



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

Processo nº 10508.001202/2008-87
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1401-002.009 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado CMOS DRAKE DO NORDESTE LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. Incorre em omissão o acórdão que se refere à fundamentação constante de outro acórdão sem mencioná-la expressamente.

Embargos Acolhidos

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, reconhecer a omissão apontada para suprir a fundamentação do acórdão recorrido, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos

Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano (Vice-presidente), Daniel Ribeiro Silva e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado para a cobrança de PIS e COFINS relativos a períodos de apuração de 2005, nos quais a autoridade autuante apurou insuficiência de recolhimento, sendo as divergências relativas ao valor do crédito presumido de ICMS.

Em sua impugnação apresentada em 20 de janeiro de 2009 (fls. 150-158), a empresa contribuinte alega que:

- os créditos presumidos de ICMS "*não denotam qualquer manifestação de riqueza ou incorporação de capital ou bens ao patrimônio da recorrente, destinando-se, única e tão somente, ao ressarcimento dos custos de operação*";
- ao se permitir a tributação federal de crédito presumido deferido pelo Estado, por via oblíqua, limitar-se-ia o poder constitucionalmente outorgado aos Estados de legislar em matéria tributária deles privativa, em patente afronta aos arts. 153 e 154, I, da Constituição Federal;
- mesmo que tido como "subvenção", o crédito em tela se mostra como "de investimento", uma vez que computado como reserva de capital;
- há, ainda, vício formal que invalida os auto de infração, uma vez que violaram o art. 1º, § 2º, da Portaria SRF nº 326, de 2005, visto que o autuante lavrou um único auto para a exigência de tributo e multa, sendo que deveria ter lavrado auto autônomo para se configurar a exigência da multa.

A DRJ em Salvador julgou a impugnação improcedente, em acórdão assim ementado (fls. 210):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/07/2005, 01/09/2005 a 31/12/2005

BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. Por não estar inserido no rol das exclusões da base de cálculo da Contribuição para o PIS previstas na legislação de regência, mantém-se a autuação dos valores relativos a esse benefício fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/07/2005, 01/09/2005 a 31/12/2005

BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. Por não estar inserido no rol das exclusões da base de cálculo da Cofins previstas na legislação de regência, mantém-se a autuação dos valores relativos a esse benefício fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/07/2005, 01/09/2005 a 31/12/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Incabível a arguição de nulidade do auto de infração, quando se verifica que foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente.

INCONSTITUCIONALIDADE. A Secretaria da Receita Federal do Brasil, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir quanto à inconstitucionalidade de norma legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada do acórdão em 10 de fevereiro de 2010 (fls. 218), a empresa não apresentou recurso voluntário após tal data. No entanto, consta dos autos "recurso administrativo de revisão" dirigido ao Conselho de Contribuintes, apresentado em 8 de outubro de 2009, antes de qualquer julgamento em primeira instância administrativa (fl. 161/169). Tal recurso basicamente repete os argumentos expostos na peça impugnatória.

Por meio do Acórdão nº 3101-014, de 14 de fevereiro de 2011, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento declinou da competência de julgar este feito, *"tendo em vista que os fatos que acarretaram a lavratura dos presentes autos de infração foram os mesmos que ensejaram a cobrança do IRPJ e da CSLL, objeto do processo nº 10508.001203/2008-21, já julgado pela Primeira Seção de Julgamento deste CARF"*.

O presente processo foi distribuído ao Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, então integrante desta Turma.

Em 21 de janeiro de 2016, esta Turma conheceu do recurso voluntário apresentado e o julgou parcialmente procedente, *"para aplicar o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, objeto do processo nº 10508.001203/2008-21."*

O processo no. 10508.001203/2008-21, tido como principal, consta como tendo sido julgado por este CARF em 29 de junho de 2011 nos termos do acórdão nº 1802-000.925. Contra tal decisão a PGFN apresentou recurso especial, o qual aguarda a apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais e discute justamente a natureza das subvenções em tela e seus reflexos tributários.

Diante disso, a PGFN apresentou os presentes embargos de declaração.

Neste recurso, a PGFN sustenta que o acórdão ora embargado implicitamente adota as conclusões do acórdão 1802-000.925 ao estender sua aplicação ao PIS/COFINS, no entanto tais conclusões devem constar expressamente do acórdão embargado, para fins de prequestionamento. Neste contexto, afirma ainda:

"Se a decisão proferida no processo nº 10508.001203/2008-21 já fosse definitiva, nenhum problema haveria. Estando pendente de apreciação o recurso especial o acórdão principal, porém, devem as suas razões constar expressamente do acórdão ora embargado, sob pena de configurar-se omissão."

Nos termos do RICARF, é obrigação do recorrente, ao propor a divergência, promover o cotejo analítico entre o acórdão recorrido e os dois acórdãos apontados como paradigmas.

Sem que a tese de fundo, de direito tributário material, conste do acórdão exarado dessa Egrégia Turma, fica impossível realizar tal cotejo, o que impede o exercício da prerrogativa desta PGFN de interpor o recurso por divergência.

Sendo assim, a União entende que a omissão deve ser suprida para fins de prequestionamento, garantindo-se, assim, seu direito de recorrer por divergência. Basta, para tanto, que a matéria de fundo, tal qual decidida no processo nº 10508.001203/2008-21, seja expressamente disposta no voto e/ou na ementa, como razões de decidir."

Em 1o de julho de 2016 os embargos de declaração foram admitidos, *"uma vez que efetivamente existe a omissão apontada. De fato, as razões de decidir constantes do processo principal devem ser dispostas no voto (ou, pelo menos, na ementa) referente a este processo decorrente, para possibilitar a apresentação de recurso especial."* (fl. 240).

Recebi o processo em distribuição realizada em 19 de maio de 2017.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano - Relatora

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Trata-se de embargos de declaração que visam a suprir omissão do acórdão recorrido, uma vez que este pretendeu adotar as razões de decidir do acórdão 1802-000.925, no entanto não as mencionou textualmente.

Alega a PGFN que tal omissão a impede de apresentar recurso especial, uma vez que tal recurso exige a demonstração de divergência, a qual se faz mediante o cotejo analítico entre o acórdão recorrido e os dois acórdãos apontados como paradigmas. Assim, por não ter sido mencionada expressamente a fundamentação do acórdão recorrido, tal cotejo analítico restaria prejudicado.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Na verdade, ao não mencionar expressamente os trechos do acórdão a que faz referência, o acórdão ora recorrido vai de encontro ao que dispõe o artigo 50 da Lei 9.784/1999, merecendo destaques os trechos que grifamos abaixo:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;
VI - decorram de reexame de ofício;
VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;
VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.
§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.
§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.
§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

Desse modo reconheço a omissão apontada para suprir a fundamentação do acórdão recorrido, nos termos abaixo.

Antes, vale apenas fazer a observação de que, desde sua impugnação, a contribuinte se defende genericamente contra a tributação dos créditos presumidos de ICMS, seja pelo IRPJ e pela CSLL seja pelas contribuições ao PIS e à COFINS, não tendo ressaltado quaisquer diferenças específicas com relação às bases de cálculo de tais tributos que pudessem levar a tratamento diferenciado.

O voto do acórdão recorrido é sucinto e vale transcrevê-lo em sua integralidade:

Conselheira Ester Marques Lins de Sousa

O recurso é tempestivo, preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

A autuada tanto na impugnação quanto no recurso voluntário insurge-se contra a exigência da Cofins e do PIS. Todavia, toma-se a defesa por pertinência ao IRPJ e à CSLL, tendo em vista serem estas as exigências relativas aos autos de infração de que trata o presente processo.

Essencialmente, a recorrente alega que se submete ao regime de apuração por lucro presumido, assim, impossível a incidência dos citados tributos sobre o crédito presumido de ICMS deferido pelo Estado da Bahia, nos termos da legislação aplicável à espécie. Consta do Relatório Fiscal (fls.124/126) que o autuante durante o procedimento de fiscalização constatou que houve insuficiência de recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos nos trimestres do ano calendário de 2005 e que, o contribuinte ao ser intimado para explicar as diferenças encontradas informou à fl.19 que os valores escriturados como "outras receitas operacionais — recuperação de despesas" são referentes a estorno de débitos do ICMS (Crédito Presumido de ICMS), em virtude de incentivo fiscal concedido pelo Decreto Estadual nº 4.316/95, conforme escriturado no livro Registro de apuração do ICMS (fls. 79 a 92), e que foram contabilizados na conta de recuperação de despesas perfazendo o total de R\$ 974.569,79, os quais foram contabilizados na conta de

“Deduções da Receita Bruta — ICMS”, portanto, não se trata de novos ingressos de recursos, não devendo, pois, ser tributados.

O entendimento encartado na autuação é de que, o crédito presumido do ICMS, mencionado pelo contribuinte, constitui receita do período de apuração, devendo o valor desse crédito presumido ser deduzido do ICMS a recolher, apurado conforme a sistemática de débito e crédito desse imposto.

Afirma o autuante que a alegação do contribuinte de que tais valores foram contabilizados na conta Deduções da Receita Bruta — ICMS é irrelevante, pois o regime de apuração por ele escolhido é o Lucro Presumido, e de acordo com o art. 521 do RIR/1999, esses valores devem ser acrescidos à base de cálculo de que trata o art. 518, para efeito de incidência do imposto e do adicional, e da contribuição social.

Compulsando-se os autos, constata-se nos demonstrativos de fls.127/129 que o autuante para compor o faturamento da empresa, utilizou os valores de vendas e devoluções registrados nos livros de saída e apuração do ICMS como também os valores escriturados nos balancetes mensais a título de "Outras receitas operacionais recuperação de despesas" e ao final apurou o IRPJ e CSLL demonstrados às fls.129 e 142.

Nessa seara, a questão está clarificada no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 29/10/2003 (DOU de 31/10/2003, pág.14), que dispõe sobre o tratamento de incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, verbis:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto nos arts. 374, 377 e 443 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR, de 1999), e o que consta do processo no 10768.028583/9801, declara:

Art. 1º. Os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, em que os juros e a atualização monetária, previstos contratualmente, incidem sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimento, nem subvenções correntes para custeio.

Parágrafo único. Os incentivos de que trata o caput configuram reduções de custos ou despesas, não se aplicando o disposto no art. 443 do RIR, de 1999. (Grifei)

Art. 2º. Os juros e a atualização monetária contratados, incidentes sob condição suspensiva, serão considerados despesas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando implementada a condição.

Para melhor compreensão do que se pretende demonstrar, em relação ao tratamento do incentivo concedido pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em redução de pagamento do ICMS, tomemos com números hipotéticos a contabilização dos fatos, a teor do Ato Declaratório acima.

No mês da venda de mercadorias, a empresa contabiliza o valor do ICMS, a débito da conta de despesa tributária e a crédito de ICMS a recolher.

No vencimento do débito (ICMS), o valor da redução de 60% (se for o caso) é debitado na conta de ICMS a recolher e o crédito da contrapartida deve ser levado para a conta de resultado (Despesa de ICMS), ou seja:

(D) Despesa de ICMS

(C) ICMS a recolherR\$ 1.000,00

No mês do vencimento (exemplo: recolhimento com redução de 60 % por incentivo);

Incentivo = R\$ 600,00

(D) ICMS a recolher..... 1.000

(C) Caixa 400 (pagamento do ICMS devido)

(C) Despesa de ICMS 600 (estorno pelo não pagamento /redução/incentivo).

Como se pode observar, o incentivo de redução do ICMS concedido pelo Estado à pessoa jurídica não configura subvenção para investimento, nem subvenção corrente para custeio, e sim, redução de custo ou despesa tributária, não se aplicando o disposto no artigo 443 do RIR, de 1999.

Deste modo, o valor do incentivo não será considerado como receita (operacional ou não operacional), e sim, estorno pelo não pagamento do ICMS a recolher tendo em vista o incentivo de redução do ICMS concedido pelo Estado à pessoa jurídica.

Tem razão a recorrente.

Havendo a empresa optado pela tributação com base no lucro presumido, a contabilização do incentivo como receita é irrelevante para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, salvo se a pessoa jurídica tivesse deduzido do valor da receita bruta, o valor do incentivo de redução do ICMS, visto que o ICMS integra o preço da venda, excluídas apenas: as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador, dos quais o vendedor ou prestador é mero depositário, como é o caso do IPI, e que, o percentual para obtenção do lucro se aplica sobre o valor total da venda (receita bruta), já que o lucro que se apura nesse sistema é o presumido.

Não consta dos autos que a recorrente tenha excluído da receita bruta o valor correspondente ao estorno da conta de despesas tributárias do ICMS, pela despesa não incorrida (valor do incentivo).

Vale exaltar (sic) que o valor total de R\$ 974.569,79 discriminado às fls. 121 e 141, corresponde aos seguintes valores trimestrais, R\$ 182.802,90; R\$ 420.928,27; R\$ 110.384,86 e R\$ 260.453,76, respectivamente, aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres do ano calendário de 2005.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para que sejam excluídos das bases de cálculo, demonstradas às fls.127/129 e 140/142, os valores trimestrais acima mencionados para fins de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano