



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.722024/2014-91
ACÓRDÃO	1402-007.165 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2024
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM CURITIBA-DRF/CTA
INTERESSADO	NILCATEX TEXTIL LTDA E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

EMBARGOS INOMINADOS. AUSÊNCIA DE CONTRADIÇÃO E/OU ERRO MATERIAL DA DECISÃO EMBARGADA.

Comprovando-se que a decisão embargada não está eivada de qualquer contradição/erro material, bem assim por ter havido prolação de novo acórdão pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, os Embargos remetidos à esta Turma Julgadora perderam o efeito/objeto.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer dos embargos inominados opostos pela unidade de origem da RFB e, no mérito, rejeitá-los, vez que não há qualquer contradição ou erro material a serem sanados.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alessandro Bruno Macêdo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Embargos Inominados opostos pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba-DRF/CTA de fls. 1438/1441, a fim de suprir supostos erros materiais existentes nos Acórdãos nºs 1402-002.387, de 14 de fevereiro de 2017 – v. cf. fls. 754/814 – e 9101-006.113, de 12 de maio de 2022 – v. cf. fls. 1339/1431 –, assim ementados:

Acórdão nº 1402-002.387 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. FORMA DE TRIBUTAÇÃO UTILIZADA NO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Controvérsia sobre a forma de tributação utilizada no lançamento diz respeito ao mérito da exigência, não havendo que se falar em nulidade do lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2012

IRPJ. CSLL. SUBVENÇÃO. BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Contudo, descaracteriza-se como subvenção para investimento quando se constata que o valor do benefício fiscal, em único ano-calendário, é absolutamente desproporcional aos investimentos comprometidos com o Estado durante todo o período de fruição de tal benefício. Nesse caso, subvenção é tida como de custeio e, como tal, tributada, compondo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

IRPJ. APURAÇÃO COM BASE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DO LALUR. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE.

Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros.

BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DEDUÇÃO DE TRIBUTOS E JUROS EXIGIDOS DE OFÍCIO. EXCEÇÃO AO REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE APÓS CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A dedução dos valores de tributos e juros exigidos de ofício não segue a regra geral do regime de competência, somente podendo ser efetivada na apuração do resultado referente ao período em que se operar a constituição definitiva do crédito tributário lançado.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constitui entrada de recursos passíveis de

registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo do PIS.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTOS. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdão nº 9101-006.113 – CSRF / 1ª Turma

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

Ano-calendário: 2011, 2012

INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS CONCEDIDOS NO CONTEXTO DA ROTULADA “GUERRA FISCAL”. EQUIPARAÇÃO AO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973/14. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. LEGITIMIDADE.

Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos em favor da contribuinte cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável à subvenções para investimento, podendo, assim, as *receitas* dali decorrentes serem excluídas da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

2. Restou consignado no voto do i. Conselheiro Relator do Acórdão nº 1402-002.387, desta egrégia Turma Julgadora, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, em síntese, que:

[...] 2 PRELIMINAR

Segundo o Recorrente, o lançamento seria nulo, do ponto de vista material, porque a exigência não poderia ter sido realizada considerando-se o lucro real como forma de tributação do IRPJ, uma vez que se a autoridade fiscal entendeu que o contribuinte optou indevidamente pelo lucro presumido, o art. 530, inciso IV, do RIR/99 determina o arbitramento de lucros.

Para a decisão recorrida, tal matéria diz respeito ao mérito da exigência.

De fato, assiste razão ao acórdão de piso, pois eventual declaração de nulidade, por vício formal, implicaria a possibilidade de novo lançamento com base no art. 173, II, do CTN, o que, no caso concreto, ofenderia o art. 146 do CTN em razão da alteração do critério jurídico no lançamento.

Por essas razões, rejeito a preliminar de nulidade.

[...]

3.2 EXIGÊNCIA DE PIS E DE COFINS

Contudo, em relação à incidência de PIS e COFINS sobre as subvenções para custeio, em que pese meu entendimento pessoal sobre o tema, entendo que se mereça respeitar a atual jurisprudência

dominante no âmbito da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, até mesmo para se respeitar a competência original da 3ª Seção de Julgamentos em relação à análise dos processos envolvendo as contribuições para o PIS e para a COFINS, somente analisado no presente processo em razão de serem autos de infrações reflexos.

Nesse cenário, adoto as razões de decidir do acórdão 9303-004.560, julgado na sessão de 07 de dezembro de 2016, reproduzindo parcialmente o voto condutor do aresto:

Após discorrer sobre a admissibilidade do Recurso Especial, passo a analisar o cerne da lide trazida nesse recurso, qual seja, se os mencionados créditos presumido de ICMS (puramente escritural) devem ser considerados ou não como receita para fins de incidência de PIS e de COFINS.

Vê-se, assim, que a análise do caso vertente, considerando sua especificidade, deve-se dar observando os argumentos acolhidos pelo Colendo Supremo Tribunal Federal em recente julgado – Recurso Extraordinário 606.107 que tratou da incidência do PIS e COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS. Eis que se enquadra perfeitamente ao presente caso. O que passo forçosamente a discorrer sobre aquele julgamento.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou, na assentada de 22.5.2013, o RE 606.107, de relatoria da Ministra Rosa Weber, com repercussão geral reconhecida, definindo que os créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresa exportadora não compõem a base de cálculo das contribuições para PIS e COFINS.

É de se lembrar que o tema teve repercussão geral reconhecida, [...]

Continuando, é de se recordar que ao julgar o mérito desse RE, o Tribunal negou provimento à pretensão da União e definiu não incidirem as contribuições de PIS e de COFINS sobre créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresas exportadoras.

Não obstante o julgamento tenha tratado de empresa exportadora, impossível ignorar os fundamentos adotados, pois evidente válidos para o caso em questão.

Sendo assim, retornando, tem-se que o Supremo Tribunal Federal afastou à época a cobrança das contribuições, baseando seu entendimento no fato de que tais créditos de ICMS representariam incentivo à exportação – e que não seriam passíveis de tributação pelas contribuições, pois não se trata de riqueza se compreendendo, portanto, ao conceito de receita para fins de apuração desses tributos.

Compulsando aos autos do processo, nota-se que o crédito presumido do ICMS, por seu puramente escritural, não se incorpora ao patrimônio do contribuinte – devendo ser afastado do conceito de receita.

Insurgindo ao entendimento do Supremo Tribunal Federal no referido RE 606.107/RS de que o conceito constitucional de “receita bruta” pressupõe um “ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições” – o que, peço licença para transcrever o voto da Min. Rosa Weber, para melhor aclarar:

“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem crescer seu vulto, como elemento novo e positivo.”

Vê-se esvaziada a discussão sobre qual seria a correta classificação contábil do referido crédito, haja vista que, independentemente da classificação contábil adotada, a Suprema Corte definiu o conceito constitucional de “receita bruta”, entendendo imprescindível a

verificação, no caso concreto, se o ingresso patrimonial se submete ou não a alguma espécie de condição, reserva ou contraprestação pela pessoa que o recebe – e se configura como elemento novo positivo.

Para melhor elucidar tal entendimento, impõe-se a transcrição de trecho da ementa do referido julgado, in verbis:

“(…)

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. **Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. (...)**” (grifou-se)”

Na mesma seara, ALIOMAR BALEEIRO no livro “Uma introdução à Ciência das Finanças” havia tratado tal conceito da mesma forma que o julgado no STF ao manifestar:

“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, MI, acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.”

Frise-se também o entendimento de Aires Barreto em seu artigo “A nova COFINS: primeiros apontamentos” contemplado na saudosa Revista Dialética de Direito Tributário:

“receita é [...] a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, crescendo-o, incrementando-o.”

Cabe trazer que, em consonância com esse entendimento, além do referido precedente do STF – firmado sob a sistemática do artigo 543B do CPC, a jurisprudência pacífica de ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, como inclusive ressaltado pelos Ministros Teori Albino Zavascki e Luiz Fux ao proferirem seus votos (Grifos meus):

“CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS “CINCO MAIS CINCO”. LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

I - “Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Assim, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador. A norma do art. 3º da LC 118/05, que estabelece como termo inicial do prazo prescricional, nesses casos, a data do pagamento indevido,

não tem eficácia retroativa. É que a Corte Especial, ao apreciar Incidente de Inconstitucionalidade no Eresp 644.736/PE, sessão de 06/06/2007, declarou inconstitucional a expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da referida Lei Complementar. (REsp nº 890.656/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 20/08/07).

II - O Estado do Rio Grande do Sul concedeu benefício fiscal às empresas gaúchas, por meio do Decreto Estadual nº 37.699/97, para que pudessem adquirir aço das empresas produtoras em outros estados, aproveitando o ICMS devido em outras operações realizadas por elas, limitado ao valor do respectivo frete, em atendimento ao princípio da isonomia.

III - **Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado.**

IV - **Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.**

V – Recurso especial improvido.” (Grifou-se)

(RESP nº 1.025.833 / RS, 1ª Turma do STJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Publicado no DJe do dia 17.11.2008)”

Consoante esse entendimento, disse o Ministro Luiz Galloti no julgamento do RE 71.758:

“Se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”.

Sendo assim, tem-se claro que a discussão, de per si, gira em torno da abrangência dos conceitos de receita e faturamento para fins de base de cálculo do PIS e da COFINS.

Para melhor compreensão e por não considerar tal benefício como receita, pode-se ainda aproveitar para decompor a norma tributária que trata da incidência do PIS e da COFINS, invocando a Regra Matriz de Incidência Tributária:

1. 1ª Regra Matriz – relação obrigacional Autoridade Fazendária/Contribuinte:

1.1. Hipótese:

Critério Material: auferir receita.

Critério Espacial: perímetro nacional;

Critério temporal: mensal

1.2. Consequente:

Critério Pessoal: (i) sujeito ativo – via “autoridade fazendária”; (ii) sujeito passivo – quem auferir receita bruta.

Critério Quantitativo: alíquota de 3,65% sobre a receita bruta

2. 2ª Regra Matriz – dever de lançamento pela Administração:

Hipótese:

Critério Material: ser autoridade fazendária

Critério Espacial: perímetro nacional;

Critério Temporal: até o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao de ocorrência dos correspondentes fatos geradores.

Consequente:

Critério Pessoal: Estado – autoridade fazendária

Critério Prestacional: realizar o lançamento

3. 3ª Regra matriz: sancionadora do não pagamento

Hipótese:

Critério material: não pagar a importância devida;

Critério Espacial: perímetro nacional

Critério temporal: até o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao de ocorrência dos correspondentes fatos geradores

Consequente:

Critério pessoal: autoridade fazendária e pessoa jurídica que aufera receita bruta

Critério Prestacional: pagar com multa e juros de mora.

Depreendendo-se da análise da regra matriz de incidência, é possível identificar que o critério material constante da 1ª Regra Matriz de Incidência Tributária somente se satisfaz para quem efetivamente aufera receita.

O que, na hipótese dos autos não se deve chegar ao questionamento de que a lei não previu sua exclusão e que, portanto, dever-se-ia tributar o referido crédito presumido do ICMS pelo PIS e COFINS pois de receita auferida não se trata. Tais créditos presumidos devem ser tratados como mero benefício fiscal concedidos pelos Estados-Membros como meio de estabelecer equilíbrio de mercado.

Indiscutível que seu efeito econômico não caracteriza nova riqueza. Sendo assim, o crédito presumido do ICMS não ostenta natureza de receita ou faturamento, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Dessa forma, é de se esclarecer que pela essência econômica, a correta classificação contábil dos r. créditos presumido de ICMS deveria considerar seu registro em contas patrimoniais.

E, em respeito a Regra Matriz de incidência das contribuições ao PIS e COFINS, bem como a análise da essência do crédito de ICMS, não há que se falar em tributação, pois forçoso se tributar tais direitos pelas r. contribuições.

Frise-se também a jurisprudência deste Conselho, conforme julgado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa 3ª Seção, que analisou situação idêntica, inclusive envolvendo a mesma empresa, cuja ementa restou redigida (Grifos meus):

“[...]”

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS DO ICMS. BASE DE CÁLCULO. Não incide PIS sobre os valores de créditos de ICMS, obtidos em razão de subvenção estadual, uma vez sua natureza jurídica não se revestir de receita.

Recurso Voluntário Provido” (grifou-se)

(Acórdão nº 3403000.799, P.A. 10283.000091/200521, Rel. Cons. Winderley Moraes Pereira, julgado em 03.02.2011)”

E o posicionamento exarado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção no acórdão abaixo transcrito:

“(…)

“NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTADUAL. REDUÇÃO NA APURAÇÃO DO ICMS DEVIDO. NÃO INCLUSÃO.

Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da COFINS e do PIS, o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob a forma de crédito escritural, para redução na apuração do ICMS devido.

Recurso Voluntário Provido em Parte.” (Grifou-se)

(Acórdão nº 3401001.976, P.A. 11618.000542/200563, Redator para acórdão Conselheiro Emmanuel Carlos Dantas de Assis, julgado em 26.09.2012)”

Em vista de todo o exposto, reconheço que os créditos incentivados de ICMS concedidos não constituem “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e da COFINS, na linha do entendimento do Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 606.107 / RS – pois o crédito de ICMS não se constitui entrada de recursos passível de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo do PIS não-cumulativo.

[…]

A fim de se evitar qualquer questionamento quanto a possível contradição, reforça-se que, para fins de IRPJ, há legislação específica que inclui a subvenção para custeio como receita operacional, conforme já discorrido alhures.

3.3 DA TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL

O Recorrente apurou originalmente o IRPJ do ano-calendário de 2011 com base no lucro real. O lançamento manteve tal forma de tributação para o período. Para o ano-calendário de 2012, a contribuinte havia optado pela tributação com base no lucro presumido. Ocorre que, com o cômputo das receitas referentes à subvenção para custeio, entendeu a autoridade fiscal que o contribuinte extrapolou o limite de receita bruta para opção pelo lucro presumido em 2012, estando obrigado à tributação com base no lucro real.

Para o Recorrente, se a opção do contribuinte pelo lucro presumido se mostrar incorreta, a teor do que dispõe o inciso IV do art. 530, do RIR/99, a única opção da autoridade fiscal seria arbitrar o lucro, e não fazer a apuração com base no lucro real.

Discordo de tal entendimento.

A tributação com base no lucro arbitrado sempre foi considerada uma medida extrema, somente aplicável quando não for possível a apuração do IRPJ com base no lucro real.

Sendo possível a apuração do lucro real, a jurisprudência administrativa jamais acolheu a tese de arbitramento de lucro. Exemplos não faltam. Mas talvez o mais elucidativo seja a falta de escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real.

Segundo o inciso I do art. 530 do RIR/99, dá causa ao arbitramento o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, que não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

Já o inciso III do art. 530 do RIR/99 elenca outra hipótese de arbitramento: o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

O Livro de Apuração do Lucro Real, também conhecido pela sigla Lalur, é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal, criado pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, conforme previsão do § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e alterações posteriores.

A respeito da obrigatoriedade de se escriturar o Lalur, assim dispõe o art. 260, inciso III, do RIR/99, inserto no subtítulo do Regulamento do Imposto de Renda que dispõe sobre o lucro real:

Art. 260. A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 48, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 8º e 27):

[...]

III - de Apuração do Lucro Real LALUR;

[...]

Conforme se observa, sendo o Lalur um livro fiscal obrigatório para os que apuram o IRPJ com base no lucro real, sua ausência implicaria o arbitramento de lucros (art. 530, incisos I e III, do RIR/99).

Contudo, a jurisprudência caminhou em sentido diverso, cancelando inúmeras autuações em que o arbitramento se dava por mera falta escrituração do Lalur. Veja-se:

IRPJ ARBITRAMENTO DE LUCRO FALTA DE ESCIRUTAÇÃO DO LALUR – Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das conseqüências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros. (Acórdão nº 10196.469)

ARBITRAMENTO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL - LALUR - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - A escrituração do LALUR, pela pessoa jurídica, consiste numa obrigação acessória que, uma vez descumprida, pode ensejar aplicação de penalidade pecuniária. O arbitramento do lucro, como forma que é de se tributar o resultado alcançado pelo empreendimento, só pode ser utilizado quando inviável a apuração do lucro real. Insistente o lançamento tributário quando, abandonados os registros contábeis e documentos que os lastrearam, a Fiscalização se utilizar do arbitramento para penalizar o contribuinte (Ac. 10188.675, de 22/08/95, da 1ª Câm. do 1º CC DO de 26/02/96)

Com o passar do tempo, em situações em que a Fiscalização não procedia ao arbitramento, tornou-se corriqueiro que os contribuintes utilizassem como argumento de defesa a obrigatoriedade de arbitramento, por vezes, em total descompasso com a tese há muito firmada de que o arbitramento

é uma medida extrema. Em sessão realizada no mês de setembro de 2016, a 1ª Turma Ordinária desta Câmara assim decidiu no Acórdão 1401001.712, de lavra do i. Conselheiro Antônio Bezerra Neto:

[...]

IRPJ. APURAÇÃO COM BASE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DO LALUR. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE. Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros.

[...]

Destaco excerto do voto condutor de tal aresto:

A Recorrente alega como argumento de defesa que a única possibilidade seria a tributação pelo regime do lucro arbitrado.

Não é verdade, a apuração foi feita corretamente pelo fiscal o regime do lucro real. Afinal, o arbitramento do lucro é uma medida extrema e uma prerrogativa do fiscal a ser utilizado nos estritos casos indicados em lei, sendo assim uma salvaguarda do crédito tributário posta a serviço da Fazenda Pública e não pode ser utilizado pelo contribuinte como mero instrumento de defesa. Nesse contexto, mesmo a Recorrente não tendo apresentado o LALUR, não se pode falar em motivo suficiente para o arbitramento dado que não ocorreu prejuízo para o Fisco conhecer todas as suas receitas, custos, despesas, podendo, assim, apurar com segurança todos os seus resultados. Qualquer interpretação que se afaste desse norte podemos reputar como sendo uma mera interpretação literal da lei.

Entendo estarmos diante de situação similar. A autoridade fiscal identificou que o contribuinte possuía escrituração contábil regular que permitia identificar o lucro líquido, intimou o contribuinte a informar quais adições e exclusões deveriam ser feitas para apuração do lucro real, e procedeu ao ajuste de acordo com as informações prestadas pela próprio Recorrente. Veja-se excerto do Termo de Verificação Fiscal:

Deste modo, a NILCATEX foi intimada a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, referente ao ano-calendário 2012, e também uma planilha com a relação de todos os créditos possíveis de aproveitamento na apuração das contribuições PIS e COFINS, na modalidade não-cumulativa.

Conforme visto anteriormente, a fiscalizada informou que apesar de não concordar com a inclusão dos valores das subvenções no cômputo das receitas para fins de enquadramento do limite do lucro presumido, por cautela, a empresa buscaria as informações solicitadas.

Assim sendo, a empresa efetuou a escrituração do LALUR do período, bem como apresentou a planilha com a relação dos créditos.

Considerando que os livros contábeis e fiscais escriturados em 2012, que serviram de base para a apuração do lucro presumido, estão de acordo com as normas previstas no Regulamento do Imposto de Renda, e considerando também que o Livro de Apuração do Lucro

Real apresentado está de acordo com as normas previstas, o valor escriturado neste livro servirá de base para apuração de ofício do lucro real em 2012: [...]

Destaco também trecho do acórdão recorrido a respeito da doutrina sobre a matéria:

*Conforme bem elucidado por Maria Rita Ferragut in Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001, p. 137/152, a palavra arbitramento foi utilizada neste contexto na acepção de base de cálculo substitutiva, ou seja, de substituição da base de cálculo originalmente prevista na legislação – correspondente à perspectiva dimensível do critério material da regra-matriz de incidência tributária construído a partir do texto constitucional – por uma outra, subsidiária, em virtude da **inexistência de documentos fiscais, ou da impossibilidade destes fornecerem critérios seguros para a mensuração do fato**. Nestes casos, a base de cálculo substitutiva visa possibilitar a prova indireta da riqueza manifestada no fato jurídico.*

Decorre daí que, se caracterizada a imprestabilidade da escrituração, determina a Lei que a base de cálculo originalmente prevista na legislação (lucro real) seja substituída por uma outra legalmente prevista (lucro arbitrado) e, nas palavras da autora (p. 138/139):

“Parece-nos inequívoca a existência de vinculação na função administrativa de constatar de forma direta ou indireta a ocorrência do fato jurídico tributário. Vinculado, também, é o dever de arbitrar, ao passo que discricionário é o procedimento administrativo que, com base em juízo próprio, elege como base de cálculo uma das grandezas possíveis previstas na Lei.

.....

*A questão da discricionariedade torna-se relevante quando nos deparamos com a ocorrência de fato jurídico descritor de evento típico provado de forma direta ou indireta, mas que **não permite a identificação da grandeza daquilo que a Lei dispõe como sendo a base de cálculo**, ensejando assim a aplicação do ato-norma de arbitramento” (destaques incluídos).*

*Nestes termos, a impossibilidade de comprovação direta da base de cálculo originária é **condição** necessária para a aplicação do arbitramento. Se presente tal condição, o arbitramento da base de cálculo do tributo, nestes casos, é dever-poder da Administração Tributária, previsto no anteriormente transcrito art. 148 do CTN.*

*Ocorre que, **este não é o caso dos autos** em que, repita-se, intimada, a contribuinte apresentou escrituração relativa ao ano-calendário de 2012 a qual foi validada pela Fiscalização. E, na Impugnação, nada apresenta a contribuinte, no sentido de demonstrar que conteria ela vícios que impediriam a apuração do resultado.*

E no mesmo sentido do raciocínio até aqui desenvolvido, assim consta no Acórdão 1401-000.884:

*130. Por isso, acima da mera interpretação literal da lei – **que implicaria o imediato arbitramento do lucro sempre que a pessoa jurídica optasse indevidamente pelo lucro presumido**, duas outras regras de interpretação sistêmica se impõem.*

*131. A primeira é a de que **o contribuinte que optou indevidamente pelo lucro presumido só pode ter o seu lucro arbitrado se demonstrada a impossibilidade de apuração do lucro real**, porque esta última é a mais condizente com a forma legal de mensuração da base tributável (art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional).*

132. *A segunda, mais simples, porém, de maior evidência, é que se a opção pelo lucro presumido foi indevida é porque a pessoa jurídica estava obrigada ao lucro real (e não ao lucro arbitrado).*

133. *Por isso, a literalidade do dito dispositivo deve ser afastada, de forma a se entender que, na forma do inciso IV do art. 530 do RIR/1999, a pessoa jurídica que optou indevidamente pelo lucro presumido deve ser tributada pelo lucro real (a menos que o atuante concluisse pela absoluta impossibilidade de fazê-lo).*

134. *E mais. Neste caso, como a escrituração apresentada bastou para a apuração do lucro real, o arbitramento seria contrário à lei.*

135. *Não é demais observar que, diferentemente do que parece crer o interessado, a forma de tributação não é eleita pelo atuante, que não goza de tal discricionariedade, tampouco tem por objetivo aumentar ou diminuir o valor do crédito tributário devido, cujo lançamento só se pode dar na forma da lei, que determina a forma de apuração da base de cálculo do IRPJ.*

136. *Assim, não assiste direito ao interessado de ter o seu lucro calculado por arbitramento.*

137. *O interessado não contesta nenhum dos elementos que forneceu ao atuante para a determinação do lucro real.*

138. *Dessa forma, o lançamento deve ser mantido.*

No mesmo sentido, assim se decidiu no Acórdão 1102-00.407:

[...]

*DIFERENÇAS ENTRE A RECEITA DECLARADA E A RECEITA ESCRITURADA. LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. É cabível o lançamento de ofício com base no lucro real **quando verificado que o contribuinte declarou receitas menores** do que as auferidas e registradas em sua escrituração contábil e fiscal, e optou indevidamente pela tributação com base no lucro presumido. [grifos nossos]*

[...]

Desse modo, entendo correto o procedimento adotado no lançamento de realizar o lançamento com base no lucro real, e voto por negar provimento ao recurso também em relação a esse ponto.

[...]

3. Com efeito, verifica-se que não houve pronunciamento quanto à “tributação indevida de receitas pelo regime cumulativo”, referente ao PIS e a COFINS.

4. Assim, nos Embargos de fls. 1438/1441 a DRF/CTA afirmou que:

“[...] Trata-se de processo administrativo referente a Autos de Infração de: (a) IRPJ e CSLL dos exercícios 2012 e 2013 decorrentes de (a1) valores referentes às subvenções, excluídos indevidamente do lucro líquido do período, na determinação do lucro real e do resultado ajustado e (a2) do resultado operacional tributado indevidamente pelo lucro presumido; (b) Multas Isoladas dos períodos de apuração 03 ao 05/2011 por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa; (c) **PIS e COFINS dos períodos de apuração 01/2011 ao 12/2012 em razão de (c1) tributação indevida de receitas pelo regime cumulativo, (c2) omissão de receitas tributáveis (subvenções) e (c3) créditos descontados indevidamente em decorrência de aproveitamento de ofício em períodos anteriores.**

2. **É importante observar que os valores das subvenções** estão incluídos nas infrações "a1" (fls. 277, 160, 172 e 173), "b" (fls. 277, 281, 161, 284 e 173) e "c2" (fls. 277, 184, 219 e 220) e **não estão incluídos nas infrações "a2"** (fls. 277, 101, 161 e 172), **"c1"** (fls. 277, 269, 117-150, 269-272, 183 e 219) e **"c3"** (fls. 277, 278, 197-205 e 233-241).

3. Além disso, **as infrações "a2" e "c1" são decorrentes das alterações nas formas de tributação** do IRPJ e da CSLL do lucro presumido para o lucro real e **do PIS e da COFINS do regime cumulativo para o regime não cumulativo**. Essas alterações ocorreram porque a fiscalização considerou as subvenções recebidas como sendo receitas e, por isso, as receitas auferidas no ano-calendário 2011 obrigavam a interessada a tributar o IRPJ e a CSLL pelo lucro real e o PIS e a COFINS pelo regime não-cumulativo no ano-calendário 2012.

4. Cientificada da autuação, a interessada apresentou impugnação.

5. Por meio do Acórdão nº 14-57.894 - 13ª Turma da DRJ/RPO, o órgão colegiado julgou a impugnação improcedente (fls. 503-581).

6. Após a apresentação de Recurso Voluntário, a **4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no Acórdão nº 1402-002.387 (fls. 754-814)**, rejeitou a arguição de nulidade e, **quanto ao mérito, deu provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a autuação do PIS e da COFINS**. E, por voto de qualidade, manteve a cobrança da multa isolada.

7. A interessada apresentou embargos de declaração (fls. 831-835), os quais não foram admitidos (fls. 838-845).

8. Em seguida, a interessada interpôs recurso especial (fls. 856-924). Por meio do despacho de folhas 1133-1150, foi dado seguimento ao recurso especial em relação às seguintes matérias: subvenção para investimento não pode ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL; o lucro deveria ter sido arbitrado; a multa isolada não pode ser aplicada concomitantemente à multa de ofício.

9. A interessada interpôs agravo (fls. 1177-1191). Pelo despacho de folhas 1194-1205, foi dado seguimento ao recurso especial em relação à matéria "Crédito Presumido de ICMS - natureza".

10. Após, a PFN apresentou as contrarrazões (fls. 1214-1253).

11. A 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no acórdão nº 9101-006.113, por maioria dos votos, conheceu do recurso especial e, no mérito, por maioria dos votos, deu provimento ao recurso em relação à matéria "subvenção para investimento não pode ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL". E por maioria dos votos, considerou prejudicado o exame das demais matérias (fls. 1339-1431).

12. **Ao elaborar os cálculos dos valores extintos e exigíveis conforme o resultado dos julgamentos no contencioso administrativo, constatei que embora no acórdão de recurso voluntário a decisão tenha sido pelo cancelamento da autuação do PIS e da COFINS (fl. 755), o relator votou por negar provimento às contestações à infração "c1" (preliminar na fl. 783, penúltimo parágrafo da fl. 794 e item 3.3 do acórdão, fls. 800-804) e não houve decisão no acórdão sobre essa infração.**

13. Com relação à infração "c3", embora nela não estejam incluídas as subvenções, a interessada apurou saldos credores da não-cumulatividade nos DACON relativos aos períodos de apuração 05 e 06/2011 (1ª e 2ª tabelas da fl. 278) e aproveitou parte desses saldos credores nos DACON nos períodos de apuração 07 ao 09/2011 (3ª e 4ª tabelas da fl. 278). A fiscalização cancelou esses aproveitamentos dos saldos credores nos DACON, gerando a infração "c3" (3ª e 4ª tabelas da fl. 278), e deduziu esses saldos credores, nos Autos de Infração, das parcelas dos débitos de PIS e da COFINS correspondentes à infração "c2" relativas aos períodos de apuração 05/2011 ao 01/2012 e à

infração "c1" relativa ao período de apuração 01/2012 (fls. 197-205 e 233-241). **Assim, ao reverter a infração "c2", a infração "c3" também é revertida. E quanto às deduções realizadas nos Autos de Infração de PIS e da COFINS, com a reversão da infração "c2" seriam mantidas apenas as deduções no período de apuração 01/2012 correspondentes às parcelas dos débitos de PIS e da COFINS relativas à infração "c1", desde que esta seja mantida.**

14. Quanto à infração "a2", o seu exame foi considerado prejudicado pelo acórdão de recurso especial, juntamente com as infrações "b". Todavia, enquanto os lançamentos das multas isoladas são decorrentes exclusivamente dos acréscimos das subvenções às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por estimativa, na infração "a2" não estão incluídas as subvenções.

15. **Considerando que as infrações "a2" e "c1" não decorrem da tributação das subvenções, a liquidação do(s) acórdão(s) depende de decisão sobre o cômputo desses incentivos como receita para fins de averiguação do limite da receita bruta para opção pelo lucro presumido - matéria considerada prejudicada**, o que afeta a tributação do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS para o ano-calendário 2012 e a manutenção ou baixa das referidas infrações.

16. Sendo assim, solicito que seja avaliada pelo titular da Delegacia da Receita Federal em Curitiba/PR a possibilidade de apresentação de embargos previstos no art. 66 do Regimento Interno do CARF tendo em vista a ocorrência de prováveis erros materiais no acórdão de recurso voluntário e no acórdão de recurso especial.

[...]”.

5. O Despacho de Admissibilidade de fls. 1448/1451 admitiu os Embargos Inominados apresentados, vez que foram indicados de forma objetiva os possíveis erros materiais existentes no acórdão proferido.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

6. A admissibilidade dos Embargos foi objeto de análise pelo Sr. Presidente deste Colegiado, conforme despacho de fls. 1448/1451.

7. Trata-se de Embargos Inominados opostos pela DRF/CTA de fls. 1438/1441, asseverando, em suma, que:

“[...] Trata-se de processo administrativo referente a Autos de Infração de: (a) IRPJ e CSLL dos exercícios 2012 e 2013 decorrentes de (a1) valores referentes às subvenções, excluídos indevidamente do lucro líquido do período, na determinação do lucro real e do resultado ajustado e (a2) do resultado operacional tributado indevidamente pelo lucro presumido; (b) Multas Isoladas dos períodos de apuração 03 ao 05/2011 por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa; **(c) PIS e COFINS dos períodos de apuração 01/2011 ao 12/2012 em razão de (c1) tributação indevida de receitas pelo regime cumulativo, (c2) omissão de receitas tributáveis (subvenções) e (c3) créditos descontados indevidamente em decorrência de aproveitamento de ofício em períodos anteriores.**

2. **É importante observar que os valores das subvenções** estão incluídos nas infrações "a1" (fls. 277, 160, 172 e 173), "b" (fls. 277, 281, 161, 284 e 173) e "c2" (fls. 277, 184, 219 e 220) e **não estão**

incluídos nas infrações "a2" (fls. 277, 101, 161 e 172), "c1" (fls. 277, 269, 117-150, 269-272, 183 e 219) e "c3" (fls. 277, 278, 197-205 e 233-241).

3. Além disso, **as infrações "a2" e "c1" são decorrentes das alterações nas formas de tributação** do IRPJ e da CSLL do lucro presumido para o lucro real e **do PIS e da COFINS do regime cumulativo para o regime não cumulativo**. Essas alterações ocorreram porque a fiscalização considerou as subvenções recebidas como sendo receitas e, por isso, as receitas auferidas no ano-calendário 2011 obrigavam a interessada a tributar o IRPJ e a CSLL pelo lucro real e o PIS e a COFINS pelo regime não-cumulativo no ano-calendário 2012.

4. Cientificada da autuação, a interessada apresentou impugnação.

5. Por meio do Acórdão nº 14-57.894 - 13ª Turma da DRJ/RPO, o órgão colegiado julgou a impugnação improcedente (fls. 503-581).

6. Após a apresentação de Recurso Voluntário, a **4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no Acórdão nº 1402-002.387 (fls. 754-814)**, rejeitou a arguição de nulidade e, **quanto ao mérito, deu provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a autuação do PIS e da COFINS**. E, por voto de qualidade, manteve a cobrança da multa isolada.

7. A interessada apresentou embargos de declaração (fls. 831-835), os quais não foram admitidos (fls. 838-845).

8. Em seguida, a interessada interpôs recurso especial (fls. 856-924). Por meio do despacho de folhas 1133-1150, foi dado seguimento ao recurso especial em relação às seguintes matérias: subvenção para investimento não pode ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL; o lucro deveria ter sido arbitrado; a multa isolada não pode ser aplicada concomitantemente à multa de ofício.

9. A interessada interpôs agravo (fls. 1177-1191). Pelo despacho de folhas 1194-1205, foi dado seguimento ao recurso especial em relação à matéria "Crédito Presumido de ICMS - natureza".

10. Após, a PFN apresentou as contrarrazões (fls. 1214-1253).

11. A 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no acórdão nº 9101-006.113, por maioria dos votos, conheceu do recurso especial e, no mérito, por maioria dos votos, deu provimento ao recurso em relação à matéria "subvenção para investimento não pode ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL". E por maioria dos votos, considerou prejudicado o exame das demais matérias (fls. 1339-1431).

12. Ao elaborar os cálculos dos valores extintos e exigíveis conforme o resultado dos julgamentos no contencioso administrativo, constatei que embora no acórdão de recurso voluntário a decisão tenha sido pelo cancelamento da autuação do PIS e da COFINS (fl. 755), o relator votou por negar provimento às contestações à infração "c1" (preliminar na fl. 783, penúltimo parágrafo da fl. 794 e item 3.3 do acórdão, fls. 800-804) e não houve decisão no acórdão sobre essa infração.

13. Com relação à infração "c3", embora nela não estejam incluídas as subvenções, a interessada apurou saldos credores da não-cumulatividade nos DACON relativos aos períodos de apuração 05 e 06/2011 (1ª e 2ª tabelas da fl. 278) e aproveitou parte desses saldos credores nos DACON nos períodos de apuração 07 ao 09/2011 (3ª e 4ª tabelas da fl. 278). A fiscalização cancelou esses aproveitamentos dos saldos credores nos DACON, gerando a infração "c3" (3ª e 4ª tabelas da fl. 278), e deduziu esses saldos credores, nos Autos de Infração, das parcelas dos débitos de PIS e da COFINS correspondentes à infração "c2" relativas aos períodos de apuração 05/2011 ao 01/2012 e à infração "c1" relativa ao período de apuração 01/2012 (fls. 197-205 e 233-241). **Assim, ao reverter a infração "c2", a infração "c3" também é revertida. E quanto às deduções realizadas nos Autos de**

Infração de PIS e da COFINS, com a reversão da infração "c2" seriam mantidas apenas as deduções no período de apuração 01/2012 correspondentes às parcelas dos débitos de PIS e da COFINS relativas à infração "c1", desde que esta seja mantida.

14. Quanto à infração "a2", o seu exame foi considerado prejudicado pelo acórdão de recurso especial, juntamente com as infrações "b". Todavia, enquanto os lançamentos das multas isoladas são decorrentes exclusivamente dos acréscimos das subvenções às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por estimativa, na infração "a2" não estão incluídas as subvenções.

15. **Considerando que as infrações "a2" e "c1" não decorrem da tributação das subvenções, a liquidação do(s) acórdão(s) depende de decisão sobre o cômputo desses incentivos como receita para fins de averiguação do limite da receita bruta para opção pelo lucro presumido - matéria considerada prejudicada**, o que afeta a tributação do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS para o ano-calendário 2012 e a manutenção ou baixa das referidas infrações.

16. Sendo assim, solicito que seja avaliada pelo titular da Delegacia da Receita Federal em Curitiba/PR a possibilidade de apresentação de embargos previstos no art. 66 do Regimento Interno do CARF tendo em vista a ocorrência de prováveis erros materiais no acórdão de recurso voluntário e no acórdão de recurso especial.

[...].”

8. O cerce da questão reside na suposta contradição existente entre o que restou decidido no Acórdão nº 1402-002.387, que determinou o cancelamento da autuação fiscal, com relação a incidência do PIS e da COFINS sobre as subvenções, e trechos do voto do Relator que teria negado provimento às arguições da contribuinte relacionadas à infração “tributação indevida de receitas pelo regime cumulativo” (c1).

9. *Ab initio*, cabe salientar que a discussão principal dos autos foi no sentido de verificar se os benefícios fiscais do ICMS devido ao Estado de Mato Grosso do Sul enquadravam-se no conceito de subvenção para investimento ou de custeio.

10. No ponto de vista da contribuinte, referidos benefícios tratava-se de subvenções para investimento, porquanto foram excluídas na apuração do IRPJ e da CSLL, e não fizeram parte da base do lucro presumido e das contribuições sociais do PIS e da COFINS.

11. No entanto, no entendimento da Autoridade Fiscal mencionadas receitas teriam, claramente, a natureza de subvenção para custeio, e, assim sendo, deveriam integrar a receita bruta operacional da contribuinte.

12. Ou seja, as subvenções de custeio fazem parte do lucro operacional, enquanto as subvenções de investimento deverão ser excluídas do lucro real.

13. Além disso, os benefícios fiscais obtidos precisariam fazer parte da receita bruta total e, portanto, a contribuinte teria ultrapassado o limite permitido para opção pelo lucro presumido.

14. Diante disto, a Autoridade Fiscal lavrou o Auto de Infração imputando à contribuinte as seguintes infrações: **(i)** opção indevida pelo lucro presumido; **(ii)** exclusões indevidas; **(iii)** não inclusão das subvenções nas bases do PIS e da COFINS; e **(iv)** multas isoladas.

15. Contudo, restou decidido no Acórdão nº 1402-002.387 que “*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de nulidade, e, quanto ao mérito da exigência, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a autuação do PIS e da*

COFINS. Por voto de qualidade, manter a cobrança da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por cancelar a exigência dessa penalidade” – v. cf. fl. 755 –, vez que os créditos incentivados de ICMS concedidos, não constituem receita para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS, pois o crédito de ICMS não é entrada de recursos passível de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo do PIS não-cumulativo – v. cf. fl. 800.

16. De outro lado, constou dos Embargos Inominados opostos que *“Ao elaborar os cálculos dos valores extintos e exigíveis conforme o resultado dos julgamentos no contencioso administrativo, constatei que embora no acórdão de recurso voluntário a decisão tenha sido pelo cancelamento da autuação do PIS e da COFINS (fl. 755), o relator votou por negar provimento às contestações à infração “c1” (preliminar na fl. 783, penúltimo parágrafo da fl. 794 e item 3.3 do acórdão, fls. 800-804) e não houve decisão no acórdão sobre essa infração” – v. cf. fl. 1440.*

17. Cabe salientar que a infração “c1” refere-se ao PIS e a COFINS dos períodos de apuração 01/2011 ao 12/2012, em virtude de tributação indevida de receitas pelo regime cumulativo, ao invés do não cumulativo.

18. Dos trechos mencionados nos Embargos de que *“(…) o relator votou por negar provimento às contestações à infração “c1” (preliminar na fl. 783, penúltimo parágrafo da fl. 794 e item 3.3 do acórdão, fls. 800-804) e não houve decisão no acórdão sobre essa infração (…)*”, pode-se destacar do voto do Conselheiro Relator que:

Preliminar de fl. 783

2 PRELIMINAR

Segundo o Recorrente, o lançamento seria nulo, do ponto de vista material, porque a exigência não poderia ter sido realizada considerando-se o lucro real como forma de tributação do IRPJ, uma vez que se a autoridade fiscal entendeu que o contribuinte optou indevidamente pelo lucro presumido, o art. 530, inciso IV, do RIR/99 determina o arbitramento de lucros.

Para a decisão recorrida, tal matéria diz respeito ao mérito da exigência.

De fato, assiste razão ao acórdão de piso, pois eventual declaração de nulidade, por vício formal, implicaria a possibilidade de novo lançamento com base no art. 173, II, do CTN, o que, no caso concreto, ofenderia o art. 146 do CTN em razão da alteração do critério jurídico no lançamento.

Por essas razões, rejeito a preliminar de nulidade.

Penúltimo parágrafo da fl. 794

Pois bem, se as subvenções para custeio compõe o lucro operacional, aumentando-o, possui nítido tratamento de receita operacional. Nesse contexto, correto o procedimento adotado pelo Fisco de incluir a receita advinda das subvenções para custeio na aferição do limite para optar-se pelo lucro presumido.

Item 3.3 do acórdão

[...]

3.3 DA TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL

O Recorrente apurou originalmente o IRPJ do ano-calendário de 2011 com base no lucro real. O lançamento manteve tal forma de tributação para o período. Para o ano-calendário de 2012, a contribuinte havia optado pela tributação com base no lucro presumido. Ocorre que, com o cômputo das receitas referentes à subvenção para custeio, entendeu a autoridade fiscal que o contribuinte extrapolou o limite de receita bruta para opção pelo lucro presumido em 2012, estando obrigado à tributação com base no lucro real.

Para o Recorrente, se a opção do contribuinte pelo lucro presumido se mostrar incorreta, a teor do que dispõe o inciso IV do art. 530, do RIR/99, a única opção da autoridade fiscal seria arbitrar o lucro, e não fazer a apuração com base no lucro real.

Discordo de tal entendimento.

A tributação com base no lucro arbitrado sempre foi considerada uma medida extrema, somente aplicável quando não for possível a apuração do IRPJ com base no lucro real.

Sendo possível a apuração do lucro real, a jurisprudência administrativa jamais acolheu a tese de arbitramento de lucro. Exemplos não faltam. Mas talvez o mais elucidativo seja a falta de escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real.

Segundo o inciso I do art. 530 do RIR/99, dá causa ao arbitramento o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, que não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

Já o inciso III do art. 530 do RIR/99 elenca outra hipótese de arbitramento: o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

O Livro de Apuração do Lucro Real, também conhecido pela sigla Lalur, é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal, criado pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, conforme previsão do § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e alterações posteriores.

A respeito da obrigatoriedade de se escriturar o Lalur, assim dispõe o art. 260, inciso III, do RIR/99, inserto no subtítulo do Regulamento do Imposto de Renda que dispõe sobre o lucro real:

Art. 260. A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 48, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 8º e 27):

[...]

III - de Apuração do Lucro Real LALUR;

[...]

Conforme se observa, sendo o Lalur um livro fiscal obrigatório para os que apuram o IRPJ com base no lucro real, sua ausência implicaria o arbitramento de lucros (art. 530, incisos I e III, do RIR/99).

Contudo, a jurisprudência caminhou em sentido diverso, cancelando inúmeras autuações em que o arbitramento se dava por mera falta escrituração do Lalur. Veja-se:

IRPJ ARBITRAMENTO DE LUCRO FALTA DE ESCIRUTAÇÃO DO LALUR – Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das conseqüências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a

desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros. (Acórdão nº 10196.469)

ARBITRAMENTO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL - LALUR - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - A escrituração do LALUR, pela pessoa jurídica, consiste numa obrigação acessória que, uma vez descumprida, pode ensejar aplicação de penalidade pecuniária. O arbitramento do lucro, como forma que é de se tributar o resultado alcançado pelo empreendimento, só pode ser utilizado quando inviável a apuração do lucro real. Insustentável o lançamento tributário quando, abandonados os registros contábeis e documentos que os lastrearam, a Fiscalização se utilizar do arbitramento para penalizar o contribuinte (Ac. 10188.675, de 22/08/95, da 1ª Câm. do 1º CC DO de 26/02/96)

Com o passar do tempo, em situações em que a Fiscalização não procedia ao arbitramento, tornou-se corriqueiro que os contribuintes utilizassem como argumento de defesa a obrigatoriedade de arbitramento, por vezes, em total descompasso com a tese há muito firmada de que o arbitramento é uma medida extrema. Em sessão realizada no mês de setembro de 2016, a 1ª Turma Ordinária desta Câmara assim decidiu no Acórdão 1401001.712, de lavra do i. Conselheiro Antônio Bezerra Neto:

[...]

IRPJ. APURAÇÃO COM BASE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DO LALUR. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE. Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros.

[...]

Destaco excerto do voto condutor de tal aresto:

A Recorrente alega como argumento de defesa que a única possibilidade seria a tributação pelo regime do lucro arbitrado.

Não é verdade, a apuração foi feita corretamente pelo fiscal o regime do lucro real. Afinal, o arbitramento do lucro é uma medida extrema e uma prerrogativa do fiscal a ser utilizado nos estritos casos indicados em lei, sendo assim uma salvaguarda do crédito tributário posta a serviço da Fazenda Pública e não pode ser utilizado pelo contribuinte como mero instrumento de defesa. Nesse contexto, mesmo a Recorrente não tendo apresentado o LALUR, não se pode falar em motivo suficiente para o arbitramento dado que não ocorreu prejuízo para o Fisco conhecer todas as suas receitas, custos, despesas, podendo, assim, apurar com segurança todos os seus resultados. Qualquer interpretação que se afaste desse norte podemos reputar como sendo uma mera interpretação literal da lei.

Entendo estarmos diante de situação similar. A autoridade fiscal identificou que o contribuinte possuía escrituração contábil regular que permitia identificar o lucro líquido, intimou o contribuinte a informar quais adições e exclusões deveriam ser feitas para apuração do lucro real, e procedeu ao ajuste de acordo com as informações prestadas pela próprio Recorrente. Veja-se excerto do Termo de Verificação Fiscal:

Deste modo, a NILCATEX foi intimada a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, referente ao ano-calendário 2012, e também uma planilha com a relação de todos os créditos possíveis de aproveitamento na apuração das contribuições PIS e COFINS, na modalidade não-cumulativa.

Conforme visto anteriormente, a fiscalizada informou que apesar de não concordar com a inclusão dos valores das subvenções no cômputo das receitas para fins de enquadramento do limite do lucro presumido, por cautela, a empresa buscaria as informações solicitadas.

Assim sendo, a empresa efetuou a escrituração do LALUR do período, bem como apresentou a planilha com a relação dos créditos.

Considerando que os livros contábeis e fiscais escriturados em 2012, que serviram de base para a apuração do lucro presumido, estão de acordo com as normas previstas no Regulamento do Imposto de Renda, e considerando também que o Livro de Apuração do Lucro Real apresentado está de acordo com as normas previstas, o valor escriturado neste livro servirá de base para apuração de ofício do lucro real em 2012: [...]

Destaco também trecho do acórdão recorrido a respeito da doutrina sobre a matéria:

*Conforme bem elucidado por Maria Rita Ferragut in Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001, p. 137/152, a palavra arbitramento foi utilizada neste contexto na acepção de base de cálculo substitutiva, ou seja, de substituição da base de cálculo originalmente prevista na legislação – correspondente à perspectiva dimensível do critério material da regra-matriz de incidência tributária construído a partir do texto constitucional – por uma outra, subsidiária, em virtude da **inexistência de documentos fiscais, ou da impossibilidade destes fornecerem critérios seguros para a mensuração do fato**. Nestes casos, a base de cálculo substitutiva visa possibilitar a prova indireta da riqueza manifestada no fato jurídico.*

Decorre daí que, se caracterizada a imprestabilidade da escrituração, determina a Lei que a base de cálculo originalmente prevista na legislação (lucro real) seja substituída por uma outra legalmente prevista (lucro arbitrado) e, nas palavras da autora (p. 138/139):

“Parece-nos inequívoca a existência de vinculação na função administrativa de constatar de forma direta ou indireta a ocorrência do fato jurídico tributário. Vinculado, também, é o dever de arbitrar, ao passo que discricionário é o procedimento administrativo que, com base em juízo próprio, elege como base de cálculo uma das grandezas possíveis previstas na Lei.

.....

*A questão da discricionariedade torna-se relevante quando nos deparamos com a ocorrência de fato jurídico descritor de evento típico provado de forma direta ou indireta, mas que **não permite a identificação da grandeza daquilo que a Lei dispõe como sendo a base de cálculo**, ensejando assim a aplicação do ato-norma de arbitramento” (destaques incluídos).*

*Nestes termos, a impossibilidade de comprovação direta da base de cálculo originária é **condição** necessária para a aplicação do arbitramento. Se presente tal condição, o arbitramento da base de cálculo do tributo, nestes casos, é dever-poder da Administração Tributária, previsto no anteriormente transcrito art. 148 do CTN.*

*Ocorre que, **este não é o caso dos autos** em que, repita-se, intimada, a contribuinte apresentou escrituração relativa ao ano-calendário de 2012 a qual foi validada pela*

Fiscalização. E, na Impugnação, nada apresenta a contribuinte, no sentido de demonstrar que conteria ela vícios que impediriam a apuração do resultado.

E no mesmo sentido do raciocínio até aqui desenvolvido, assim consta no Acórdão 1401-000.884:

*130. Por isso, acima da mera interpretação literal da lei – **que implicaria o imediato arbitramento do lucro sempre que a pessoa jurídica optasse indevidamente pelo lucro presumido**, duas outras regras de interpretação sistêmica se impõem.*

*131. A primeira é a de que **o contribuinte que optou indevidamente pelo lucro presumido só pode ter o seu lucro arbitrado se demonstrada a impossibilidade de apuração do lucro real**, porque esta última é a mais condizente com a forma legal de mensuração da base tributável (art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional).*

132. A segunda, mais simples, porém, de maior evidência, é que se a opção pelo lucro presumido foi indevida é porque a pessoa jurídica estava obrigada ao lucro real (e não ao lucro arbitrado).

*133. Por isso, a literalidade do dito dispositivo deve ser afastada, de forma a se entender que, na forma do inciso IV do art. 530 do RIR/1999, a pessoa jurídica que optou indevidamente pelo lucro presumido deve ser tributada pelo lucro real **(a menos que o autuante concluisse pela absoluta impossibilidade de fazê-lo)**.*

134. E mais. Neste caso, como a escrituração apresentada bastou para a apuração do lucro real, o arbitramento seria contrário à lei.

135. Não é demais observar que, diferentemente do que parece crer o interessado, a forma de tributação não é eleita pelo autuante, que não goza de tal discricionariedade, tampouco tem por objetivo aumentar ou diminuir o valor do crédito tributário devido, cujo lançamento só se pode dar na forma da lei, que determina a forma de apuração da base de cálculo do IRPJ.

136. Assim, não assiste direito ao interessado de ter o seu lucro calculado por arbitramento.

137. O interessado não contesta nenhum dos elementos que forneceu ao autuante para a determinação do lucro real.

138. Dessa forma, o lançamento deve ser mantido.

No mesmo sentido, assim se decidiu no Acórdão 1102-00.407:

[...]

*DIFERENÇAS ENTRE A RECEITA DECLARADA E A RECEITA ESCRITURADA. LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. É cabível o lançamento de ofício com base no lucro real **quando verificado que o contribuinte declarou receitas menores** do que as auferidas e registradas em sua escrituração contábil e fiscal, e optou indevidamente pela tributação com base no lucro presumido. [grifos nossos]*

[...]

Desse modo, entendo correto o procedimento adotado no lançamento de realizar o lançamento com base no lucro real, e voto por negar provimento ao recurso também em relação a esse ponto.

[...]

19. Com efeito, quando o Embargante afirma que “(...) o relator votou por negar provimento às contestações à infração “c1” (preliminar na fl. 783, penúltimo parágrafo da fl. 794 e item 3.3 do acórdão, fls. 800-804) e não houve decisão no acórdão sobre essa infração (...)”,

verifica-se contradição na arguição, vez que ou foi negado provimento “às contestações à infração “c1” ou “não houve decisão no acórdão sobre essa infração”.

20. Na verdade, o que se constata no acórdão embargado é que não houve qualquer pronunciamento no voto do Conselheiro Relator referente a infração de “tributação indevida de receitas pelo regime cumulativo”.

21. O que restou decidido e reconhecido foi que “(...) os créditos incentivados de ICMS concedidos não constituem “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e da COFINS, na linha do entendimento do Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 606.107 / RS – pois o crédito de ICMS não se constitui entrada de recursos passível de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo do PIS não-cumulativo (...)” – v. cf. fl. 800.

22. Portanto, não vislumbro qualquer erro material e/ou contradição no acórdão embargado, tendo em vista que os créditos de ICMS concedidos não constituem receita para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS, não podendo compor a base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos.

23. O que poderia ter gerado alguma dúvida é que no sentir da Autoridade Fiscal a empresa fez a apuração das contribuições do PIS e da COFINS na modalidade cumulativa em 2012 e a partir do momento que foi comprovada a opção indevida pela apuração do imposto de renda com base no lucro presumido, a contribuinte estaria sujeita também a apuração dessas contribuições na modalidade não-cumulativa.

24. Ocorre que restou decidido no Acórdão nº 9101-006.113, de 12 de maio de 2022, da 1ª Turma da CSRF – v. cf. fls. 1339/1431 – que “uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos em favor da contribuinte cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável à subvenções para investimento, podendo, assim, as receitas dali decorrentes serem excluídas da base de cálculo do IRPJ e CSLL”.

25. Em outras palavras, “as subvenções em referência decorrem de benefícios fiscais do ICMS devido ao Estado de Mato Grosso do Sul, contabilizadas como redução de custos e excluídas do lucro real em 2011, além de não integrarem a receita bruta operacional para fins de apuração do lucro presumido em 2012”, conforme declaração de voto da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa de fl. 1391.

26. Assim sendo, ficou demonstrado que não houve erro da contribuinte na apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro presumido.

27. Ademais disso, decidiu-se que as subvenções da contribuinte são caracterizadas para investimento, porquanto poderia a contribuinte excluir referidas receitas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, vez que todos os requisitos legais da Lei Complementar nº 160/2017 foram cumpridos.

28. E, conseqüentemente, as subvenções não estão sujeitas às contribuições para o PIS e COFINS, no regime não-cumulativo, mas sim no cumulativo como procedeu a contribuinte, pois não há que se falar em apuração pelo lucro real, mas sim pelo lucro presumido.

29. Portanto, entendo não assistir razão ao Embargante, pois todas as infrações foram canceladas, sendo as subvenções reconhecidas como de investimento, e, conseqüentemente,

estas receitas não devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem assim os créditos de ICMS concedidos não constituem receita para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS, não podendo compor a base de cálculo destas contribuições.

Dispositivo

30. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, **REJEITO** os Embargos Inominados opostos, vez que não há qualquer contradição/erro material a ser sanado, tendo vista a prolação do Acórdão nº 9101-006.113, pela 1ª Turma da CSRF, assim os Embargos remetidos à esta Turma Julgadora perderam o efeito/objeto.

(assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.