contábeis a totalidade das receitas auferidas;
- b) Declarar nas DIPJ's respectivas (Fls. 174 a 238), enquanto receitas, valores inferiores ao efetivamente auferido.
- d) Prestar informação falsa à administração tributária, haja vista que nas DCTF's e DACONS's respectivas, (Fls. 240 a 260), constam débitos inferiores ao efetivamente devido pela atuada.
- e) inserção em sua contabilidade de elementos inexatos, visto que, como já demonstrado, o contribuinte omitiu lançamentos (saídas da conta Caixa) a fim de acobertar a movimentação de recursos mantidos a margem de sua escrituração regular, mormente conhecido como "estouro" de Caixa.

Relevante notar que a conduta adotada pelo contribuinte se materializa por todo o período abrangido por esta autuação, e que, pela quantidade de lançamentos demonstra que não houve um mero erro de fato.

Por tudo o exposto, conclui-se que o atuado incorreu no disposto nos artigos 71 e 72 da Lei n, 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais define a conduta de sonegação e fraude.

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I — da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II — das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.:

Ao incorrer na prática de sonegação e fraude, o contribuinte se sujeita à multa prevista no § 10 do artigo 44 da Lei no. 9.430/96, com redação dada pela Medida Provisória n.º 351/2007, que assim assevera:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
(grifo nosso).

No mesmo diapasão, é de se salientar que o contribuinte foi regularmente intimado (Termo de Intimação Fiscal n. 004, Fls. 79 a 87, Termo de Intimação Fiscal n.º 05, Fls. 88 a 102, Termo de Intimação Fiscal n.º 06, Fls. 103 a 123 e Termo de Intimação Fiscal n.º 07, Fls. 124 a 139) a prestar os esclarecimentos cabíveis acerca da contabilização daqueles valores como entradas na conta Caixa, bem como a comprovar, através de documentos hábeis e idôneos, a procedência destes lançamentos contábeis.

Por todo o exposto, para a infração OMISSÃO DE RECEITAS — SALDO CREDOR DA CONTA CAI» a multa de ofício aplicada foi a de 150 %.

(...)

A ausência de uma fundamentação da autoridade fiscal acerca das circunstâncias caracterizadores do dolo do sujeito passivo como base para aplicação da multa em sua modalidade qualificada foi o que levou a maioria desta 1ª Turma da CSRF a decidir, no caso dos autos, embora com diferentes nuances nas linhas de entendimento, pelo cancelamento da exasperação, mantendo-se a multa em seu percentual ordinário de 75%.

De fato, para a conduta de deixar de pagar, de declarar ou de prestar declaração inexata, o artigo 44 da Lei 9.430/1996 prevê a multa de ofício em seu percentual ordinário de 75%, sendo que a duplicação da penalidade ao percentual de 150% exige que se demonstre a ocorrência de uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Assim, no caso dos autos, entendeu-se que a autoridade fiscal deveria, minimamente, ter indicado as razões pelas quais entendeu que a omissão de receita constatada caracterizaria “sonegação e fraude”, como mencionado no Termo de Verificação Fiscal. A ausência de tal motivação coloca o sujeito passivo em situação de não ter a possibilidade de exercer validamente seu direito de defesa.

De se manter, portanto, a decisão recorrida, na parte em que esta cancela a qualificação da multa.

Decadência

Quanto ao prazo decadencial a ser aplicado a tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, observa-se que a decadência se rege, a princípio, pelo artigo 150, §4º, do CTN, que dispõe (grifamos):

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar **prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador**; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação**.

Em termos teóricos, a exceção mais pacífica à aplicação do artigo 150, §4º, do CTN -- até porque literalmente indicada no dispositivo, conforme acima destacado -- é a hipótese de comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesta situação, não se discute que a decadência passa a ser regida pelo artigo 173, I, do CTN, contando-se os 5 anos não mais do fato gerador, mas do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Neste sentido, o CARF aprovou a Súmula CARF nº 72 (Vinculante), com o seguinte enunciado:

Súmula CARF 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Mais controversos, todavia, são os casos em que não há tal alegação de dolo, fraude ou simulação e, mesmo assim, o Fisco pretende a aplicação do artigo 173, I, do CTN em detrimento do artigo 150, §4º. Ou ainda, como no caso dos autos, os casos em que tal dolo não resta comprovado.

Nesse passo, observo que encontra-se superada a linha que pretendia a aplicação incondicional do artigo 150, §4º, exclusivamente em razão da modalidade do tributo. É dizer, não há mais como sustentar que, apenas porque o tributo está sujeito ao chamado “lançamento por homologação”, necessariamente, a decadência será contada a partir do fato gerador.

Isso porque, após o julgamento de reiterados recursos sobre a questão, inclusive na sistemática de recursos repetitivos (REsp 973.733/SC), o Superior Tribunal de Justiça (STJ) fez publicar, em dezembro de 2015, a Súmula 555, com o seguinte enunciado (grifamos):

Súmula STJ 555: **Quando não houver declaração do débito**, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STJ na sistemática de recursos repetitivos devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 62, § 2º do Anexo II ao RICARF/2015).

A partir de tal repetitivo, desenvolveram-se, basicamente, duas grandes linhas de pensamento: (i) a que apenas considera o efetivo pagamento do tributo como capaz de atrair a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador e, assim, o artigo 150, § 4º, do CTN; e (ii) a confere importância à “atividade” do contribuinte a ser homologada.

Os que defendem que é necessário o efetivo recolhimento se apegam à literalidade do artigo 150 do CTN – que, realmente, faz referência à “pagamento antecipado” -- para dizer que o que se homologa é apenas o pagamento efetuado pelo contribuinte. Assim, uma vez constatada a ausência de recolhimentos, o prazo decadencial já passa a ser regido pelo artigo 173, I, do CTN.

Dentro dessa linha (dos que exigem efetivo pagamento), há nuances, abrangendo (i) aqueles que consideram que apenas o efetivo recolhimento de tributos (DARF) é capaz de fazer com que o prazo decadencial tenha início a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, e (ii) aqueles que aceitam, além de DARF, a quitação de tributos via compensação (DCOMP). E ambas essas linhas se subdividem entre (a) aqueles que exigem o recolhimento dos tributos em questão no valor e na modalidade/regime objeto da autuação fiscal e (b) aqueles que consideram que qualquer pagamento efetuado para determinado tributo atrai a regra do artigo 150, §4º, do CTN.

Em lado oposto estão os que adotam a chamada “teoria da atividade” e, basicamente, interpretam o repetitivo e a Súmula do STJ como dando importância não apenas ao pagamento do tributo, mas a alguma atividade do sujeito passivo que já permita à fiscalização revisar a apuração efetuada e, se for o caso, produzir a respectiva autuação fiscal.

Dentre os que reputam a “atividade” como importante para atrair a contagem da decadência a partir do fato gerador (por aplicação do artigo 150, §4º, do CTN) estão aqueles que (i) apenas consideram declarações com efeitos de confissão de dívida; (ii) consideram declarações apresentadas ao fisco com ou sem efeitos de confissão de dívida, mas desde que tais declarações não sejam desconsideradas pela fiscalização; e (iii) consideram quaisquer declarações apresentadas ao fisco, com ou sem efeitos de confissão de dívida, validadas ou não pela fiscalização. E, dentro de cada uma dessas três linhas, há aqueles que (a) apenas consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar; (b) consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar ou que revelem apuração negativa de base de cálculo; e (c) consideram declarações com ou sem crédito tributário a pagar, com base de cálculo positiva ou negativa, ou mesmo zeradas.

Cada linha tem base argumentativa própria e seus adeptos acreditam ter fundamentação lógica e juridicamente congruente. E é em razão de toda essa criatividade que a jurisprudência deste CARF oscila bastante, a depender do caso concreto.

No caso dos autos, em que a autuação se deu em razão de diferença de base de cálculo, é fato que houve recolhimento antecipado de parte dos tributos em discussão. E, como visto, foi afastada a caracterização do dolo.

Diante de tais circunstâncias, colocada a questão em votação, a maioria desta 1ª Turma da CSRF entendeu ser caso de aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, mantendo-se portanto a conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Observo que a formação de maioria nesta Turma para o resultado em questão ocorreu não porque os Conselheiros tenham adotado idêntica linha interpretativa acerca do alcance do repetitivo e da Súmula do STJ, mas sim porque o caso em questão tem particularidades que foram capazes de reunir, em um mesmo resultado, julgadores que exigem efetivo pagamento, bem como julgadores com diferentes visões acerca de qual “atividade” do sujeito passivo é capaz de atrair a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN.

Conclusão

São essas as razões pelas quais a maioria da Turma entendeu que, no mérito, o recurso especial da Fazenda Nacional não deveria ser provido também quanto às matérias qualificação da multa e decadência.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Cali Germano

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Acompanhei a I. Relatora no julgamento da primeira divergência jurisprudencial suscitada pela PGFN e concernente à ***inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo da CSSL, consequentemente, do IRPJ, PIS e COFINS.***

Como bem relatado, o acórdão recorrido aplicou o art. 53 da Lei n.º 9.430/96 para concluir que referida receita não integraria o cálculo do lucro presumido por representar recuperação de custos e despesas. A decisão de 1ª instância mantivera a incidência sob a premissa de que o crédito presumido de IPI *representa uma renúncia fiscal da Fazenda Pública e um acréscimo patrimonial do exportador, o que lhe dá a natureza jurídica de receita*, e citou, neste sentido Soluções de Consulta das 9ª e 10ª Regiões Fiscais.

A PGFN defende que o crédito presumido de IPI é um *instrumento criado para incentivar as exportações e não opera ressarcimento patrimonial do contribuinte, o qual não sofreu dano indenizável decorrente do pagamento de PIS e COFINS, os quais eram devidos e não deixaram de sê-lo em momento posterior*, inclusive porque o *crédito presumido de IPI não equivale exatamente àquilo que foi pago a título de PIS e COFINS*. Assim sendo, e considerando que *subvenções e recuperações de custo são receitas operacionais*, na forma do art. 44 da Lei n.º 4.506/64, devem ser elas consideradas na base de cálculo da CSLL e do IRPJ.

O paradigma n.º 101-94.343 firma que, mesmo tratando-se de receita operacional destinada a redução de custos, tal parcela não poderia ser excluída do lucro tributável, dado se prestar a anular custos antes majorados. Em uma análise mais aprofundada, referida decisão, na verdade, não caracterizaria o dissídio jurisprudencial porque tem em conta apuração na sistemática do lucro real e, assim, não se reporta ao art. 53 da Lei n.º 9.430/96 que orienta o acórdão recorrido. De toda a sorte, seu voto condutor traz referências contábeis úteis para o debate aqui estabelecido:

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Lei no 9.363/96 objetivando incentivar a atividade de exportação, gerando condições favoráveis para aqueles que se dedicando a este campo de atuação tivessem possibilidade de, reduzindo sua carga tributária, concorrer no mercado internacional.

Deste modo, o contribuinte produtor-exportador de mercadorias nacionais passou a ter direito a um crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI, como ressarcimento das contribuições à COFINS e ao PIS incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno para utilização na fabricação de produtos destinados à exportação (Lei n.º 9.363/96).

Assim, o produtor-exportador pode utilizar o valor do crédito presumido para abater do IPI devido no próprio período de apuração ou nos períodos subseqüentes ao da apuração do crédito. Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido para compensação com o IPI devido pelo produtor-exportador, nas operações de venda no mercado interno, poderá requerer o ressarcimento em moeda-corrente, compensá-lo com débitos relativos a outros tributos e contribuições federais ou transferi-lo para outros estabelecimentos da mesma empresa, observadas as normas pertinentes.

O crédito presumido do IPI definitivo é uma recuperação de custos.

Portanto, contabilmente, o valor apurado deve ser registrado a crédito de conta retificadora do custo dos produtos vendidos, tendo como contrapartida a conta de IPI a Recolher (Passivo Circulante) ou a Recuperar (Ativo Circulante) ou, ainda, Contas a Receber (Ativo Circulante), no caso de ressarcimento em dinheiro, ou conta representativa da obrigação de pagar outro tributo com o qual for compensado, se for o caso.

A classificação contábil como recuperação de custos, em conta retificadora de custo dos produtos vendidos, justifica-se em razão de que o crédito presumido do IPI trata-se de ressarcimento das contribuições para a COFINS e para o PIS, as quais oneraram o custo

de aquisição dos insumos utilizados na fabricação dos produtos exportados, cujo valor está embutido no custo das vendas desses produtos.

Para melhor entendimento segue abaixo um exemplo do crédito presumido do IPI:

- a) valor total dos insumos utilizados na produção em um determinado período: R\$ 1.000.000,00;
- b) receita operacional bruta auferida no mesmo período: R\$ 1.600.000,00;
- c) receita de exportação dos produtos no mesmo período: R\$ 600.000,00.

Assim, temos:

Relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do período em questão:

$$\text{R\$ } 600.000,00 \times 100 = 37,5\% \text{ R\$ } 1.600.000,00$$

O percentual acima apurado é aplicado sobre o valor total dos insumos utilizados na produção do mesmo período, para a apuração da parcela relativa à fabricação dos produtos exportados:

$$37,5\% \times \text{R\$ } 1.000.000,00 = \text{R\$ } 375.000,00$$

Valor do crédito presumido do IPI acumulado no período:

$$5,37\% (*) \times \text{R\$ } 375.000,00 = \text{R\$ } 20.137,50$$

(*) Percentual fixado pelo art. 2º, § 1º, da Lei nº 9.363/96.

Assim, tendo a empresa apurado crédito definitivo do IPI no valor de R\$ 20.137,50, o procedimento recomendado pela boa técnica contábil é registrar esse valor a débito da conta de IPI a Recolher ou mesmo na conta IPI a Recuperar, em contrapartida a crédito da conta de "Crédito Presumido do IPI" em conta de resultado, qual seja, conta retificadora de custo dos produtos vendidos.

Como visto acima, referidos valores constituem indubitavelmente, recuperação de custos, pois os mesmos oneravam o custo das mercadorias exportadas. Assim, toda a recuperação de custos relativa a valores que majoravam o custo dos produtos vendidos, corresponde a um aumento do lucro do período, pois eliminam os efeitos anteriormente produzidos, independentemente do registro contábil ser procedido como redução de custos ou mesmo como receita operacional.

Bem se vê, nestes termos, que o fato de a recuperação dos valores de Contribuição ao PIS e COFINS se dar de forma estimada não é suficiente para retirar da receita correspondente a finalidade de anular as deduções contábeis destas contribuições. Esta abordagem evidencia, assim, a dificuldade em se dissociar este incentivo fiscal de seu fim para concebê-lo como receita operacional autônoma a ser adicionada ao lucro presumido.

Já o paradigma nº 9101-00.551, enfrentando especificamente a repercussão do art. 53 da Lei nº 9.430/96, traz a seguinte argumentação em seu voto vencedor:

As contribuições para o PIS/Pasep e Cofins são devidas pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido pela sistemática cumulativa. Em razão disso, oneram o custo de aquisição das matérias primas adquiridas para a fabricação dos produtos a serem exportados e, conseqüentemente, integram o valor de venda desses produtos.

Como a apuração do lucro de forma presumida considera ficticiamente um percentual de receita tributável e o restante como despesas ou custos, o custo de aquisição das matérias primas integra a parcela não tributável, reduzindo a parcela tributável.

O ressarcimento posterior de parte daquelas contribuições que integraram o custo, logo, diminuíram o lucro no momento anterior, ensejam a redução correspondente na apuração do resultado tributável.

Caso contrário, a apuração do lucro de forma presumida não corresponderia a uma apuração equivalente pelo lucro real, onde os efeitos produzidos com a majoração pelo pagamento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins são necessariamente eliminados quando do seu ressarcimento a título de crédito de IPI, através dos respectivos lançamentos contábeis.

Ademais, da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, que corresponde ao valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda podem ser excluídos apenas os valores previstos no art. 2º, §1º, "c", da Lei nº 7.689/88, com as alterações da Lei nº 8.034/90.

Inexistindo previsão legal que ampare a exclusão do crédito presumido de IPI daquela base e tendo em vista a previsão legal contida no art. 29, inciso II, da Lei nº 9.430/96, verifica-se a correção da autuação.

Contudo, se o fato de a recuperação representar custo redutor do lucro presumido impedisse a exclusão da receita correspondente da base tributável, à semelhança do que firmado no Acórdão nº 101-94.343 para a sistemática do lucro real, seria de se perguntar qual aplicação restaria ao art. 53 da Lei nº 9.430/96, dado na sistemática do lucro presumido praticamente todos elementos redutores de resultado serem considerados de forma fictícia na determinação do lucro tributável. Tal interpretação, na verdade, poderia ter alguma aplicação prática em relação aos valores representativos de deduções da receita bruta, mas somente aquelas admitidas antes da aplicação do coeficiente de determinação do lucro presumido, dentre as quais não estão a Contribuição ao PIS e a COFINS incidentes sobre o faturamento, conforme art. 519 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000,99 – RIR/99, que reporta ao art. 224, parágrafo único, do mesmo Regulamento.

Assim, à semelhança da I. Relatora, análise mais aprofundada da questão também conduz à reversão do entendimento antes firmado, quando esta Conselheira, acompanhando a maioria deste Colegiado¹ assentiu com o entendimento firmado no Acórdão nº 9101-004.556, exarado em 03 de dezembro de 2019 e assim ementado:

BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º DA LEI N. 9.363/1996. POSSIBILIDADE.

O crédito presumido de IPI, apurado nos termos da Lei n. 9.363/96, integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na qualidade de “demais receitas”, pois afeta positivamente o lucro da empresa beneficiada.

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiu, na matéria, a Conselheira Livia De Carli Germano.

Naquela ocasião, a Conselheira Andrea Duek Simantob observou a existência de decisões do Superior Tribunal de Justiça favoráveis ao cômputo, no lucro presumido, no crédito presumido de IPI, citando, inclusive a decisão proferida em EDcl no REsp n.º 1.349.837/SC, proferido na sessão de 23 de abril de 2013, no qual a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça assim dispôs acerca do art. 53 da Lei n.º 9.430/96:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCLUSÃO. RESTRIÇÃO À SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL. INEXISTÊNCIA.

1. Os embargos declaratórios somente são cabíveis para a modificação do julgado que se apresenta omissis, contraditório ou obscuro, bem como para sanar possível erro material existente no acórdão, o que não ocorre na espécie. 2. O acórdão embargado deixa claro que todos os benefícios fiscais concedidos ao contribuinte, ao diminuir sua carga tributária, impactam de forma inversamente proporcional na majoração do lucro da empresa, alargando, conseqüentemente, a base de cálculo do Imposto de Renda.

3. Não há nas razões do aresto embargado nenhuma restrição da aplicação do entendimento firmado às empresas optantes pela sistemática do lucro real, com exclusão de empresas que optem pelo lucro presumido ou lucro arbitrado.

4. O art. 53 da Lei 9.430/1996 determina que os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, devem ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do Imposto de Renda.

5. O crédito presumido do IPI não constitui *receita*, de modo que, na apuração do IRPJ segundo o *lucro real*, não há óbice legal à sua inclusão na base de cálculo do imposto, conforme assentado no aresto embargado. Do mesmo modo, se o regime for o do *lucro presumido ou* arbitrado, também é possível que os valores do benefício fiscal sejam computados, nos termos do art. 53 da Lei n. 9.430/96.

Embargos de declaração rejeitados.

Ocorre que, mais recentemente, em sessão de 19 de maio de 2020, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça assim se manifestou acerca do tema no AgInt nos EDcl no AgInt no Recurso Especial n.º 1.470.968 – SC:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NÃO INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL DE CONTRIBUINTE QUE SE SUBMETE AO **REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO**. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento dos EREsp. 1.210.941/RS, da relatoria do eminente Ministro OG FERNANDES, realizado em 22.5.2019, por maioria de votos, deu provimento aos Embargos de Divergência de iniciativa do Ente Fazendário, para reconhecer a possibilidade de inclusão de crédito presumido de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, considerando que o incentivo fiscal resulta na majoração do lucro da sociedade empresária beneficiada.

2. Esse entendimento tem aplicação aos contribuintes optantes de apuração pelo lucro real, considerando que o auferimento de benefício fiscal reduz a carga tributária, majorando, ainda que de forma indireta, o lucro da empresa. Todavia, segundo expressamente diferenciado na própria ementa nos referidos EREsp. 1.210.941/RS, aos contribuintes que se submeteram ao regime de tributação do lucro presumido, que é extraído mediante a aplicação da alíquota de 8% sobre o total do seu faturamento

mensal, é de se reconhecer a exclusão do crédito presumido do IPI da base de cálculo do IRPJ, pois os valores decorrentes desse benefício fiscal não são computados, a teor da regra do art. 53 da Lei 9.430/1996.

3. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.

E no mencionado julgamento exarado em Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.210.941-RS, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça assim decidiu, em 22 de maio de 2019:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. COTEJO REALIZADO. SIMILITUDE FÁTICA COMPROVADA. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º DA LEI N. 9.363/1996. POSSIBILIDADE.

1. A divergência traçada nestes autos envolve questão relacionada à inclusão do crédito presumido de IPI instituído pela Lei n. 9.363/1996 na base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

2. No acórdão embargado, entendeu-se que: "O incentivo fiscal do crédito ficto de IPI, por sua própria natureza, promove ganhos às empresas que operam no setor beneficiado na exata medida em que, e precisamente porque, reduz o volume da obrigação tributária. A menor arrecadação de tributos, portanto, não é um efeito colateral indesejável da medida, e sim o seu legítimo propósito. A inclusão de valores relativos a créditos fictos de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL teria o condão de esvaziar, ou quase, a utilidade do instituto [...] cuidando-se de interpretação que, por subverter a própria norma-objeto, deve ser afastada em prol da sistematicidade do ordenamento jurídico".

3. Já o aresto paradigma compreendeu que: "O crédito presumido de IPI previsto no art. 1º da Lei 9.363/96 integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. [...] 'Todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, conseqüentemente, impacta na base de cálculo do IR. Em todas essas situações, esse imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc.'"

4. A divergência, portanto, é evidente e deve ser resolvida adotando-se o entendimento firmado no acórdão paradigma de que o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º da Lei n. 9.363/1996 integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, conseqüentemente, impactando na base de cálculo do imposto de renda, sobretudo à consideração de que, nessas situações, referido imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc.

5. Registre-se, no entanto, que o crédito presumido pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ apurado pelo regime do lucro presumido quando o contribuinte comprovar que se refira a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado ou, caso sujeito ao regime do lucro real, não tenha sido feita a dedução (arts. 53 da Lei n. 9.430/1996 e 521, § 3º, do RIR/1999).

6. Embargos de divergência providos, para reformar o acórdão embargado e declarar a legalidade da inclusão dos valores decorrentes de créditos presumidos de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No referido julgado, embora reconhecido que o crédito presumido de IPI, à semelhança dos demais benefícios fiscais, diminui a carga tributária mas majora o lucro da empresa, observou-se que:

Registre-se, no entanto, que o crédito presumido pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ apurado pelo regime do lucro presumido quando o contribuinte comprovar que se refira a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado ou, caso sujeito ao regime do lucro real, não tenha sido feita a dedução (arts. 53 da Lei n. 9.430/1996 e 521, § 3º, do RIR/1999). Nesse sentido, precedente de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º, DA LEI N. 9.363/96. CLASSIFICAÇÃO COMO RECEITA OPERACIONAL DO TIPO "RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS". INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO NO REGIME DO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO NO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. ART. 53, DA LEI N. 9.430/96, ART. 521, § 3º, DO RIR/99.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando obrigada a Corte de Origem a emitir juízo de valor exposto a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes.

2. O crédito presumido de IPI como ressarcimento às contribuições ao PIS e COFINS (art. 1º, da Lei n. 9.363/96) classifica-se contabilmente como "receita operacional" do tipo "valores recuperados correspondentes a custos e despesas" (art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; art. 53, da Lei n. 9.430/96; arts. 392, II e 521, § 3º, do RIR/99). Precedentes construídos a respeito da mencionada classificação contábil, ainda que no enfrentamento da inclusão do referido crédito na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS: REsp. 807.130/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17.06.2008; REsp. 1.003.029/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 19/08/2008; REsp. 813.280/SC, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJU de 02.05.06.

3. Nessa condição, integra a base de cálculo do IRPJ. Precedentes: REsp. n. 957.153/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 04.10.2012; e REsp. n.º 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012.

4. No entanto, pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ apurado pelo regime do Lucro Presumido quando o contribuinte comprovar que se refira a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação pelo Lucro Presumido ou Arbitrado ou, acaso sujeito ao regime do Lucro Real, não tenha sido feita a dedução (art. 53, da Lei n. 9.430/96; e art. 521, § 3º, do RIR/99). Precedentes: EDcl no REsp. n. 1.313.755/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 16.10.2014; EDcl no REsp 1342534/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; EDcl no REsp 1.290.345/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; EDcl no REsp 1.220.230/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; REsp 1.326.324/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 27.11.2012.

5. Caso concreto em que os créditos presumidos de IPI se referem a período no qual a contribuinte se submeteu ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, havendo, portanto, a necessária aplicação do art. 53 da Lei 9.430/96 e art. 521, § 3º, do RIR/99, com exclusão da base de cálculo.

6. Recurso especial não provido.

(REsp 1.611.110/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 4/8/2016, DJe 12/8/2016)

Pertinente, assim, transcrever excertos do voto condutor do Recurso Especial n.º 1.611.110/RS:

Quanto ao mérito, registro que nos precedentes REsp. n. 957.153/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 04.10.2012; e REsp. n.º 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel.

Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012, este Superior Tribunal de Justiça respaldou a conduta adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil de considerar o "crédito presumido de IPI" como "**receita operacional**" para fins de composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Considerou-se ali que a técnica adotada pela lei para atingir o Lucro Real foi a de incluir como "**despesa**" o valor pago a título de **IPI** e, por consequência lógica, a inclusão como "**receita operacional**" do crédito presumido do IPI.

Ocorre que, muito embora na apuração do IRPJ e da CSLL sob o regime do Lucro Real a classificação do crédito presumido de IPI como "**receita operacional**" seja suficiente para definir que compõe a base de cálculo desses tributos já que não há dedução específica, tal não ocorre quando submetidos ao regime de apuração do Lucro Presumido. Desse modo, surgiram neste STJ os seguintes precedentes a tratar do tema sob o regime de apuração do Lucro Presumido: EDcl no REsp. n. 1.313.755/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 16.10.2014; EDcl no REsp 1342534 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; EDcl no REsp 1290345 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; EDcl no REsp 1220230 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; REsp 1326324 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 27.11.2012.

A lógica desses precedentes está calcada no fato de que dentro da sistemática global dos referidos tributos (IRPJ e CSLL), aí compreendendo todos os regimes de apuração, a "**receita operacional**" ainda subdivide-se em quatro subespécies:

- a) "**receita bruta**", compreendida esta como sendo o produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria somado ao resultado auferido nas operações de conta alheia (art. 44, I e II, da Lei n. 4.506/64; art. 12, do Decreto-Lei n. 1.598/77; art. 31, da Lei n. 8.981/95; arts. 224, 279 do RIR/99);
- b) "**valores recuperados correspondentes a custos e despesas**", compreendem recomposições de custos (art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; art. 53, da Lei n. 9.430/96; arts. 392, II e 521, §3º, do RIR/99);
- c) "**subvenções para custeio**" (art. 44, IV, da Lei n. 4.506/64; art. 392, I, do RIR/99); e
- d) "**subvenções para investimento**" (art. 38, §2º, do Decreto-Lei n. 1.598/77; art. 1º, VIII, do Decreto-Lei n. 1.730/79).

Transcrevo a letra da Lei n. 4.506/64, que didaticamente as discrimina, *in verbis*:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I – O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II – O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III – As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV – As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Dessas subespécies de "receita operacional" a apuração no regime do Lucro Real tributa todas, apenas excepcionando, em alguns casos, as "subvenções para investimento". Já no regime de apuração do Lucro Presumido, não são tributados os "valores recuperados correspondentes a custos e despesas" (recomposição de custos), na forma do art. 53, da Lei n. 9.430/96, repetido pelo art. 521, §3º, do RIR/99, transcrevo:

Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§ 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

§ 2º Os juros e as multas por rescisão contratual de que tratam, respectivamente, os arts. 347 e 681 serão adicionados à base de cálculo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 51 e 70, § 3º, inciso III).

§ 3º Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para determinação do imposto, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 53).

§ 4º Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 52).

Ora, o que o citado artigo determina é que a base de cálculo do IRPJ apurado pelo Lucro Presumido é composta pelo somatório das seguintes parcelas (art. 25, da Lei n. 9.430/96):

1ª) Resultado da aplicação de um determinado percentual sobre a "receita bruta";

2ª) Ganhos de capital;

3ª) Rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras; e 4ª) Demais receitas e resultados positivos.

Dentro dessa última parcela ("4ª" - demais receitas) é onde se encontram todas as outras subespécies da "receita operacional" que não sejam a "receita bruta", já mencionadas nas alíneas "b", "c", e "d" (recomposição de custos e subvenções).

Ocorre que a lei excepciona a tributação pelo Lucro Presumido dos "valores recuperados correspondentes a custos e despesas" (recomposição de custos) **quando os custos e despesas se deram em período no qual o contribuinte tenha se submetido**

ao regime de tributação com base no Lucro Presumido ou Arbitrado. Isto porque tais custos e despesas não puderam à época ser deduzidos da base de cálculo do tributo já que apurado pelo Lucro Presumido ou Arbitrado.

Sendo assim, o cerne da discussão quando se trata de tributação pelo Lucro Presumido é outro diferente do que ocorre com a tributação pelo Lucro Real. Se na tributação pelo Lucro Real bastava classificar o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96 como "receita operacional" para fins de compor a base de cálculo do IRPJ. Na tributação pelo Lucro Presumido é preciso investigar a que título o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96 compõe a "receita operacional", se é "recomposição de custos" (desejo do contribuinte), se é "subvenção para custeio" (determinação do fisco) ou se é "subvenção para investimento".

[...]

O Fisco, portanto, agiu de forma contraditória ao classificar agora como "subvenção para custeio" o que considerava antes "devolução de custos". Com efeito, essencial à distinção entre "subvenção" e "devolução de custos" é que a "devolução de custos" tem por causa um custo anteriormente suportado. Já a "subvenção" independe disso. Segundo a já clássica lição do Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978 (D.O.U. de 11 de janeiro de 1979) "*em resumo, subvenção, sob o ,ângulo tributário para fins de imposição do Imposto sobre a Renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor*".

Mais adiante, o mesmo Parecer Normativo CST n. 112/78 definiu os três tipos de subvenção:

Subvenção para custeio é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas.

Subvenção para operação é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais.

[...]

[...] que subvenção para investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

De fato, o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96 auxilia a pessoa jurídica com suas despesas e seus objetivos sociais de exportação, o que poderia levar à classificação como subvenção para custeio ou operação, descartada a classificação como subvenção para investimento. No entanto, não se pode olvidar que o incentivo se refere a um custo específico, qual seja: aquele decorrente do ônus tributário suportado no mercado interno em razão dos tributos acumulados na cadeia produtiva, especificamente as contribuições ao PIS e COFINS, como esclarece a própria lei:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, **como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno**, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

[...]

Sendo assim, se a própria lei define o que está sendo ressarcido, se a própria lei define que houve um custo específico suportado pela pessoa jurídica e que é esse custo que está sendo amenizado, não há como fugir à classificação contábil do crédito presumido de IPI como "**valores recuperados correspondentes a custos e despesas**" (recomposição de custos), enquadradas no art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; no art. 53, da Lei n. 9.430/96; e nos arts. 392, II e 521, §3º, do RIR/99.

[...]

Com a devida vênia, em verdade os julgados merecem apenas uma leve correção. O crédito presumido de IPI não constitui receita bruta ou receita nova, mas constitui sim receita. Trata-se, como vimos, de receita operacional classificada como recuperação de custos e não como receita bruta (faturamento).

Nessa toada, o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96, não sofre a tributação pelo IRPJ e pela CSLL sob o regime do Lucro Presumido, na forma do art. 53, da Lei n. 9.430/96; e art. 521, §3º, do RIR/99.

[...] (*destaques do original*)

Portanto, embora referido julgado estivesse sob embargos de declaração julgados apenas em 17/12/2019, depois de proferido o antes citado Acórdão n.º 9101-004.556, de 3 de dezembro de 2019, neste momento é possível concluir que outra é a orientação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, e que sua interpretação acerca do art. 53 da Lei n.º 9.430/96 está alinhada ao entendimento adotado no acórdão recorrido e à interpretação inicialmente firmada no início deste voto.

No que se refere à CSLL, vale acrescentar que a Instrução Normativa SRF n.º 390/2004, vigente à época do lançamento sob debate, já se encontra revogada pela Instrução Normativa RFB n.º 1700/2017, mas esta permanece disposta da mesma forma em relação à repercussão do art. 53 da Lei n.º 9.430/96 na determinação da CSLL:

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º Serão acrescidos às bases de cálculo de que tratam o caput e o § 1º:

[...]

IV - os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se a pessoa jurídica comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real e no resultado ajustado, ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado;

[...]

Estas as razões, portanto, para afirmar a aplicação do art. 53 da Lei nº 9.430/96 à receita correspondente ao crédito presumido de IPI e, assim, excluir as exigências de IRPJ e CSLL sobre tais receitas, porque calculadas na sistemática do lucro presumido.

Quanto à Contribuição ao PIS e à COFINS também exigidas sobre tais receitas, a decisão de 1ª instância as manteve sob o entendimento de que não poderia reconhecer a inconstitucionalidade do alargamento promovido nas bases de cálculo destas contribuições pelo art. 3º da Lei nº 9.718/98. Já o Colegiado *a quo* afastou essas exigências porque, em se tratando de recuperação de custos, não se confundiria com receitas de faturamento, uma vez afastado o conceito alargado considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

A PGFN contesta a interpretação dada ao conceito de receita bruta depois da definição dada pelo Supremo Tribunal Federal, defendendo que ele pode contemplar, além da venda de mercadorias e serviços, *receitas decorrentes de outras atividades empresariais*. Em seu entendimento, *não se depreende da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal que o conceito de faturamento é restrito e, muito menos, que ele está encastelado nas disposições literais da LC nº 07/70 ou da LC nº 70/91*. Como o incentivo em referência está relacionado às vendas de mercadorias para o exterior, entende que se trata de receita operacional e base de cálculo daquelas contribuições.

A I. Relatora bem demonstra que tais exigências foram calculadas na sistemática cumulativa e, assim, sua manutenção dependeria da correspondência da receita de crédito presumido de IPI com o faturamento da pessoa jurídica. Para além do entendimento firmado na 3ª Turma desta CSRF, releva notar que a exigência aqui formulada já distinguia esta receita do faturamento ao determinar sua adição ao lucro presumido, sem sujeitá-la ao coeficiente de presunção, na forma do art. 521 do RIR/99, no qual, inclusive, está consolidado o art. 53 da Lei nº 9.430/96:

Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§ 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

§ 2º Os juros e as multas por rescisão contratual de que tratam, respectivamente, os arts. 347 e 681 serão adicionados à base de cálculo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 51 e 70, § 3º, inciso III).

§ 3º **Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para determinação do imposto, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado** (Lei nº 9.430, de 1996, art. 53).

§ 4º Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na

determinação da base de cálculo do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 52). *(negrejouse)*

Na mesma linha, o RESP nº 1.611.110/RS, antes citado, traz expresso que o crédito presumido de IPI, como incentivo referente ao custo incorrido pelas exportadoras com a Contribuição ao PIS e a COFINS, trata-se de *receita operacional classificada como recuperação de custos e não como receita bruta (faturamento)*.

É certo que o faturamento nada mais é que uma recuperação de custos da pessoa jurídica, mas isto não autoriza concluir que toda recuperação de custos se identifica com o faturamento da pessoa jurídica. Para estabelecer tal correspondência necessário se faz que o custo/despesa represente, minimamente, uma anulação de item do faturamento. E tal não se verifica em relação à recuperação de valores de Contribuição ao PIS e da COFINS que pressupõem, justamente, a existência do faturamento.

Assim, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN no que se refere às exigências de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS calculadas sobre as “outras receitas” correspondentes ao crédito presumido de IPI tratado na Lei nº 9.363/96.

O Colegiado *a quo* também afastou a **qualificação da penalidade** e, tendo em conta que o lançamento fora cientificado à Contribuinte em 16/10/2007, declarou decaídas as exigências de IRPJ e CSLL até o 3º trimestre de 2002, bem como de Contribuição ao PIS e de COFINS até setembro/2002 (como inclusive esclarecido em sede de embargos opostos pela PGFN).

A PGFN defende o restabelecimento da multa qualificada porque *o recorrido, durante anos consecutivos, a) não escriturou em seus livros contábeis, a totalidade das receitas auferidas. b) declarou nas DIPJ's, enquanto receitas, valores inferiores ao efetivamente auferido; c) prestou informação falsa à administração tributária, vez que nas DCTF's e DACON's, constam débitos inferiores aos efetivamente devido pela autada, etc.* Entende que *com essas condutas, tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.*

Esta Conselheira, em declaração de voto juntada ao Acórdão nº 1101-00.725, assim firmou seus parâmetros para qualificação da penalidade em lançamentos decorrentes da constatação de omissão de receitas:

Concordo integralmente com a I. Relatora no que tange aos efeitos do Ato Declaratório de Exclusão e à exigência do crédito tributário principal. Mas tenho outras razões para concluir pelo afastamento da multa de ofício qualificada, de forma que subsistam apenas os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora.

Os debates havidos durante as sessões de julgamento permitiram-me bem delinear os critérios que adoto para exigência da multa de ofício qualificada.

No primeiro caso apreciado, estivemos frente a um contribuinte que havia omitido significativo volume de receitas, apuradas com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, frente a depósitos bancários de origem não comprovada, concluiu a autoridade lançadora pela existência de valores tributáveis.

A contribuinte apresentara livros contábeis que precariamente reproduziam a movimentação bancária questionada, fazendo transitar a maior parte dos valores apenas por contas patrimoniais, e reconhecendo como receita de vendas somente os valores

expressos nas notas fiscais emitidas. Consoante reproduzido pelo I. Relator, a contribuinte limitou-se a argüir, sem qualquer prova documental, que em virtude da natureza perecível das mercadorias, havia operações de revenda de mercadorias que seguiam diretamente do produtor rural para os clientes da empresa, acobertadas pela Nota Fiscal de Produtor Rural; o pagamento ocorria de forma informal, de vez que realizava pagamentos aos produtores rurais e posteriormente recebia de seus clientes a quitação das mercadorias revendidas.

A qualificação da penalidade decorreu do fato de a contribuinte não ter emitido notas fiscais, não ter escriturado a maior parte de suas receitas e não ter declarado à Receita Federal sua efetiva receita, tentando passar a falsa impressão que a sua receita de vendas de mercadorias foi de apenas R\$ 1.107.598,81, quando na realidade foi de R\$ 7.109.024,52.

Entendi, frente a estes elementos, que se tratava da simples apuração de omissão de receitas, à qual se reporta à Súmula CARF nº 14. O volume de receitas presumidamente omitidas era significativo, e deficiências na escrituração demonstravam a desídia da contribuinte na manutenção de seus assentamentos contábeis. Todavia, embora estes elementos permitissem a imputação de omissão de receitas, eles ainda eram insuficientes para afirmar a intenção dolosa de deixar de recolher tributo. Necessário seria que a Fiscalização investigasse um pouco mais, estabelecendo vínculos concretos entre a movimentação bancária e a atividade operacional da empresa, para assim afirmar que houve a intenção de ocultar receitas tributáveis do Fisco Federal. Evidências como a apuração de depósitos decorrentes de liquidação de títulos de cobrança, ou circularização de alguns depositantes, já permitiriam criar esta inferência.

No segundo caso apreciado, as receitas omitidas foram apuradas a partir das informações do Livro Registro de Saídas, que apresentava expressivo volume de operações, ao passo que as DIPJ, DACON e DCTF não continham qualquer registro de resultados tributáveis ou débitos apurados. Ainda assim, a Fiscalização circularizou um dos clientes da fiscalizada, e identificou outras operações que sequer haviam sido escrituradas no Livro Registro de Saídas. Ao final, concluiu a autoridade fiscal que apesar de ter auferido vultosa receita, a contribuinte agiu dolosamente com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais, apresentando declarações zeradas.

Acompanhei a Turma que, à unanimidade, manteve integralmente o crédito tributário ali exigido, com a aplicação da multa qualificada.

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria escrituração contábil/fiscal da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF nº 14, como antes já mencionei. A distinção deste caso, em relação ao anterior, está na acusação fiscal. A autoridade lançadora justifica a qualificação da penalidade em razão da omissão mediante declaração ao Fisco Federal de somente R\$ 129.557,60 do total de R\$ R\$ 13.947.987,53 das vendas registradas em sua contabilidade, cujo total foi registrado em sua escrituração fiscal e contábil e informado ao Fisco do Estado do Paraná, conforme demonstrado nos subitens "2.3.1", "2.3.2" e "2.3.3", nos quais limita-se a descrever os valores extraídos da escrituração contábil, da escrituração fiscal e das GIAS/ICMS e da declaração simplificada apresentada à Receita Federal.

A autoridade lançadora não acusou a contribuinte de ocultar receitas sabidamente tributáveis, de modo que o litígio não se estabeleceu em relação à intenção da contribuinte em deixar de recolher tributos. A dúvida ganha maior relevo quando observo, no Termo de Verificação Fiscal, que cerca de 50% dos valores omitidos decorrem de CAFÉ DESTIN EXPORTAÇÃO e CAFÉ C/ SUSP PIS-COFINS, cuja

exclusão da base de cálculo do SIMPLES Federal poderia decorrer de interpretação da legislação tributária.

Assim, embora entenda que não é o caso de aplicação da Súmula CARF n.º 14, concordo com o afastamento da qualificação da penalidade, proposto pela I. Relatora.

Também contrário à qualificação da penalidade foi o entendimento expresso no voto condutor do Acórdão n.º 1101-001.267:

Com referência à qualificação da penalidade em razão da omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, é certo que a contribuinte não contabilizou integralmente sua movimentação financeira, assim como a presunção de omissão de receitas se verificou em todos os períodos fiscalizados. Todavia, para se afirmar que os depósitos bancários correspondem a receitas da atividade é necessário que a Fiscalização reúna outras evidências, como por exemplo o creditamento bancário a título de cobrança ou desconto, ou indícios outros que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturá-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. A presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a reiterada constatação de receitas presumidamente omitidas não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente *para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador*, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência. Ainda que por indícios esta intenção deve estar, ao menos, presumida, de modo que a sua reiteração a ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96, em sua redação original. Se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente tributáveis, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

Súmula CARF n.º 14: *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

Súmula CARF n.º 25: *A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73.*

Esclareça-se que, como consignado neste voto, a recorrente invocou a *descrição "auto explicativa" contida nos extratos bancários* para vincular outros depósitos bancários a operações de compra e venda de veículos usados, evidência de vendas sem emissão de nota fiscal, na medida em que as operações assim comprovadas foram admitidas pela Fiscalização como origem de parte dos depósitos bancários. Ocorre que esta circunstância não foi integrada à acusação fiscal acima exposta, acrescida apenas por referências ao significativo descompasso entre a movimentação financeira e as receitas declaradas pelo sujeito passivo, e pela menção ao *grande volume de rendimentos tributáveis* omitidos, mas aí tendo em conta, também, a significativa parcela de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. Assim, além da reiteração, a acusação fiscal apenas afirma que a omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada apresenta valores expressivos, constatações que não se prestam como indícios da intenção de omitir receitas sabidamente tributáveis.

Em tais circunstâncias, a presunção legal de omissão de receitas subsiste, mas a qualificação da penalidade não se sustenta. Desnecessário, portanto, apreciar as demais alegações da recorrente acerca da ausência de embaraços à investigação fiscal, da validade da documentação apresentada e necessária desconstituição por parte da

Fiscalização, do regular registro contábil dos rendimentos tributáveis, do indevido uso da presunção *hominis* para qualificação da penalidade e das inconsistências verificadas na acusação de sonegação, pois tais argumentos já foram antes refutados no que importa à caracterização da omissão de receitas, bem como para manutenção da multa qualificada sobre a omissão de receitas de intermediação financeira.

Por estas razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

De outro lado, esta Conselheira manteve a qualificação da penalidade no voto condutor do Acórdão n.º 1101-001.144, porque agregados outros elementos às apurações feitas a partir dos depósitos bancários que favoreceram a contribuinte no período fiscalizado:

Já no que se refere à multa de ofício mantida no percentual de 150%, cumpre ter em conta que a base de cálculo autuada decorre da constatação de receitas auferidas no período fiscalizado, mediante confronto dos depósitos bancários com os documentos apresentados pela contribuinte durante o procedimento fiscal, a partir dos quais foi possível constatar que apenas parte das operações foram contabilizadas pela autuada, e que nem mesmo em relação a esta parcela foram declarados ou recolhidos os valores devidos. Diante deste contexto, a autoridade lançadora expôs que:

No que concerne à aplicação da multa proporcional ao valor do imposto, a mesma foi de 150%, por prática, em tese, de infração qualificada como:

1 – Sonegação (art. 71 da Lei n.º 4.502/1964), tendo em vista que a contribuinte agiu e omitiu com dolo para impedir e retardar totalmente em relação ao ano-calendário 2001 o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

1.1 – Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (por três anos consecutivos, não entregou a DIPJ, deixando de informar o resultado do exercício, a base de cálculo e o regime de tributação; não informou nenhum valor nas DCTF; não apresentou a escrituração comercial para que houvesse possibilidade de apuração da base de cálculo; não comprovou a origem dos créditos em contas mantidas em instituições financeiras, tendo cabido tal tarefa à fiscalização, tudo evidenciando o intuito de omitir informações, com o fito de eximir-se do pagamento do imposto/contribuições);

1.2 – Das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal e o crédito tributário correspondente (na condição de rede de lojas na exploração do comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, deixou de informar o total das receitas típicas da atividade, inclusive deixando de apresentar declarações, como se não mais estivesse em atividade, sem se importar em esclarecer se os créditos em suas contas bancárias se referiam a esse tipo de atividade ou a outra, levando a fiscalização a apurar os valores pelo regime de lucro arbitrado; ainda, passou toda a rede de lojas a empresa sucessora que, como demonstrado nos anexos, muitas vezes é solidária, ao passo que ambas operaram nos mesmos estabelecimentos comerciais às mesmas épocas; nesse sentido, a autuada desfez-se de todo seu patrimônio comercial, reduzindo a ampla rede a apenas um pequeno estabelecimento no endereço constante do cabeçalho).

Acrescente-se a esta acusação as referências, também trazidas pela Fiscalização, acerca da reiteração desta conduta omissiva por parte da pessoa jurídica SANTEX que, antes da autuada (IMPELCO), foi constituída para operação da marca GR ELETRO:

No ano de 2000 foi requisitado procedimento de fiscalização pelo Ministério Público Federal, onde foi constatada a sucessão de SANTEX por IMPELCO – processos números 10183.004979/00-11 (arquivado por decadência) e 10183.002620/2001-25 (créditos inscritos na Dívida Ativa da União).

Em ambas as ocasiões os procedimentos de fiscalização foram precedidos de ações policiais de busca e apreensão nos estabelecimentos da contribuinte, que sempre usa a marca GR ELETRO, mudando apenas o CNPJ dos estabelecimentos e abandonando o anterior, categoria em que se inclui IMPELCO, furtando-se ao cumprimento das obrigações tributárias.

Contudo, no sistema CNPJ os estabelecimentos matriz e filiais de IMPELCO continuam ativos, em vários dos mesmos endereços da empresa sucessora/solidária, além de haver movimentação financeira em 2002 no valor de R\$ 49.283.060,04, de R\$ 42.620.634,83 em 2003, de R\$ 11.790.083,53 em 2004 e de R\$ 58.836,41 em 2005, não havendo entrega de declarações também para esses anos, confirmando a assertiva de que IMPELCO foi "substituída" paulatinamente por VESLE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA (vide fls. 02 a 04 do ANEXO IV – QUATRO)., aberta em 06/06/2000, considerando que a marca GR ELETRO continuou no mercado, inclusive com inserções na mídia televisiva e propaganda contínua em listas telefônicas, sendo mais recentemente substituída pela marca FACILAR, adotada no início de 2007 por VESLE.

Considerando a forma de apuração, nestes autos, dos fatos tributáveis, não são aplicáveis as Súmula CARF n.º 14 e 25, porque não se trata de presunção legal de omissão de receitas, ou de simples apuração de omissão de receitas, e ainda que tenha havido arbitramento dos lucros, outras evidências foram agregadas para demonstração do intuito de fraude.

Observe-se, ainda, que a recorrente limita-se a argumentar que não houve embaraço à fiscalização (aspecto antes apreciado em sede de recurso de ofício), e nega a existência de dolo apenas em razão da autuação de fundar em presunção. No mais, afirma confiscatória a penalidade subsistente, ao final pleiteando sua redução para 75% *uma vez que reconhecida pelos Nobres Julgadores a quo que: "a contribuinte não causou embaraço à fiscalização, prestando os esclarecimentos que lhe eram possíveis"*. Ocorre que o percentual de 150% está previsto no art. 44 da Lei n.º 9.430/96 para as exigências de ofício nas quais restar caracterizado o intuito de fraude, aqui presente em razão das evidências reunidas pela Fiscalização acerca da deliberada intenção da contribuinte de, reiteradamente praticando fatos jurídicos tributáveis, deixar de escriturá-los adequadamente de modo a subtraí-los da incidência tributária.

Tais parâmetros orientaram os votos contrários à qualificação da penalidade em face de significativa e/ou reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, como são exemplos as decisões veiculadas nos Acórdãos n.º 9101-004.596 (Diadorim Participações Ltda, Relatora Viviane Vidal Wagner), 9101-004.458 (Frigorífico Foresta Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.456 (Tumelini Fomento Mercantil Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.423 (Frigorífico Ilha Solteira Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), 9101-005.083 (Silvia Maria Ribeiro Arruda), 9101-005.084 (Saesa do Brasil Ltda ME), 9101-005.121 (Nadia Maria F. C. de Farias), 9101-005.150 (Ilha Comunicações Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.151 (Pizzaria e Churrascaria Bosque Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.212 (Abbatur Turismo e Locações EIRELI, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.216 (Casa Verre Comércio e Distribuição EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), e 9101-005.244 (Kolbach S/A, Relatora Livia De Carli Germano). De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da penalidade no Acórdão n.º 9101-004.838 (Guaporé Comércio de Madeiras Ltda) quando constatado que a autoridade fiscal não só estabeleceu o vínculo dos depósitos bancários com receitas da atividade da Contribuinte como também evidenciou *todo o percurso por ele desenvolvido para, consciente e intencionalmente, suprimi-las das bases*

tributáveis, bem como para ocultar esta conduta por meio da apresentação de declarações com informações falsas e adotar todos os meios evasivos para dificultar o procedimento fiscal. A presunção de omissão de receitas estipulada no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, em tais circunstâncias, não se destina, propriamente, à determinação das receitas, mas sim à definição do momento de ocorrência do fato gerador, diante da falta de colaboração do sujeito passivo em detalhar as receitas de sua atividade omitidas. Na mesma linha foi o voto vencedor proferido no Acórdão n.º 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto).

No presente caso, as autoridades lançadoras imputaram multa qualificada aos créditos tributários decorrentes de receitas presumidamente omitidas a partir da constatação de saldo credor de caixa. No Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 2003/, há extensa demonstração dos suprimentos de numerários na conta Caixa a partir de saídas das contas Bancos, bem como das verificações daí decorrentes para identificação dos valores que deveriam ser expurgados por falta de comprovação de efetivo suprimento de Caixa, ensejando a apuração de saldos credores e a consequente presunção legal de omissão de receitas.

Ao final, assim motivam a qualificação da penalidade:

A multa de ofício considerada na presente autuação foi a de 150%, com exceção da infração mencionada no item 3 supra, haja vista a conduta dolosa pelo contribuinte a qual teve por desiderato impedir o conhecimento por parte da administração tributária do total das exações devidas pela empresa em epígrafe, mediante as seguintes ações/omissões:

- a) Não escriturar em seus livros contábeis a totalidade das receitas auferidas.
- b) Declarar nas DIPJ's respectivas (Fls. 174 a 238), enquanto receitas, valores inferiores ao efetivamente auferido.
- c) Prestar informação falsa à administração tributária, haja vista que nas DCTF's DACON's respectivas (Fls. 24 a 260), constam débitos inferiores ao efetivamente devido pela autuada.
- d) Inserção em sua contabilidade de elementos inexatos, visto que, como já demonstrado, o contribuinte omitiu lançamentos (saídas da conta Caixa) a fim de acobertar a movimentação de recursos mantidos a margem de sua escrituração regular, mormente conhecido como "estouro" de Caixa.

Relevante notar que a conduta adotada pelo contribuinte se materializa por todo o período abrangido por esta autuação, e que, pela quantidade de lançamentos demonstra que não houve um mero erro de fato.

Por tudo o exposto, conclui-se que o autuado incorreu no disposto nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais definem a conduta de sonegação e fraude.

[...]

No mesmo diapasão, é de salientar que o contribuinte foi regularmente intimado (Termo de Intimação Fiscal n. 004, Fls. 79 a 87, Termo de Intimação Fiscal n.º 05, Fls. 88 a 102, Termo de Intimação Fiscal n.º 06, Fls. 103 a 123 e Termo de Intimação Fiscal n.º 07, Fls. 124 a 139) a prestar os esclarecimentos cabíveis acerca da contabilização daqueles valores como entradas na conta Caixa, bem como a comprovar, através de documentos hábeis e idôneos, a procedência destes lançamentos contábeis.

Contudo, nada na acusação fiscal se presta a correlacionar os “estouros” de Caixa a recebimentos decorrentes de receitas da atividade omitidas. Apenas afirma-se que a Contribuinte deixou de comprovar *a procedência destes lançamentos contábeis*, do que decorre a presunção legal que toma por indício a identificação de saldo credor na conta Caixa.

Em tais circunstâncias, e diante das premissas inicialmente fixadas neste segundo ponto do voto, não é possível admitir a qualificação da penalidade em face, apenas, de reiterada omissão de receitas presumidas a partir de saldo credor de caixa, dissociada de outras evidências de as irregularidades escriturais corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo. Resta, assim, fora de dúvida a aplicação da Súmula CARF n.º 25 (*A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73.*).

Daí porque deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN também em relação à qualificação da penalidade.

Em consequência, a regra decadencial deixa de ser, necessariamente, aquela prevista no art. 173, I do CTN.

A PGFN, de seu lado, ainda questiona a **aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN**, invocando paradigmas nos quais foi determinada a *aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN nas situações onde não tenha ocorrido o recolhimento antecipado sobre as rubricas lançadas, não importando pagamentos afetos a outros fatos que não são objeto de cobrança.*

No âmbito do CARF, a matéria tem seu julgamento afetado pelas disposições do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Isto porque, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já havia decidido, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp n.º 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).
2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).
3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).
5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.
6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.
7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Extrai-se deste julgado que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN. E tal conduta, como já se infere a partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também *a declaração prévia do débito*.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos,

contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal. Por esta razão, os fundamentos do voto condutor mais se dirigiram a registrar a inadmissibilidade da *aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal.*

Acrescente-se, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça também aprovou a Súmula 555 segundo a qual: *Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.* Todavia, os precedentes para a consolidação deste entendimento, para além do que já consignado acerca do REsp nº 973.733/SC antes referido, têm em conta as seguintes circunstâncias fáticas:

- AgRg nos EREsp 1199262 / MG: afirma aplicável a regra do art. 150, §4º do CTN se o crédito tributário exigido decorre de pagamento a menor de tributo reduzido por creditamento indevido em sistemática não-cumulativa;
- AgRg no Ag 1241890 / RS: confirmou a decadência de crédito tributário relativo a Imposto sobre Serviços – ISS lançado depois de expirado o prazo do art. 173, I do CTN;
- AgRg no Ag 1394456 / SC e AgRg no Ag 1407622 / PR: afastaram aplicação cumulativa dos arts. 150, §4º e 173, I do CTN pretendida para não ver decaída exigência depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
- AgRg no AREsp 20880 / PE: validou aplicação da regra do art. 173, I do CTN a tributo estadual sob a premissa de que não havia pagamento ou declaração, como informado na Inscrição em Dívida Ativa;
- AgRg no AREsp 102378 / PR: infirmada a notificação anterior do lançamento, confirmou-se a decadência de Contribuição ao SENAI constituída depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
- AgRg no AREsp 246013 / SE: rejeitou a alegação de que a exigência de diferencial de alíquota de ICMS estaria associada a pagamento parcial e manteve a regra decadencial do art. 173, I do CTN;
- AgRg no AREsp 252942 / PE: validou a regra decadencial do art. 173, I do CTN frente a exigência de IRPF decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto sem explicitar se houve alegação de pagamento antecipado ou declaração do débito;
- AgRg no AREsp 260213 / PE e AgRg no REsp 1074191 / MG: validaram a regra decadencial do art. 173, I do CTN frente a exigência de ICMS sem prova de pagamento ou declaração do débito;

- AgRg no REsp 1218460 / SC: manteve a aplicação da regra do art. 173, I do CTN para lançamento de contribuição devida à Fazenda Nacional diante da *inexistência de qualquer pagamento antecipado do tributo por parte da ora recorrente (Sujeito Passivo), a qual permaneceu totalmente inerte à obrigação conforme provas de extrato analítico de débitos;*
- AgRg no REsp 1235573 / RS: validou a regra decadencial do art. 173, I do CTN porque *a parte deixou de efetuar o pagamento da contribuição devida sobre o 'prêmio por tempo de serviço', em sua totalidade, não havendo que se falar em pagamento parcial ou recolhimento a menor da contribuição sobre a folha de salários;*
- AgREsp 1277854 PR: afasta a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN se *inexistiu pagamento de tributos pela empresa, mas apenas apresentação de DCTF contendo informações sobre supostos créditos tributários a serem compensados;*
- REsp 985301 / SC e REsp 1015907 / RS: afastaram aplicação cumulativa dos arts. 150, §4º e 173, I do CTN pretendida para não ver decaída exigência de Contribuição Previdenciária depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
- REsp 1090021 / PE: afasta pretensão de aplicação da regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91 e declara decaída exigência de Contribuição Previdenciária formalizada depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
- REsp 1154592 / PR: confirma aplicação da regra decadencial do art. 173, I do CTN a lançamento de IRPJ, IRRF e CSLL por inexistência de pagamento, mas com relato de aplicação de multa qualificada e agravada;
- REsp 1344130 / AL: confirma aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN a lançamento de IRPJ porque *o simples fato de a apuração e o pagamento do crédito terem ocorrido após o vencimento do prazo previsto na legislação tributária não desloca o termo inicial da decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I, do CTN) e também porque não consignada a existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte que efetuou o pagamento após o vencimento.*

Confirma-se, portanto, que a quase totalidade dos precedentes sequer tangenciou a repercussão das obrigações acessórias impostas aos sujeitos passivos. Quanto à decisão no AgRg no REsp nº 1.277.854/PR, ela aparenta contrariar a decisão em sede de repetitivos proferida no REsp nº 973.733/SC que cogita da aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN na hipótese de informação do débito em DCTF, muito embora apontamentos ao longo do voto da primeira, acerca da informação do débito em declaração, indiquem corresponder à formalização da compensação, mas não em Declaração de Compensação – DCOMP, vez que referente a débitos de IRRF devidos em abril e maio de 1998, enquanto referida declaração somente foi instituída com a Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002. Nota-

se, ainda, que se a decisão no AgRg no REsp n.º 1.277.854/PR negasse a aplicação do art. 150, §4º do CTN na hipótese de declaração parcial do débito em DCTF, ela poderia estar em contradição com a própria súmula aprovada, segundo a qual, recorde-se, *quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.*

De todo o exposto conclui-se que não há, naquele julgado ou nos demais que instruem a Súmula 555 do STJ, maior aprofundamento acerca do que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN, permitindo-se aqui a livre convicção acerca de sua definição. Referido dispositivo, por sua vez, assim estabelece:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Indispensável, portanto, o exercício da atividade que a lei atribui ao sujeito passivo, a qual não se limita ao pagamento, que deve estar associado à apuração do crédito tributário devido, assim estampada em sua escrituração comercial e fiscal. Imprópria, portanto, a pretensão da PGFN de que haja recolhimento especificamente em relação à parcela omitida e que motiva a exigência. A demonstração da apuração ao Fisco por meio das obrigações acessórias que a lei impõe à pessoa jurídica já caracteriza atividade apta a atrair os efeitos do art. 150, §4º do CTN se o Fisco não invalida esta apuração e promove, apenas, exigências suplementares em relação a ela.

No presente caso, para o ano-calendário 2002, a Contribuinte apresentou DIPJ para o período fiscalizado, e ali informou a apuração de IRPJ e CSLL sobre lucro presumido trimestral, bem como, possivelmente, de Contribuições sobre o faturamento, dado que, apesar de não reproduzida nos autos esta parte da DIPJ, houve faturamento indicado para apuração de IRPJ e CSLL, e a autoridade fiscal não reporta falta de recolhimento de Contribuição ao PIS e de COFINS sobre o faturamento informado. Ao contrário, junta aos autos as DCTF apresentados do ano-calendário 2002 para afirmar que os débitos lançados não foram ali declarados, mas nenhum ressalva faz às informações de que débitos de Contribuição ao PIS e de COFINS, assim como de IRPJ e CSLL, teriam sido apurados e ao menos parcialmente pagos em todos os períodos de apuração de 2002 (e-fls. 448/452) Assim, os fatos geradores ocorridos até 30/09/2002 restam alcançados pela decadência, na forma do art. 150, §4º do CTN, vez que o lançamento somente

foi cientificado à Contribuinte em 16/10/2007. Ou seja, restam decaídas as exigências de IRPJ e CSLL do 1º ao 3º trimestres de 2002, e as exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS até setembro/2002, exatamente como decidido no acórdão recorrido e esclarecido em sede de embargos.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN não só em relação à tributação de receita de crédito presumido de IPI e à qualificação da penalidade, como também quanto à contagem do prazo decadencial.

(assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Andrea Duek Simantob - Conselheira

Divergi da i. Relatora, especificamente, no tocante à tributação da receita de crédito presumido de IPI na sistemática do lucro presumido, pois tenho me manifestado no sentido de que devem ser adicionadas à base de cálculo do IRPJ e da CSLL as respectivas receitas, extensiva, no caso dos autos, por se tratarem de receitas não adicionadas, às exigências de PIS e da COFINS.

A discussão travada gira em torno de se definir ou não, se o crédito presumido de IPI configura típica recuperação de um custo tributário ocorrido nas etapas anteriores de circulação e embutido no custo dos insumos (matéria-prima, produtos intermediários, material de embalagem, etc.), utilizados na industrialização dos produtos exportados ou se se caracteriza como **outras receitas operacionais**, constando do cômputo da Receita Bruta e por conseguinte do conceito de faturamento.

A Fazenda Nacional partiu da premissa de, ao se reconhecer que o crédito presumido de IPI, veiculado pela Lei nº 9.363/1996, ter natureza financeira, constitui-se em típica de receita operacional, na medida em que se denomina subvenção para custeio, diferindo, portanto, da ideia de recuperação de custos.

Por força dessa posição foi interposto o recurso especial para a reforma do acórdão recorrido. Aduz a Fazenda que o Regulamento do Imposto de Renda determina sejam computadas na determinação do lucro operacional as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Nestes termos, diante da questão posta, entende-se que os valores atinentes a crédito presumido de IPI devem ser contabilizados como receita do exercício e registrados de forma separada e destacada do resultado das operações normais, por se tratarem de transferência de renda e não de capital, devendo ser adicionados às bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro apuradas pelas pessoas jurídicas submetidas à tributação com base no lucro presumido, as quais também diante do faturamento possuem por pressuposto a adição às bases de cálculo do PIS e da COFINS cumulativa.

Penso que o raciocínio da Fazenda Nacional não merece reparos – e assim tenho decidido -, pelos motivos expostos a seguir.

O crédito presumido de IPI tem por fundamento o disposto no artigo 1º da Lei n. 9.363/96:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n.ºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Nota-se que o objetivo do legislador está alinhado à política de desoneração das exportações, no sentido de que, como regra geral, não devem incidir tributos nas vendas ao exterior.

A autuação fiscal decorreu, portanto, da aplicação dos artigos 25, II e 29, II, da Lei n. 9.430/96, que estabelecem (redação vigente à época dos fatos):

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas: (grifei)

(...)

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (grifei)

e

Art. 29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores. (grifei)

(...)

*II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, **as demais receitas**, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I do caput, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (grifei)*

Assim, entendo que o tratamento a ser conferido ao crédito presumido de IPI, que deve ser entendido como **crédito de natureza financeira**, que efetivamente **compõe a receita da empresa** (na rubrica “demais receitas”, acima prevista), ainda se mantém, na medida em que não há decisão em sede de repercussão geral pelo STJ e o STF deixa claro que o conceito de receita bruta também equivale a faturamento, como será demonstrado abaixo.

Sobre o assunto, releva ressaltar que o STF vem entendendo que **normas estritamente legais**, não ensejam campo de acesso junto ao Supremo.

Como se observa pelo julgado proferido pelo Exmo. Sr. Ministro Marco Aurélio Melo no RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.061.779 RIO GRANDE DO SUL:

*À mercê de articulação sobre a violência à Carta da República, pretende-se submeter a análise matéria que **não se enquadra no inciso III do artigo 102 da Constituição Federal**.(grifei)*

*A par deste aspecto, destaco dever ser observado o que decidido pelo Supremo Tribunal Federal, no extraordinário n.º 1.052.277, relatoria do ministro Dias Toffoli, quanto à **inexistência de repercussão geral da questão relativa à inclusão de benefícios fiscais na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro, tema similar ao debatido no presente processo**.(grifei)*

Ou seja, o Pretório Excelso entende que o caso seria questão atinentes a normas infraconstitucionais. E, seguindo este diapasão, já ainda não temos de forma concreta posição junto ao STJ, em sede de repercussão geral, quanto à inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendo necessária a aplicação ao caso concreto o disposto na legislação tributária vigente, especialmente o disposto no Regulamento do Imposto de Renda.

As decisões sobre esta matéria, no âmbito dos Tribunais Judiciais, têm se modificado ao longo do tempo e o julgador administrativo, até que se tenha uma posição firmada pelos tribunais superiores, precisa firmar sua posição pautada nos alicerces legais impostos pela legislação tributária vigente, bem como nos conceitos atinentes à receita bruta e faturamento já estanques e decididos pelos tribunais superiores. Aí o motivo da minha divergência e que tal qual no precedente de minha relatoria (ac. 9101-004.556), mantenho o entendimento ora esposado.

Destaco, ainda, para confirmar minhas razões de divergência, não só quanto ao IRPJ e CSLL, mas também quanto ao PIS e à COFINS, junto à i. Relatora, decisão do Ministro Luiz Fux, no RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 1.022.657 MINAS GERAIS, onde se dispõe sobre o conceito de Receita Bruta (equivalente à faturamento):

(...)“No que se refere à matéria de fundo, verifica-se que o Tribunal a quo julgou a lide nos seguintes termos:

“As bases de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS, seja o ‘faturamento’ (receita bruta operacional), para as empresas ainda sujeitas à Lei n.º 9.718/98, sob o regime cumulativo, seja a ‘receita bruta’, para as submetidas às Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, sob o regime não-cumulativo, denotam que tais conceitos (faturamento ou receita bruta) distinguem-se de receita ‘líquida’ auferida pelas empresas. Em ambas as hipóteses, a base de cálculo resulta das negociações envolvendo venda de mercadorias/serviços, fato gerador das imposições, sendo certo que custo da ‘taxa’ resta embutido no preço dos negócios entabulados com os consumidores.

*(...) É pertinente sinalar que a receita bruta de vendas auferida pela autora inclui as taxas e comissões pagas às administradoras de cartão de crédito, na exata dicção do art. 1.º, § 1.º, Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. **Tudo quanto entra na empresa a título de preço pela venda de mercadorias é receita, para o efeito de incidência da contribuição ao PIS e à COFINS**, não tendo qualquer relevância, em termos tributários, a parte destinada às despesas com vendas, que obviamente não representam ingressos financeiros.*

Aliás, as exclusões da base de cálculo permitidas pela legislação estão previstas no § 3.º do art. 1.º e são ‘numerus clausus’. (...) Com efeito, concluir que a ‘taxa’ controversa não integra a base de cálculo do PIS e/ou da COFINS exige interpretação ampla de conceitos legais de modo favorável à parte impetrante, contrariando a primeira leitura dos comandos normativos, o que malfez a tipicidade e a estrita legalidade tributárias, não se podendo evocar equidade para dispensa de tributos (art. 111 c/c art. 108 do CTN). A matéria não é recente nesta Corte, cujo entendimento se consolidou no sentido de que ‘a taxa de administração de cartão de crédito ou débito é custo operacional que o estabelecimento comercial paga à administradora, não estando inclusa nas exceções legais que permitem subtrair verbas da base de cálculo da COFINS e do PIS’.” (...)

Nesse contexto, o acórdão recorrido não divergiu da orientação firmada por esta Corte, de que “receita bruta” e “faturamento” são termos considerados equivalentes para fins tributários e expressam a totalidade das receitas percebidas pelo contribuinte com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, ou seja, consistem na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.

No mesmo sentido:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS E PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS. BASE DE CÁLCULO. CONCEITO DE RECEITA BRUTA E FATURAMENTO. INCLUSÃO DO VALOR REFERENTE À COMISSÃO COBRADA POR ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO. JULGADO RECORRIDO CONSOANTE À JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.” (RE 902.734-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe de 13/10/2015)

“DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PIS E COFINS. TAXAS E COMISSÕES PAGAS ÀS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO. RECEITA BRUTA E FATURAMENTO. TOTALIDADE DOS VALORES AUFERIDOS COM A VENDA DE MERCADORIAS, DE SERVIÇOS OU DE MERCADORIAS EARE 1022657 / MG SERVIÇOS. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

*Nos termos da jurisprudência da Corte, incide Pis e Cofins sobre a totalidade dos valores auferidos no exercício das atividades empresariais do contribuinte. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 853.463-AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 18/9/2015) “Agravo regimental no recurso extraordinário. Prequestionamento. Ausência. Tributário. Prazo prescricional para repetição. LC nº 118/05. Taxa de administração de cartão de crédito. PIS e COFINS. Receita bruta e faturamento. Sinônimos. Precedentes. 1. Não se admite o recurso extraordinário quando o dispositivo constitucional que nele se alega violado não está devidamente prequestionado. Incidência das Súmulas nºs 282 e 356/STF. 2. A orientação firmada no RE nº 566.621/RS reconheceu a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC nº 118/05, considerando válida a aplicação do novo prazo de 5 anos, tão somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005, situação na qual se enquadra o presente feito. 3. O STF firmou o entendimento de que **a receita bruta e o faturamento, para fins de definição da base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS, são termos sinônimos e consistem na totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, assim entendido como a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.** 4. Agravo regimental não provido.” (RE 827.484-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, DJe de 30/4/2015) (grifei)*

Portanto, forte na premissa de que eventuais incentivos fiscais, embora diminuam a carga tributária, por isso mesmo acabam por majorar o lucro das empresas, com impacto positivo na base de cálculo a ser apurada, correto o enquadramento efetuado pela autoridade fiscal.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob