



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10120.002252/2006-64  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-012.286 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de dezembro de 2022  
**Recorrente** FUGA COUROS HIDROLANDIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2006

PROCEDIMENTO DE RECONHECIMENTO DE CRÉDITO DO SUJEITO PASSIVO EM QUE HOUVE DECISÃO EM JULGAMENTO ADMINISTRATIVO QUE APENAS ANALISOU QUESTÃO PREJUDICIAL E NÃO ADENTROU NO MÉRITO DA LIDE.

Exclusivamente no processo administrativo fiscal referente a reconhecimento de direito creditório em que ocorreu decisão de órgão julgador administrativo quanto à questão prejudicial, inclusive prescrição para alegar o direito creditório, incumbe à autoridade fiscal da unidade local analisar demais questões de mérito ainda não apreciadas no contencioso (matéria de fundo, inclusive quanto à existência e disponibilidade do valor pleiteado), cuja decisão será passível de recurso sob o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, não tendo que se falar em decurso do prazo de que trata o §5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Em caso de divergência na etapa de liquidação do julgado cabe nova manifestação de inconformidade pelo sujeito passivo, nos termos do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 02/2016.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para que a autoridade fiscal da unidade local analise o direito creditório. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-012.285, de 20 de dezembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10120.002113/2006-31, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Jose Adao Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado), Semiramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente). Ausente a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, substituída pelo Conselheiro Mateus Soares de Oliveira.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3301-012.286 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10120.002252/2006-64

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade pela recorrente, em relação ao não reconhecimento dos créditos da não cumulatividade das contribuições, apurados sobre operações de exportação, formulados através de PER/DCOMP.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório do Acórdão recorrido:

Cuidam os autos de Dcomp, na qual a contribuinte solicita compensação de débitos próprios diversos com crédito de ressarcimento da Cofins ou PIS não-cumulativa – exportação, referente ao [...] trimestre de 2006.

Irresignada com a decisão da instância "a quo" na parte em que não reconhece o crédito da contribuição, a interessada oferece manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que:

Inexiste óbice aos créditos originalmente apurados em DIPJ, tendo se verificado somente a superveniência de auto de infração (IRPJ/CSLL), onde se arbitrou o lucro da empresa. É de rigor, então, o reconhecimento do direito creditório postulado e as conseqüentes homologações das compensações declaradas;

Alternativamente, se assim não se entender – o que se admite apenas a título de argumentação ao menos, deverá ser sobrestado este Processo até que sobrevenha decisão final do CARF quanto ao Processo Administrativo n.º 16004.000657/200913;

Não sendo este o entendimento, mercê da homologação declarada, por falta de objeto, sejam os autos arquivados, sem qualquer outro direito da RFB.

Em julgamento, o órgão de piso proferiu decisão em que não reconhece o direito creditório da recorrente, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006

Lucro Arbitrado Ressarcimento do PIS/Cofins NãoCumulativa – Exportação  
Impossibilidade

As normas vigentes para as contribuições Cofins/PIS antes das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 eram as normas de tributação cumulativa, sem direito a crédito. Ao ter o seu lucro arbitrado, o contribuinte deixou de ser tributado pelas regras da não-cumulatividade, não fazendo jus a qualquer tipo de crédito referente àquelas contribuições sociais.

Compensação – Necessidade da Liquidez e Certeza do Crédito do Sujeito Passivo – Observância do Entendimento da RFB.

A lei somente autoriza a compensação de crédito tributário com crédito líquido e certo do sujeito passivo, por outro lado, é dever do julgador observar o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada, a recorrente, em sede de recurso voluntário, repisou os argumentos contidos na manifestação de inconformidade, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, e expõe, em breve relato, o seguinte:

- 1) É improcedente o arbitramento do lucro, pela suposta omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada;
- 2) “*O único motivo para a glosa do direito da Recorrente está no fato de que teve ela alterada a forma de apuração de lucro pelo Fisco*”;
- 3) Deve ser sobrestado o presente até decisão final em relação ao Processo Administrativo n.º 16004.000657/2009-13.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Em procedimento fiscal, que produziu o auto de infração formalizado através do Processo Administrativo n.º 16004.000657/2009-13, conforme Termo de Descrição do Fatos, a autoridade tributária assim narra a infração apurada:

A partir da análise das contas bancárias abertas pela empresa, a fiscalização constatou que duas contas bancárias não haviam sido contabilizadas (conta n.º 12191-30, do Banco HSBC, e conta n.º 300-9, do Banco Itaú), motivo pelo qual a fiscalizada foi intimada, em 10/02/2009, a informar o n.º da folha do livro diário onde estariam contabilizadas as movimentações financeiras efetuadas nas citadas contas (fls. 163/178).

(...)

Tendo em vista a resposta da fiscalizada, em relação às contas bancárias não contabilizadas, de que “*as mesmas foram sempre consideradas diretamente como operações de caixa, isto é, com contabilização englobada dos valores, sem a devida especificação*”, e que os valores movimentados nas referidas contas bancárias encontram-se incluídos na receita já oferecida à tributação, foi ela intimada, em 08/05/09, para comprovar as suas alegações, com

documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, vinculando, **INDIVIDUALIZADAMENTE**, os valores da movimentação das referidas contas bancárias com os lançamentos de caixa e também com as contas de receita, sob pena de sua escrituração ser considerada imprestável para determinar o lucro real, bem como para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ensejando o arbitramento do lucro, nos termos do artigo 530 do decreto n.º 3.000/1999 - RIR/99 (fls. 187/193).

Na mesma intimação também foi intimada a comprovar a origem dos créditos efetuados nas mencionadas contas bancárias, conforme planilha enviada em anexo à intimação, de forma INDIVIDUALIZADA, sob pena de os créditos serem considerados OMISSÃO DE RECEITAS, nos termos do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 (fls. 187/193).

(...)

Cabe ressaltar, ainda, que a fiscalização verificou que os valores constantes das contas bancárias em apreço **NÃO FORAM CONTABILIZADOS NA CONTA CAIXA**.

Portanto, restou devidamente caracterizada a omissão de receitas relativa aos créditos de origem não comprovada, nos termos do artigo 42 da Lei n.º 9.430. Destarte, **intimamos a fiscalizada a retificar a sua escrituração**, incluindo os valores movimentados nas contas bancárias supramencionadas, para que a fiscalização pudesse identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, e também determinar o lucro real, **sob pena de arbitramento do lucro**, nos termos do artigo 530 do decreto n.º 3.000/1999 (fls. 198/202).

(...)

Tendo em vista que a fiscalizada deixou de contabilizar contas bancárias por dois anos seguidos (2005 e 2006) e, intimada para contabilizá-las, não o fez, não restou outra alternativa ao Fisco senão a de proceder ao arbitramento do lucro para fins de determinação do imposto de renda, nos termos do artigo 530, inciso II, do Regulamento de Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000/1999) (...)

(...)

Note-se que o fato de a fiscalizada deixar de contabilizar contas bancárias, de vultosa movimentação, torna impossível à fiscalização identificar a EFETIVA movimentação financeira, inclusive bancária.

Também, da mesma forma, o Fisco não tem como determinar o lucro real da fiscalizada, já que os créditos de origem não comprovada caracterizam omissão de receitas, mas o fisco não tem como determinar os possíveis custos ou despesas para chegar ao lucro real. Isso só a fiscalizada poderia ter condições de fazer, mas não o fez.

Por outro lado, se o Fisco procedesse à tributação dos créditos de origem não comprovada pelo critério do lucro real, acabaria tributando a receita e não o lucro, o que é vedado pela legislação.

Ou seja, conforme dispõe o artigo 44 do Código Tributário Nacional (CTN), a base de cálculo do imposto de renda é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Conclui-se, portanto, que o lucro arbitrado não representa qualquer tipo de penalidade imposta ao contribuinte. É apenas uma forma de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, à mingua de outra que seja possível.

Por ocasião do julgamento da manifestação de inconformidade deste processo, o relator do voto, acolhido à unanimidade pela Turma, decidiu por manter a decisão de não-reconhecimento do crédito pleiteado, sob os argumentos contidos no auto de infração do PAF n.º 16004.000657/2009-13:

De início, é de bom alvitre salientar que a compensação de créditos tributários (débitos do contribuinte) pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo, mas nas condições estipuladas pela lei. Confirma-se isto no art. 170 do CTN:

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

*Parágrafo único: Omissis.*

No caso, verifica-se que a contribuinte não detém qualquer tipo de crédito decorrente do ressarcimento da contribuição Cofins ou PIS – Não-Cumulativa – Exportação, pois teve seu lucro arbitrado nos anos-calendários de 2005 e 2006. As normas vigentes para as contribuições Cofins/PIS antes das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 eram as normas de tributação cumulativa. Ao ter o seu lucro arbitrado o contribuinte deixou de ser tributado pelas regras da não-cumulatividade e, portanto, não faz jus a qualquer tipo de crédito da contribuição Cofins ou PIS.

Ocorre que a fundamentação para o não reconhecimento do direito creditório (arbitramento do lucro) foi afastada através da decisão formalizada através do Acórdão n.º 1101-000.854, no julgamento do auto de infração, sob as razões a decidir a seguir:

Pois bem. A situação em voga aparenta se adequar, numa análise superficial, a uma das hipóteses legais que legitimam a adoção oficiosa do lucro arbitrado. As vagas respostas da autuada foram incapazes, com efeito, de elucidar o motivo segundo o qual aquelas contas bancárias, de monta vultosa, não foram escrituradas, ao longo dos anos-calendários de 2005 e 2006. A negativa em retificar os livros pertinentes, outrossim, não melhora o cenário focado, ditando adversidades às pretensões da postulante.

Sucedo, todavia, que o arbitramento, como medida última e extrema, só deve ser cominado nas situações em que a apuração do lucro real esteja, realmente, total e irreversivelmente obstada pelos vícios que inquinem a escrituração contábil-fiscal. Cuidando-se, especificamente, da não contabilização de determinadas contas correntes, é essencial, para que se legitime o arbitramento, que o fato provado prejudique, inarredavelmente, a correta mensuração do lucro verificado no período. O comando do transcrito artigo 47, inciso II, alínea 'a', da Lei n.º 8.981/1995, por esse motivo, deve ser lido, sempre, de modo temperado, com vistas a toda a teleologia a ele inerente. Salvo contrário, poder-se-ia entender que o arbitramento, de maneira subvertida, poderia ser posto a funcionar em toda e qualquer hipótese de escrituração débil da movimentação financeira e bancária – o que, por óbvio, não é verdade.

*In casu*, como bem alertou a recorrente, o total dos depósitos bancários cuja origem não se comprovou, administrados pelas 02 (duas) contas correntes omitidas na escrituração, representavam fração ínfima das receitas brutas

declaradas, pelo contribuinte, em DIPJ. Tal é o que se pode denotar do quadro sinótico adiante elaborado:

ANO-CALENDÁRIO	CRÉDITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS		RECEITA BRUTA DECLARADA EM DIPJ		PROPORÇÃO ENTRE RECEITAS OMITIDAS E DECLARADAS (%)
	Valor (R\$)	Fls.	Valor (R\$)	Fl.	
2005	1.583.422,56	483/485	59.953.857,35	218	2,64%
2006	1.368.301,40	485/487	61.709.632,27	241	2,22%
TOTAL	2.951.723,96	---	121.663.489,62	---	2,43%

Ora, os depósitos bancários incomprovados representam não mais do que 2,43% (dois inteiros e quarenta e três centésimos por cento) do total de renda bruta informada espontaneamente. Sendo assim, não se pode dizer que os vícios escriturais encontrados são nocivos, de maneira absoluta, à apuração do lucro tributável. Constatada a não contabilização dos créditos e dos débitos bancários telados, o Fisco, na pior das hipóteses, poderia ter adicionado ou subtraído valores ao lucro real do contribuinte – por exemplo, valendo-se da presunção relativa preconizada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 ou, simplesmente, engendrando os ajustes essenciais às DIPJ's.

Como *ultima ratio*, o arbitramento só cabe, insista-se, em situações muito excepcionais. Ao que nos parece, não é o caso, eis que o lucro real poderia, sim, por um meio ou por outro, ser constatado, para fins de alcance dos lançamentos officiosos cabíveis.

(...)

Diante desta situação, reputo descabidos os lançamentos baseados em arbitramento do lucro exacionável. (...)

Com base no exposto, a 1ª TO da 1ª Câmara da 1ª Seção decidiu por cancelar o auto de infração decorrente do arbitramento, na medida em que a proporção apurada entre valores não comprovados ante a receita declarada em DIPJ não é motivo suficiente para decretar como imprestável a contabilidade da recorrente.

Assim, ao ter o seu lucro arbitrado pela autoridade fiscal, a recorrente deixou de ser tributada pelas regras da não-cumulatividade e teve indeferido o reconhecimento dos créditos das contribuições. Dessa forma, não existindo tais créditos, não se permitiu a compensação e, assim, os débitos compensados pelo contribuinte foram considerados não-homologados.

Com efeito, após o afastamento do arbitramento do lucro, não cabe a este Conselho a competência para deferir restituição, ressarcimento e reembolso, e para homologar compensação, esta é apenas das DRF e congêneres. Assim dispõe o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 02, de 23.08.2016:

b) exclusivamente no processo administrativo fiscal referente a reconhecimento de direito creditório em que ocorreu decisão de órgão julgador administrativo quanto à questão prejudicial, inclusive prescrição para alegar o direito creditório,

incumbe à autoridade fiscal da unidade local analisar demais questões de mérito ainda não apreciadas no contencioso (matéria de fundo, inclusive quanto à existência e disponibilidade do valor pleiteado), cuja decisão será passível de recurso sob o rito do Decreto n.º 70.235, de 1972, não tendo que se falar em decurso do prazo de que trata o §5º do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996;

Tendo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para que a autoridade fiscal da unidade local analise o direito creditório.

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para que a autoridade fiscal da unidade local analise o direito creditório.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes – Presidente Redator