



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14041.000759/2007-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.682 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de agosto de 2021
Recorrente MDF MOVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

LUCRO ARBITRADO. ALTERAÇÃO DE REGIME TRIBUTÁRIO PARA O LUCRO REAL. PIS/COFINS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal que autorize o aproveitamento de créditos presumidos de estoques de abertura quando o contribuinte migra do regime de tributação pelo lucro arbitrado para o lucro real, com incidência não-cumulativa de PIS e COFINS. Inadmissível interpretação extensiva para aproveitamento de crédito presumido, de modo que inaplicáveis ao caso concreto as disposições dos arts. 11, § 3º da Lei nº 10.637/02 e 12, § 5º da Lei nº 10.833/03.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão 03-24.402 proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília, que julgou procedentes os lançamentos relativos a PIS e COFINS, reflexos de auto de infração de IRPJ.

Na origem, tem-se autos de infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e apuração reflexa de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) (e-fls. 228-274).

Tendo em vista a imprestabilidade da escrituração contábil da contribuinte no ano-calendário 2003, que não permitiu identificar sua efetiva movimentação financeira, arbitrou-se o lucro (e-fls. 206-208) e lavrou-se lançamento de ofício dos tributos indicados, pois constatou-se as seguintes infrações: receita operacional omitida, depósitos bancários de origem não comprovada, falta/insuficiência de recolhimentos, e quanto ao presente caso, para PIS e COFINS constatou-se diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago.

No que pertine ao presente feito, destaco que, de acordo com o relatório de fiscalização (e-fls. 275-287) diante do arbitramento do lucro a contribuinte teria perdido o direito ao aproveitamento do crédito presumido, nos termos do art. 41 da IN 594 de 26/12/05, publicada no DOU em 30/12/2005.

Isso não obstante, no ano de 2004, a contribuinte alterou o regime de tributação para lucro real com incidência não-cumulativa de PIS e COFINS, e se aproveitou do crédito presumido de estoque de abertura, de modo que o auto de infração apontou diferença entre o valor escriturado e o declarado/pago.

Destaco que este é o único ponto objeto de sua impugnação, uma vez que houve parcelamento dos demais débitos (e-fls. 293-295).

Assim, em suas razões de impugnação, uma para cada contribuição (e-fls. 301-309 - COFINS e e-fls. 503-511-PIS), inicialmente a contribuinte demonstra em quadros explicativos como efetuou a apuração para aproveitamento do crédito presumido, no período entre janeiro de 2004 e dezembro de 2005.

A seguir, menciona em breves palavras o seu direito ao aproveitamento dos créditos referentes aos estoques de abertura, cita dispositivos das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, e ao final, pleiteia o acolhimento da impugnação e cancelamento do débito.

O acórdão (e-fls. 718-721) inicialmente fixa que o litígio instaurado se circunscreve ao aproveitamento dos créditos presumidos, conforme demonstrativos inseridos nas impugnações às e-fls. 301-309 e 498-506.

A seguir, esclarece que o litígio instaurado pela impugnante contra as exigências relativas às insuficiências de recolhimento da contribuição para o PIS e da COFINS, nos períodos de apuração de janeiro/2004 a dezembro/2005, diz respeito especificamente à possibilidade de aproveitamento do crédito presumido sobre o estoque de abertura, na apuração das mencionadas contribuições, na forma das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Relata o julgador *a quo* que a contribuinte entende ter direito ao aproveitamento do crédito presumido a partir de 2004, quando passou a ser tributada pelo regime não-cumulativo, e, na

apuração que procedeu, a fiscalização não teria considerado esse crédito. Assim constou na decisão recorrida:

Na realidade, a questão suscitada pela impugnante foi suficientemente esclarecida no Relatório de Fiscalização integrante aos autos de infração (fls. 277/278), cujo texto destaca que, com a desclassificação da escrita contábil e a conseqüente tributação da empresa com base no lucro arbitrado, no ano-calendário de 2003, a contribuinte perdeu o direito ao aproveitamento do crédito presumido do estoque inicial do ano de 2004, conforme determina o art. 41 da IN SRF n.º 594, de 2005.

A dicção do mencionado dispositivo, a seguir reproduzido, destacadamente seu § 1º., é suficiente para dirimir a questão levantada pela impugnante:

Art. 41. A pessoa jurídica sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de cumulatividade, que passar a apurar essas contribuições no regime de não-cumulatividade, tem direito ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista no art. 48, calculado sobre o estoque de abertura devidamente comprovado na data da mudança do regime de incidência.

§ 1º A pessoa jurídica que passar da apuração do imposto de renda com base do lucro arbitrado para a apuração com base no lucro real não faz jus ao aproveitamento do crédito presumido na forma do art. 48.

Em suma, ao ter sido tributada pelo lucro arbitrado no ano-calendário de 2003, ao aderir à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS e da Cofins, a partir de 2004, a impugnante ficou conseqüentemente impedida de aproveitar o crédito presumido calculado sobre o estoque de abertura.

O aproveitamento em questão só é admissível se a pessoa jurídica, por óbvio, permanecer tributada com base no lucro real, ou, ainda, se no ano-calendário anterior houver sido tributada com base no lucro presumido (ou tenha optado pelo Simples), como se depreende pela inteligência do art. 10, § 3º., da Lei n.º 10.637, de 2002 e do art. 12, § 5º., da Lei n.º 10.833, de 2003.

Em vista do exposto, VOTO pela procedência s lançamentos impugnados.

No recurso voluntário (e-fls. 726-735), de início, a recorrente esclarece que teve seu Imposto de Renda apurado com base no lucro arbitrado no ano de 2003, e que no ano de 2004 optou pelo regime tributário de lucro real, apurando o PIS e a COFINS pelo regime não-cumulativo. Em decorrência disso, aproveitou crédito presumido de PIS/COFINS relativo a estoques de produtos no ano de 2004. Apresentou quadros demonstrativos de apuração e aproveitamento do crédito presumido.

A seguir defende que os créditos referentes aos estoques de abertura dão direito ao aproveitamento do crédito presumido.

Em sua fundamentação de mérito, em suma, defende inexistir vedação legal no art. 12 Lei 10.833/03 ao aproveitamento crédito presumido de PIS/COFINS decorrente da apuração de estoque para a pessoa jurídica que migra da apuração de IRPJ com base no lucro arbitrado para apuração pelo lucro real, e que o aproveitamento do crédito presumido se deu no ano de 2004.

Insurge-se contra a aplicação da Instrução Normativa SRF n.º 594 de 2005, pois não era vigente à data dos fatos, nos termos do que dispõe o art. 144 do CTN. Argumenta que por disposição constitucional a irretroatividade da lei tributária é direito fundamental, e que a aplicação retroativa somente teria lugar quando concedesse vantagem ao contribuinte.

Discorre sobre irretroatividade e segurança jurídica e transcreve excertos de legislação e doutrina. Pede sejam observados os seguintes pontos:

- A norma jurídica na qual se baseou a nobre Auditora Fiscal ao autuar a recorrente, apenas passou a vigorar país em data posterior à efetivação da suposta infração;
- O presente Auto de Infração agride de forma direta o princípio da irretroatividade da Lei e o da segurança jurídica do estado democrático, o qual está claramente expresso e demonstrado em cada qual dos dispositivos legais retro elucidados;
- A infração não se constitui se não há norma que a caracterize como tal;
- Lei nova não tem alcance ao ato jurídico perfeito pretérito.

Requer, ademais, seja declarada a nulidade do auto de infração com base no art. 10, IV do Dec. 70.235 de 1972.

Alfim, pede seja o recurso admitido e provido.

Acosta documentos ao recurso voluntário, consistentes em extratos bancários, extratos de vendas de cartões de crédito e balancetes (e-fls. 737-3448)

É o relatório.

Voto

Conselheira Fabiana Okchstein Kelbert, Relatora.

I. Da admissibilidade do recurso

O recorrente teve ciência do acórdão recorrido por meio de aviso de recebimento assinado em 25/03/2008 (e-fl. 725) e o recurso voluntário foi protocolado em 14/04/2008 (e-fl. 726), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

A matéria vertida no recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme arts. 2º e 6º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

Dessa forma, porquanto tempestivo e por preencher os demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário e passo a analisar o seu mérito.

II – Da preliminar de nulidade

Conforme relatado, a recorrente pede a nulidade do auto de infração com base no art. 10, IV do Dec. 70.235 de 1972, sem qualquer exposição fundamentada acerca do seu pedido.

Ainda que não tenha enunciado a alegada nulidade como preliminar, por anteceder logicamente ao mérito, passo a analisá-la dessa forma.

No ponto, destaca-se que a nulidade somente pode ser reconhecida quando causar prejuízo ao contribuinte e se enquadrar na previsão legal do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Observo que no presente caso o auto de infração foi lavrado pela autoridade competente e que a descrição dos fatos e dos fundamentos legais em nada preteriu o direito de defesa da ora recorrente, que contra eles se insurgiu e de forma clara apontou os elementos que entendeu deveriam ser enfrentados e reformados.

Desse modo, rejeito a preliminar apontada.

III – Do mérito

Conforme relatado, o recurso voluntário cinge-se unicamente ao aproveitamento de crédito presumido por ocasião de alteração de regime de tributação.

Na hipótese vertente, no ano de 2004 a recorrente alterou seu regime de tributação para o lucro real, com incidência não-cumulativa de PIS e COFINS. E, dessa forma, valendo-se da previsão do art. 11, § 3º da Lei n.º 10.637/02 e do art. 12, § 5º da Lei n.º 10.833/03, aproveitou crédito presumido de estoque de abertura na apuração das referidas contribuições, conforme transcrição:

Lei n.º 10.637/02

Art. 11. A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II desse artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes em 1º de dezembro de 2002. [Produção de efeito](#)

§ 3º A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido, passar a adotar o regime de tributação com base no lucro real, terá, na hipótese de, em decorrência dessa opção, sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens e ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista neste artigo.

Lei n.º 10.833/2003

Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura

dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei. [\(Produção de efeito\)](#)

§ 5º A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido ou optante pelo SIMPLES, passar a ser tributada com base no lucro real, na hipótese de sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, terá direito ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista neste artigo, calculado sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado, na data da mudança do regime de tributação adotado para fins do imposto de renda.

Ocorre que a alteração de regime de tributação levada a efeito pela recorrente não se deu do lucro presumido para o lucro real, mas sim do lucro arbitrado para o lucro real, conforme bem apontado pelo acórdão recorrido, cujo trecho mais relevante ora destaco:

No entendimento da interessada, esta faz jus ao aproveitamento do crédito presumido em questão a partir de 2004, quando passou a ser tributada pelo regime não cumulativo, e, na apuração que procedeu, a fiscalização não teria considerado esse crédito.

Na realidade, a questão suscitada pela impugnante foi suficientemente esclarecida no Relatório de Fiscalização integrante aos autos de infração (fls. 277/278), cujo texto destaca que, com a desclassificação da escrita contábil e a conseqüente tributação da empresa com base no lucro arbitrado, no ano-calendário de 2003, a contribuinte perdeu o direito ao aproveitamento do crédito presumido do estoque inicial do ano de 2004, conforme determina o art. 41 da IN SRF n.º 594, de 2005.

A dicção do mencionado dispositivo, a seguir reproduzido, destacadamente seu § 1º., é suficiente para dirimir a questão levantada pela impugnante:

Art. 41. A pessoa jurídica sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de cumulatividade, que passar a apurar essas contribuições no regime de não-cumulatividade, tem direito ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista no art. 48, calculado sobre o estoque de abertura devidamente comprovado na data da mudança do regime de incidência.

§ 1º A pessoa jurídica que passar da apuração do imposto de renda com base do lucro arbitrado para a apuração com base no lucro real não faz jus ao aproveitamento do crédito presumido na forma do art. 48.

Em suma, ao ter sido tributada pelo lucro arbitrado no ano-calendário de 2003, ao aderir à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS e da Cofins, a partir de 2004, a impugnante ficou conseqüentemente impedida de aproveitar o crédito presumido calculado sobre o estoque de abertura.

O aproveitamento em questão só é admissível se a pessoa jurídica, por óbvio, permanecer tributada com base no lucro real, ou, ainda, se no ano-calendário anterior houver sido tributada com base no lucro presumido (ou tenha optado pelo Simples), como se depreende pela inteligência do art. 11, § 3º., da Lei n.º 10.637, de 2002 e do art. 12, § 5º., da Lei n.º 10.833, de 2003.

Os autos de infração foram complementados pelo relatório da fiscalização, que apontou a impossibilidade de aproveitamento do crédito presumido no ano de 2004 por ocasião da alteração de regime tributário do lucro arbitrado para o lucro real, em razão da proibição contida no art. 41 da IN 594/2005.

Com razão a recorrente no ponto, uma vez que no momento da alteração do regime tributário ainda não vigia a referida Instrução Normativa. Desse modo, inaplicável até a sua publicação, ocorrida no DOU em 30/12/2005.

Isso não obstante, a falta de proibição expressa do aproveitamento do crédito presumido não o autoriza, ao contrário: por não se tratar de crédito relacionado à não-cumulatividade, mas de crédito que importa em desconto no pagamento de tributo, o seu aproveitamento depende de expressa previsão legal, em atendimento à legalidade que permeia todo o Direito Tributário.

No auto de infração (e-fls. 235-239), por sua vez, o enquadramento legal para o PIS indica os seguintes dispositivos legais: arts. 1º e 30 da Lei Complementar n.º 7/70; art. 24, § 2º, da Lei n.º 9.249/95; arts. 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 30, 10, 22, 51 e 91 do Decreto n.º 4.524/02. No enquadramento legal do auto de infração da COFINS (e-fls. 244-246) indicou-se os seguintes dispositivos legais: arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 30, 10, 22 e 51 do Decreto n.º 4.524/02 (e-fls. 235-246), os quais reputo suficientes à verificação de recolhimento insuficiente levado a efeito por conta de aproveitamento de crédito presumido sem previsão legal expressa.

No caso concreto, o pleito da recorrente não pode ser atendido porque não se coaduna com a previsão legal dos arts. 11, § 3º da Lei n.º 10.637/02 e 12, § 5º da Lei n.º 10.833/03, que preveem a possibilidade de aproveitamento do crédito presumido para pessoa jurídica que alterar o regime do lucro presumido para o lucro real.

Com efeito, o que afastou o direito da recorrente ao aproveitamento do crédito presumido não foi a proibição contida na IN n.º 594/2005, mas a tributação pelo lucro arbitrado no ano de 2003, o que impede a aplicação dos dispositivos legais mencionados. A posterior normatização dessa situação (alteração do lucro arbitrado para lucro real impede aproveitamento de crédito presumido) apenas concretiza a sua impossibilidade, pois inexistente previsão legal para a hipótese buscada nos autos.

Conforme se viu, a recorrente não se insurgiu contra o fato de que no ano-calendário de 2003 foi tributada com base no lucro arbitrado (e não presumido), em razão da imprestabilidade de sua escrita fiscal e contábil.

E a documentação acostada ao recurso voluntário não tem o condão de afastar esse fato, conforme já pacificado no âmbito deste CARF por meio do enunciado da súmula n.º 59:

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Entendo, desse modo, que **a falta de previsão legal expressa para aproveitamento de créditos presumidos por ocasião de alteração de regime jurídico de tributação (do lucro arbitrado para o lucro real) impede o seu aproveitamento, uma vez**

que não pode adotar uma interpretação extensiva que importe em pagamento reduzido de tributo. Conforme é por demais consabido, não existe criação ou redução de tributo ao largo da lei, nos termos dos arts. 108 e 111 do CTN.

Constatada a irregularidade do aproveitamento do crédito presumido, conclui-se que os recolhimentos das contribuições efetivamente se deram a menor, como indicado nos autos de infração.

Assim, nego provimento ao recurso.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar de nulidade, e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert