



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.727062/2022-30
ACÓRDÃO	1102-001.727 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WHIRLPOOL SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

PROGRAMA BEFIEIX. DATA DA APRECIÇÃO PELA SECRETARIA DO CDI ANTERIOR A VIGÊNCIA DO DECRETO-LEI 2.433/88.

Artigo 27 do Decreto-Lei n. 2.433/88 diz que os projetos já apreciados pela Secretaria Executiva do CDI continuam regidos pela legislação anterior. Apreciação ocorrida no caso concreto. Necessidade de cancelamento da cobrança fiscal.

PREJUÍZO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AUSÊNCIA DE DELIMITAÇÃO TEMPORAL EM DECISÃO JUDICIAL.

Comprovação de que a causa de pedir próxima não são os valores de crédito presumido de IPI referentes ao ano de 2003, mas os valores que reduziram a base de cálculo do IRPJ e CSLL, em 2003, reduzindo o prejuízo fiscal e a base negativa. Ausência de delimitação temporal na decisão judicial. Adição à base de cálculo do IRPJ efetivada pelo contribuinte em 2003.

CSLL. INCENTIVOS FISCAIS. PROGRAMA BEFIEIX. DIREITO ADQUIRIDO.

Aplica-se à CSLL o abatimento de lucros decorrentes de exportações incentivadas pelo Programa BEFIEIX, conforme previsão original da Lei nº 7.689/88. Revogação posterior não alcança o benefício, por configurar isenção concedida por prazo certo e sob condição onerosa (art. 178 do CTN).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a glosa referente (i) aos valores de crédito-prêmio de IPI, em sua totalidade, e (ii) ao prejuízo fiscal, até o montante de R\$ 53.038.594,69 - vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Roney Sandro Freire Correa, que negavam provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. Participou do julgamento a Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira (substituta). Julgamento iniciado em 29 de janeiro de 2025, continuado em 29 de julho de 2025 e concluído em 23 de setembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Andrea Viana Arrais Egypto (substituto[a] integral), Ana Claudia Borges de Oliveira (substituto[a] convocado[a] para eventuais participações), Fernando Beltcher da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Gabriel Campelo de Carvalho, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Andrea Viana Arrais Egypto.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração/MPF nº. 0812800-2021-00099-9, lavrado pela Receita Federal do Brasil, no valor total de R\$ 234.865.618,28 (atualizado até 12/2022), por meio do qual foi formalizado o lançamento de IRPJ no valor de R\$ 138.602.728,89, incluídos juros e multa de 75%, CSLL no valor de R\$ 49.896.982,38, incluídos juros e multa de 75% e multa isolada no importe de R\$ 46.365.907,01 com fundamento nas seguintes infrações:

i) **Exclusões Indevidas na Apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL**

O contribuinte excluiu indevidamente, na apuração anual do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL nos anos-calendário 2017 e 2018, valores relativos ao crédito-prêmio de IPI, nos montantes de R\$ 135.798.224,35 e de R\$ 96.295.822,51, respectivamente.

ii) **Compensações Indevidas de Prejuízos Fiscais e de Base de Cálculo Negativa da CSLL no ano-calendário 2017**

O contribuinte informou, na ECF relativa ao ano-calendário 2017, a compensação de saldos anteriores de prejuízos fiscais operacionais e de bases de cálculo negativas da CSLL, ambos no valor de R\$ 53.926.793,73. Entretanto, teria direito ao aproveitamento no ano-calendário de 2017, a título de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, do valor de R\$ 11.472.187,08, correspondente ao crédito presumido de IPI referente ao ano-calendário 2003.

iii) **Multa Isolada pelo Recolhimento a Menor das Estimativas Mensais de IRPJ e CSLL**

O contribuinte (i) excluiu indevidamente, na apuração das bases de cálculo do IRPJ - Estimativa e da CSLL - Estimativa nos anos-calendário 2017 e 2018, os valores relativos ao crédito-prêmio de IPI, nos montantes de R\$ 135.798.224,35 e de R\$ 96.295.822,51, respectivamente; e (ii) compensou indevidamente, no cálculo das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL referentes a dezembro de 2017, saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL inexistentes, no total de R\$ 42.454.606,65. Por consequência, recolheu a menor os valores devidos a título de estimativas mensais de IRPJ e da CSLL nos anos – calendário 2017 e 2018 e exige as multas isoladas incidentes sobre as estimativas mensais recolhidas a menor.

A seguir reproduzo o relatório da DRJ a respeito do quanto consignado no Termo de Verificação Fiscal – TVF:

Os principais fatos descritos pelo auditor-fiscal no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, de fls. 19915/19953, estão abaixo:

Afirmou que a contribuinte da apuração do lucro real efetuou exclusões no código 166.25, descrição “Programas de estímulo à solicitação de documento fiscal”, do Registro M300 – Demonstração do Lucro Real, das ECF relativas aos anos – calendário 2017 e 2018, nos valores de, respectivamente, R\$ 135.798.224,35 e R\$ 103.757.733,24, sob os históricos “BEFIEIX” e “RECUP. CUSTOS EXPORT”; e sobre estas exclusões, ela foi intimada a prestar os esclarecimentos.

Declarou que, de acordo com a resposta apresentada pela contribuinte em 28/06/2021, da apuração do lucro real no ano – calendário 2017, excluiu a receita decorrente do reconhecimento ao direito ao crédito-prêmio de IPI no âmbito do Programa BEFIEIX no valor de R\$ 135.798.224,35; e que no ano-calendário de 2018, excluiu da apuração do lucro real a receita decorrente do reconhecimento ao direito ao crédito-prêmio de IPI no âmbito do Programa BEFIEIX no valor de R\$ 96.295.822,51, além do valor de R\$ 7.461.910,73 referente ao Programa

REINTEGRA – Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras.

Aduziu que os créditos-prêmio de IPI que a fiscalizada aproveitou em sua escrita fiscal tem origem na Ação Ordinária 92-00.16661-0 (renumerada posteriormente para 0016597-45.1992.4.01.3400), impetrada em 18/12/1992 pelas empresas CONSUL S/A, EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S/A - EMBRACO, BRASTEMP S/A e SEMER S/A, das quais a WHIRLPOOL é sucessora. Que, nessa ação, o contribuinte discutiu a inconstitucionalidade do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.724/1979 e o direito ao crédito-prêmio enquanto vigente o programa BEFIEX, deferido em 1988 para as empresas que sucedeu, para vigorar até 1998.

Asseverou que o BEFIEX foi um programa especial de incentivo que era concedido pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação. Que Empresas industriais fabricantes de produtos manufaturados foram beneficiárias deste programa, cuja finalidade principal era o incremento das exportações e a obtenção de saldo global acumulado positivo de divisas, computados os dispêndios cambiais a qualquer título, mediante a emissão do Certificado BEFIEX — definidos nos termos e nos limites para a fruição dos benefícios e do Termo de Aprovação BEFIEX— em que eram estipuladas as cláusulas contratuais que estabeleciam os direitos e as obrigações da empresa beneficiária.

Afirmou que o creditamento oriundo do programa BEFIEX foi regulamentado na forma de um crédito-prêmio de IPI por meio do Decreto nº 64.833/1969; e que outras normas interpretativas disciplinaram que o crédito-prêmio do IPI deveria ser considerado como parte da receita bruta das empresas beneficiárias, e citou as seguintes normas: Instrução Normativa SRF nº 51 de 03/11/1978, Parecer Normativo CST nº 11, de 28 de março de 1982, Parecer Normativo CSL nº 71/72 e Ato Declaratório (Normativo) CST nº 19, de 19/12/1981.

Declarou que produtos manufaturados exportados pelas empresas beneficiadas pelo programa tinham direito a um crédito-prêmio apurado sobre o valor da exportação, o qual era lançado na escrita fiscal como receita bruta e deduzido do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre as operações do mercado interno.

Aduziu que a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 101-96.858 de 13/08/2008, decidiu pela tributação do crédito-prêmio, em que figura como recorrente a própria fiscalizada(à época, sob a denominação MULTIBRÁS S/A ELETRODOMÉSTICOS).

Asseverou que a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, o tratamento fiscal dos incentivos fiscais decorrentes da exportação de manufaturados no âmbito do Programa BEFIEX deve observar as seguintes disposições legais:

a) Programas aprovados até 31 de dezembro de 1987: são regidos pelo Decreto-lei nº 1.219/72, o qual reconhecia a exclusão do lucro da exportação incentivada;

b) Programas aprovados entre 01 de janeiro de 1988 e 19 de maio de 1988: são regidos pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 2.143/88, o qual prevê a tributação por uma alíquota diferenciada; e,

c) Programas aprovados a partir de 20 de maio de 1988: são tributados à alíquota normal, tendo em vista as disposições do Decreto-lei nº 2.433/88, que em seu artigo 8º relaciona os benefícios passíveis de concessão no âmbito do Programa BEFIEX (sem qualquer menção à exclusão do crédito-prêmio da tributação sobre o lucro) e que expressamente revoga o Decreto-lei nº 1.219/72.

Asseverou que, no caso do contribuinte, não existe previsão legal para exclusão na apuração do IRPJ e da CSLL dos valores relativos ao crédito – prêmio de IPI.

Declarou que a contribuinte informou, na ECF relativa ao ano – calendário 2017, a compensação de saldos anteriores de prejuízos fiscais operacionais e de bases de cálculo negativas da CSLL, ambos no valor de R\$ 53.926.793,73, conforme Registros M300 – Demonstração do Lucro Real e M350 – Demonstração da Base de Cálculo da CSLL. Afirmou que, tendo em vista a inexistência de saldos de períodos anteriores de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL em montantes suficientes para as compensações pleiteadas, a fiscalizada foi intimada em 21/10/2021, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 05, a esclarecer a origem desses valores.

Aduziu que, com base em resposta da contribuinte e das análises efetuadas, concluiu que o sujeito passivo só teria direito ao aproveitamento no ano – calendário de 2017, a título de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, o valor de R\$ 11.472.187,08, correspondente ao crédito presumido de IPI referente ao ano – calendário 2003, que teve a sua apuração devidamente demonstrada e que estaria amparado pela decisão judicial. Que o montante a maior, de R\$ 42.454.606,65 (R\$ 53.926.793,73 - R\$ 11.472.187,08), correspondente ao valor indevidamente deduzido no ano – calendário 2017 na apuração do IRPJ e da CSLL, como prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, será objeto de glosa.

Asseverou que foi objeto de lançamento fiscal as exclusões indevidas efetuadas pela contribuinte na apuração anual do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL nos anos – calendários de 2017 e 2018, valores relativos ao crédito – prêmio de IPI, nos montantes de R\$ 135.798.224,35 e de R\$ 96.295.822,51, respectivamente. Afirmou que, também foi objeto de lançamento de ofício, relativo ao ano-calendário de 2017, a compensação indevida de saldos inexistentes de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL, no valor de R\$ 42.454.609,65.

Declarou que a fiscalizada recolheu a menor os valores devidos a título de estimativas mensais de IRPJ e da CSLL nos anos – calendário 2017 e 2018, decorrente de exclusão indevida e da compensação indevida na apuração do IRPJ e da CSLL, e, por isso, lançou de ofício as multas isoladas incidentes sobre as estimativas mensais recolhidas a menor.

Cientificada do Auto de Infração, a contribuinte protocolou sua Impugnação de fls. 19.970/20.017, sustentando, em síntese:

- (i) Que teve o direito aos seus créditos de IPI do programa Befiex reconhecidos em decisão transitada em julgado em 1996, a qual foi objeto de ação rescisória concluída em 2005 que confirmou o direito dela e, após processo de liquidação para apuração dos valores correspondentes aos créditos, esta passou a compensá-los;
- (ii) Que os créditos presumidos de IPI do programa Befiex têm seu fundamento no Decreto-Lei nº 1.219/72, cujo art. 10 previa a isenção das receitas de produtos exportados;
- (iii) Que os créditos-prêmio de IPI/Befiex têm natureza de receita de exportação, como confirmam atos normativos da própria Secretaria da Receita Federal (item 6 do Parecer Normativo CST nº 71/72; número 5 da Instrução Normativa nº 51/78; Ato Declaratório Normativo CST nº 19/1981) e a jurisprudência do 1º CC (CARF), constante dos Acórdãos nºs 101-93298, de 05/12/2000; e 101-94687, de 15/09/2004;
- (iv) Que faz jus à isenção do art. 10 do DL nº 1.219/72, pois: (i) os benefícios do programa Befiex foram concedidos por prazo determinado e sob condição (art. 178 do CTN); (ii) aos benefícios foi aplicado o disposto no art. 27 do DL nº 2.433/88, que assegurou o direito adquirido ao regime do DL nº 1.219/72 aos projetos apreciados até a data da publicação do DL nº 2.433/88 (20/05/1988); (iii) as Portarias MIC nºs 62/88 e 63/88 que aprovaram os projetos dela provam que estes foram apreciados pelo órgão técnico antes de 20/05/1988, uma vez que consta do seu texto que os projetos foram aprovados por “recomendação da Comissão para a Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEX, em sua reunião plenária de 25 de fevereiro de 1988”, sendo que no preâmbulo das referidas Portarias o art. 27 do DL nº 2.433/88 é invocado como fundamento;
- (v) Não bastasse a isenção do art. 10 do DL nº 1.219/72, os créditos presumidos de IPI do programa Befiex tampouco poderiam ser tributados, pois estes têm por lei natureza de ressarcimento de custos (tributos ocultos) dos bens exportados e, portanto, insuscetível de caracterizar lucro. O ressarcimento do resíduo tributário se faz em cumprimento ao princípio constitucional do país de destino, segundo o qual o Brasil não exporta tributos;
- (vi) Em relação à compensação de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL em decorrência do êxito na Ação Ordinária nº 0009635- 33.2011.4.03.6100, o Auto de Infração entendeu que ela só teria direito de excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de 2003 os valores correspondentes aos créditos

presumidos de IPI originados neste ano. No entanto, ao assim proceder, não observou os termos do pedido formulado na referida Ação Ordinária, em que requereu não ser obrigada a incluir os créditos presumidos de IPI (sem qualquer recorte temporal) na base de cálculo do IRPJ e da CSLL no exercício de 2003.

Na sequência, foi proferido o Acórdão n. 109-021.572 da 2ª Turma da DRJ09, de fls. 24.771/24.795, que julgou improcedente a impugnação mantendo integralmente as exigências de IRPJ e CSLL com suas respectivas multas de ofício e juros, bem como as exigências das multas regulamentares, conforme ementar a seguir colacionada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017 e 2018

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

É cabível a aplicação da multa isolada de 50% por falta de recolhimento das estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário, e cumulada com a multa de ofício de 75% aplicada sobre tributos exigidos na declaração de ajuste, por serem distintos os seus fatos geradores.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017 e 2018

CRÉDITO PRÊMIO DE IPI-PROGRAMAS BEFIEIX. PROGRAMAS APROVADOS APÓS 20/05/88. TRIBUTAÇÃO À ALÍQUOTA NORMAL.

Os programas Befiex aprovados após 20/05/1988 devem ter os créditos presumidos de IPI tributados às alíquotas normais de IRPJ, não se aplicando a exclusão do lucro líquido nem alíquota reduzida.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. IRPJ. EXISTÊNCIA PARCIAL DO PREJUÍZO FISCAL ALEGADO. GLOSA.

Mantém-se a glosa de compensação de prejuízo fiscal, quando o contribuinte alega que apurou prejuízo fiscal em um ano-calendário decorrente de uma decisão judicial; porém, a decisão judicial ampara parcialmente a apuração de imposto de renda da contribuinte.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017 e 2018

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em resumo, o acórdão de piso se albergou nas seguintes razões:

- (i) O Decreto-Lei 2.397/87 publicado em 22/12/1987 já teria revogado o art. 10 do DL 1.219/72 que tratava da isenção do imposto de renda no âmbito dos programas BEFLEX, e o Decreto-Lei 2.397/87, em seu parágrafo único do art. 11, só teria mantido os benefícios do BEFLEX para projetos aprovados até 31/12/1987, de modo que o disposto no art. 27 do DL 2.433/88, publicado em 20/05/1988, só seria aplicável para projetos aprovados até 31/12/1987;
- (ii) A fundamentação acima foi adotada no Processo Administrativo nº 16327.001289/2005-54, o qual, encerrado na esfera administrativa, confirmou que no presente caso não haveria o direito à isenção dos créditos-prêmio do programa Beflex;
- (iii) É inócuo defender a natureza ressarcitória dos benefícios no âmbito administrativo, pois a tributação decorreria de determinação legal, à qual está vinculada a Fiscalização;
- (iv) É infundada a alegação de que deveria ser considerada a data da realização de reunião plenária da Comissão BEFLEX, em vez VR 08RF DEVAT Fl. 24814 Original 6 da data da aprovação do Ministro, pois o ato administrativo de concessão de benefício fiscal se aperfeiçoaria a partir da assinatura do Ministro;
- (v) Diferentemente do que sustentou a Impugnante, o crédito presumido pleiteado na Ação Ordinária nº 0009635-33.2011.4.03.6100 se referia apenas à competência do ano-calendário de 2003, e não a crédito presumido tributado no ano-calendário de 2003.
- (vi) Inaplicável a Súmula CARF nº 105 ou o princípio da consunção ou absorção para afastar a multa isolada.

Irresignado com a decisão, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 24.810/24.846, onde aduz, em síntese:

Do direito à exclusão dos créditos de BEFLEX previsto no Decreto-Lei n. 1.219/72.

- (i) O acórdão recorrido desconsiderou totalmente: (i) o fato de que as próprias Portarias nº 62/88 e 63/88 que aprovaram os projetos das empresas sucedidas pela Recorrente fizeram remissão expressa ao art. 27 do Decreto-Lei nº 2.433/1988; (ii) que toda a documentação que serviu de análise para aprovação dos projetos fez referência ao DL nº 1.219/72; e (ii) que os projetos foram apreciados na vigência do DL nº 1.219/72, sendo, portanto, esta a legislação que regeu a concessão dos benefícios.
- (ii) O Auto de Infração objeto do Processo Administrativo nº 16327.001289/2005-54 foi levado pela Recorrente ao Judiciário, nos autos

do Mandado de Segurança nº 5020343-47.2017.4.03.6100 (CSLL) e da Ação Anulatória nº 5023125-90.2018.4.03.6100 (IRPJ). A Ação Anulatória aguarda apreciação perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3), no entanto, foi concedida a segurança no Mandado de Segurança nº 5020343-47.2017.4.03.6100, conforme a ementa abaixo transcrita:

“PROCESSO CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROGRAMA BEFIEX. INCIDÊNCIA DE CSLL SOBRE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI. IMPOSSIBILIDADE. APELAÇÃO PROVIDA. SEGURANÇA CONCEDIDA.

1. Conforme decidido em sede Tutela Cautelar Antecedente nº 5029138-04.2020.4.03.0000, no mesmo sentido do acórdão proferido no agravo de instrumento nº 5007887-95.2018.4.03.0000, extraído do mandado de segurança em discussão, a inclusão do montante de crédito-prêmio de IPI na base de cálculo de CSLL colide com a própria viabilidade do incentivo fiscal (artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/1969).

2. Isso porque todo o ressarcimento de tributos pagos internamente, previsto para baratear as exportações e incrementar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional, com saldo positivo de divisas ao país, acaba sendo apropriado às avessas pela União, através da tributação do lucro das operações.

3. A incidência de CSLL sobre o crédito-prêmio de IPI compromete uma parte do ressarcimento, revertendo a desoneração concebida para alavancagem das exportações em todo o conjunto, inclusive na apuração do lucro tributável.

4. Pode-se até questionar a noção de acréscimo patrimonial, já que a empresa fabricante e exportadora de produtos manufaturados obtém apenas a recuperação dos custos de produção, dos valores desembolsados para a viabilidade das exportações. Embora o crédito-prêmio implique renúncia fiscal, redução no orçamento público, não traz rigorosamente ganho para as empresas exportadoras no sentido de adição de riqueza.

5. O Superior Tribunal de Justiça reviu posição anterior, proferindo julgamentos recentes favoráveis à exclusão do crédito-prêmio de IPI da base de cálculo da CSLL (Resp 1571354, DJ 19/09/2019).

6. Portanto, como garantia de unidade das decisões da Terceira Turma proferidas neste mandado de segurança e também do cumprimento dos valores ligados à jurisprudência superior – segurança jurídica, isonomia e proteção da confiança, mostra-se não só apropriada, como devida, a concessão da segurança.

7. Apelação provida. Segurança concedida. Custas ex lege. Sem honorários.” (TRF3, 3ª Turma, Apelação Cível nº 5020343-47.2017.4.03.6100, julgado em 18/02/2022)

O Direito aos créditos-prêmios de IPI.

- (iii) A empresas posteriormente sucedidas pela Recorrente (CONSUL, SEMER e BRASTEMP) formularam pleito para a concessão dos benefícios do programa BEFIEX em 1987. Seus programas BEFIEX foram aprovados pelas Portarias do Ministro de Estado da Indústria e do Comércio e foram objeto de Termos de Aprovação BEFIEX e os Certificados, todos expedidos por órgãos Governamentais e anexados aos autos.
- (iv) Dentre outros, os benefícios do programa BEFIEX compreendiam a concessão de créditos-presumidos de IPI (art. 9º do Decreto-Lei nº 1.219/72), calculados mediante a aplicação de percentuais correspondentes aos bens exportados sobre suas respectivas receitas de exportação.
- (v) A Recorrente, porém, teve o seu direito aos créditos do programa BEFIEX obstaculizado em razão da ilegal Portaria do Ministro da Fazenda nº 252/82. Em 18/12/1992, as empresas sucedidas pela Recorrente ajuizaram a Ação Ordinária declaratória e condenatória nº. 92.0016661-0, na qual buscaram o reconhecimento de que seus programas BEFIEX, aprovados pelas Portarias nº. 62/88 e 63/88, compreendiam também o direito aos créditos de IPI. Reconhecendo a procedência da ação, com a declaração de inconstitucionalidade e ilegalidade das Portarias, a Recorrente obteve decisão definitiva que declarou o direito aos créditos de IPI do Programa Befiex, autorizando-a a proceder à compensação, nos termos do Decreto-Lei nº 1.219/72. Assim, incontroverso que a Recorrente teve o seu direito aos créditos presumidos de IPI, nos termos do Decreto-Lei nº 1.219/72, reconhecidos definitivamente pelo Poder Judiciário.

O direito de abatimento previsto no Decreto-Lei nº 1.219/72

- (vi) Ao abrigo do Decreto-Lei nº 1.219/72 foram concedidos à Recorrente os benefícios Befiex, sob condição (compromisso de exportar) e por prazo certo (10 anos), dentre os quais o art. 10 do DL nº 1.219/72 previa que as empresas participantes do programa poderiam abater do lucro tributável a parcela correspondente à exportação de produtos manufaturados.
- (vii) O direito ao abatimento consistia em direito assegurado indistintamente a todas as empresas participantes do Programa, tal como os créditos presumidos de IPI/Befiex e a amortização de gastos, pelo que estes não necessitavam ser elencados em quaisquer outros documentos. Logo, a Recorrente, como sucessora das empresas participantes do programa, possuía o direito de usufruir da isenção (abatimento do lucro tributável) prevista no art. 10 do DL nº 1.219/72.
- (viii) Como se não bastasse, os créditos presumidos de IPI (art. 9º do Decreto-Lei nº 1.219/72), objeto do Auto de Infração, eram considerados pela legislação

então vigente como parte integrante das receitas de exportação, exoneradas nos termos do art. 10 acima transcrito.

- (ix) A jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes (sucedido pelo CARF) confirma esse entendimento nos Acórdãos nºs 101-93298, de 05/12/2000; e 101-94687, de 15/09/2004.

O direito assegurado pelo art. 27 do Decreto-Lei nº 2.433/88.

- (x) Não se nega o fato de que o Decreto-Lei nº 2.433/88 em seu artigo 32, estabeleceu a revogação do Decreto-Lei nº 1.219/72. Contudo, este Decreto, em seu art. 27 assegurou a proteção do direito adquirido aos projetos já apreciados, nos seguintes termos: “Os projetos já apreciados pela Secretaria Executiva do CDI continuam regidos pela legislação anterior”.

A apreciação dos projetos antes de maio de 1988.

- (xi) Como se verifica do texto das Portarias nº 62/88 e 63/88 acima transcritas (i) os Programas da Recorrente foram apreciados pela Comissão para a Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação – BEFLEX, que na reunião plenária de 25 de fevereiro de 1988 recomendou a sua aprovação pelo Ministro; (ii) a aprovação dos projetos ocorreu em 14/07/1988 - data das Portarias nº 62/88 e 63/88 -, mas a apreciação dos projetos se deu antes de 20/05/1988, razão pela qual as próprias Portarias nº 62/88 e 63/88 usam como fundamento legal o art. 27 do Decreto-Lei nº 2.433/1988.
- (xii) Ato seguinte, também foram expedidos os Certificados de Aprovação nºs 479/88 e 478/88, atestando que o Ministro de Estado da Indústria e do Comércio aprovou os Programas Especiais de Exportações da CONSUL e da BRASTEMP e SEMER, impondo as condições onerosas e prazos a serem cumpridos pelas empresas.
- (xiii) Destaca-se que o art. 27 do Decreto-Lei 2.433/88 elegeu o momento da apreciação dos projetos (e não da aprovação pelo Ministro) como definidor da legislação aplicável, pois esta consiste no exame do projeto, por órgão técnico, para a verificação se este preenche as condições legais para a concessão do benefício. Após este exame, o projeto não é mais suscetível de modificação, cabendo ao Ministro apenas formalizar a sua aprovação, nos termos da recomendação do órgão técnico (Comissão Beflex da Secretaria do CDI).
- (xiv) Em todos os documentos emitidos pelo Poder Concedente consta a declaração de que os benefícios em causa eram regidos pelo Decreto-Lei nº 1.219/72 (constante das Portarias, Termos de Aprovação e Certificados de

Aprovação BEFLEX), em todos eles invocado como fundamento jurídico do benefício. Assim, evidente que o art. 27 do Decreto-Lei nº 2.433/88 assegurou a aplicação da legislação anterior e que esta consiste justamente no Decreto-Lei nº 1.219/72, pelo que forçoso se torna reconhecer que a Recorrente tinha o direito de abater do lucro tributável a parcela correspondente às exportações de produtos manufaturados, nos termos o art. 10 daquele diploma (Decreto-lei nº 1.219/72).

Da aplicação do direito ao abatimento da CSLL

- (xv) Com relação à CSLL, o acórdão recorrido afirmou que as mesmas conclusões para fins de IRPJ seriam aplicadas à CSLL, ainda que à época de apreciação do benefício, a contribuição ainda não tivesse sido instituída. Neste aspecto, reforça que a própria legislação que a instituiu a contribuição estabeleceu, no art. 2º, § 1º, alínea “c”, número 3 da Lei nº 7.689/88, a não tributação dos incentivos pela CSLL. Referido dispositivo determina a exclusão integral do lucro decorrente de exportações incentivadas de que trata o art. 1º, § 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, o qual inclui em seu art. 1º, § 1º, alínea “l” os programas Beflex.
- (xvi) Este dispositivo, de caráter declaratório, confirma a impossibilidade de a lei posterior afetar o direito adquirido ao abatimento do lucro da exportação, justamente por materializar isenção de natureza contratual como é o caso do Beflex. A intenção do legislador ao dispor sobre este direito de exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas (nº 3, “c”, § 1º, art. 2º) não foi outra senão assegurar a efetividade das condições acordadas nos termos dos programas Beflex.

Necessária exclusão da penalidade, juros e correção.

- (xvii) A declaração do Poder Concedente de que os benefícios em causa eram regidos pelo Decreto-Lei nº 1.219/72 consta do preâmbulo das Portarias, Termos de Aprovação e Certificados de Aprovação Beflex. Tal manifestação de certo induz o administrado a agir de conformidade com tal diploma, apontado como fundamento jurídico dos benefícios.
- (xviii) Se o Decreto-Lei nº. 1.219/72 não era aplicável à Recorrente, como faz crer o Auto de Infração, no mínimo ela agiu em conformidade com os atos administrativos expedidos por autoridades administrativas. O fato de o próprio Poder Judiciário ter reconhecido judicialmente que a Recorrente fazia jus aos benefícios do programa BEFLEX demonstra que ela agiu de boa-fé, segundo as normas que regiam o programa e de acordo com as orientações das autoridades. Logo, não podendo sujeitar-se à imposição de penalidades, à cobrança de juros e à atualização do valor monetário da base

de cálculo do tributo, de harmonia com o preceito contido no parágrafo único do art. 100 do CTN.

A natureza ressarcitória dos créditos do BEFLEX

- (xix) Caso não se reconheça a aplicação do direito ao abatimento previsto no art. 10 do DL nº 1.219/72, os créditos-prêmio de IPI igualmente não podem ser tributados como se renda fossem por constituírem verbas de natureza ressarcitória, equivalentes à indenizações.
- (xx) Ao definir a natureza dos créditos em questão, o Decreto-Lei nº 1.219/72 remeteu ao art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69, segundo o qual “as empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão, a título estímulo fiscal, créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente”.
- (xxi) O legislador concebeu estes créditos sob a forma de ressarcimento ou indenização, com a função de recompor o patrimônio dos exportadores, indevidamente diminuído por resíduos tributários que não podem onerar os produtos exportados, sob pena de violar a garantia constitucional do “princípio do país de destino”, concebida como regra de ouro o comércio internacional para assegurar a competitividade igualitária das empresas no mercado externo.

Das compensações indevidas de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL no ano-calendário de 2017.

- (xxii) No entendimento da Fiscalização, mantido pelo acórdão recorrido, do montante deduzido pela contribuinte de R\$ 53.926.793,73 como prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário de 2017, a Recorrente teria direito à dedução apenas de R\$ 11.472.187,08. Nas razões do acórdão recorrido, a decisão obtida pela Recorrente em processo judicial teria lhe garantido o aproveitamento do crédito presumido de IPI limitado ao ano-calendário de 2003.
- (xxiii) Este entendimento, contudo, não deve prevalecer, uma vez que a Ação Ordinária nº 0009635-33.2011.4.03.6100, transitada em julgado em 17/02/2018, não estabeleceu qualquer limitação temporal aos créditos presumidos que deveriam ser excluídos da tributação.

Multa isolada pelo recolhimento a menor das estimativas de IRPJ e CSLL.

- (xxiv) O acórdão recorrido não acolheu os argumentos da Recorrente quanto à impossibilidade de cobrança concomitante da multa isolada e de ofício sob o fundamento principal de que tais multas possuem fatos geradores distintos. Este argumento, contudo, não deve prevalecer, uma vez que, conforme vem

sendo reiterado pelo CARF, inclusive da CSRF, os fundamentos que ensejaram a edição da súmula seguem plenamente aplicáveis, mesmo após a alteração art. 44 da Lei 9.430/1996.

- (xxv) Caso contrário, restaria configurada dupla (e inadmissível) imposição de pena. Por este motivo, a multa de ofício, prevista pelo art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, absorve a multa isolada prevista no inciso II do mesmo dispositivo, em razão do fenômeno da consunção ou absorção.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade. Razão, pela qual, dele conheço.

2 MÉRITO

Trata-se o presente processo da discussão acerca do impacto tributário de dois benefícios fiscais, a saber, crédito-prêmio de IPI do programa Befiex e crédito presumido do IPI que geraram as seguintes acusações: i) suposta exclusão indevida, na apuração anual do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL nos anos-calendário 2017 e 2018, de valores relativos ao crédito-prêmio de IPI, nos montantes de R\$ 135.798.224,35 e de R\$ 96.295.822,51; e ii) suposta compensações indevidas de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário 2017, oriundas de aumento do prejuízo fiscal de 2003, por exclusão de crédito presumido de IPI reconhecido no processo judicial n. 0009635- 33.2011.4.03.6100. Essas acusações geraram a Auto de Infração para cobrança de IRPJ, CSLL, multa de ofício e multa isolada por recolhimento a menor de estimativa.

Passa-se a examinar, inicialmente, a exclusão do crédito-prêmio de IPI nos anos-calendários de 2017 e 2018, para em seguida ser apreciada a questão da compensação dos prejuízos fiscais e finalmente enfrentada a questão da multa isolada por recolhimento a menor de estimativa.

2.1 DO CRÉDITO PRÊMIO DO IPI BEFLEX.

O Decreto-lei n. 1.219/72 instituiu uma série de benefícios fiscais destinados às empresas exportadoras, fabricantes de produtos manufaturados que tivessem o Programa

Especial de Exportação aprovado na forma do Decreto-lei (designado “Programa BEFLEX”). O artigo 10 do referido diploma legal permitia que as empresas excluíssem do lucro tributado as receitas de exportação.

A Recorrente passou a ser titular do benefício de crédito-prêmio concedido, no âmbito do BEFLEX, a empresas que ela havia sucedido.

Esta, então, considerou que o crédito-prêmio IPI, concedido no artigo 9º do referido Decreto-lei n. 1.219/72 seria enquadrado como receita de exportação e passível, portanto, da isenção prevista no artigo 10 do referido diploma.

Para sustentar seu entendimento, invoca: i) o art. 157 do Decreto nº 58.400/66 (à época vigente Regulamento do Imposto de Renda - RIR/66); ii) o Ato Declaratório (Normativo) CST nº 19/1981 que teria confirmando este entendimento ao declarar que “o crédito prêmio de ICM e IPI decorrente de exportação incentivada integra receita bruta, para cálculo da receita líquida da pessoa jurídica”; iii) o item 5 da Instrução Normativa nº 51/78 (em vigor) que teria mandado adicionar “à receita bruta, para cálculo da receita líquida, o crédito-prêmio de ICM e IPI”; iv) o item 5 do Parecer Normativo nº 11/82 que teria disposto que “(...) o valor do crédito compõe a receita líquida de vendas nas exportações incentivadas, e, igualmente, o total da receita líquida pessoa jurídica”; iv) o item 6 do Parecer Normativo CST nº 71/72 que teria reconhecido que “(...) no montante do valor correspondente à receita de exportação, para efeito do cálculo acima referido, se há de, necessariamente, incluir a parcela correspondente aos incentivos fiscais à exportação instituídos pelo Decreto-Lei nº 491, de 1969”; e v) acórdãos proferidos pelo 1º Conselho de Contribuintes, a saber, Acórdãos n. 101-93298, de 05/12/2000; e n. 101-94687, de 15/09/2004.

O Termo de Verificação Fiscal, esclareça-se, não discorda dessa posição do contribuinte, asseverando, à fl. 19.938 o seguinte:

5.11. Assim sendo, para os programas referentes ao incentivo à exportação do BEFLEX aprovados a partir de 20 de maio de 1988, os créditos-prêmio de IPI devem ser considerados como parte da receita de exportação, sendo incabível a sua exclusão na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Portanto, está incontroversa a natureza jurídica de receita de exportação dos créditos-prêmios de IPI, em questão.

Dito isso, aponte-se que a isenção foi revogada pelo Decreto-lei 2.413 de 10 de fevereiro de 1988 que passou a impor uma alíquota de 6% (seis por cento) a partir de 1990.

Ato contínuo, houve nova alteração pelo Decreto-lei n. 2.433 de 19 de maio de 1988 que passou a tributar a receita de exportação com alíquota normal.

A controvérsia consiste em saber se este último Decreto, datado de maio de 1988, atinge, ou não, as receitas de exportação auferidas pela Recorrente.

Para que se compreenda a divergência entre Fisco e contribuinte, destaco que a concessão dos benefícios envolvia uma etapa prévia que é a emissão de um Parecer Conclusivo do

benefício pela Comissão para a Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação – BEFLEX, datada de fevereiro de 1988 e uma aprovação pelo Ministério da Indústria e do Comércio que ocorre em julho de 1988.

Em razão dessa multiplicidade de datas, é preciso investigar qual dos três marcos temporais seriam relevantes a fim de determinar qual a norma aplicável, a saber, o Decreto-lei n. 1.219/72, que determinava a isenção de IRPJ, o Decreto-lei n. 2.413 de 10 de fevereiro de 1988, que determinava a tributação de 6%, ou o Decreto-lei 2.433 de 19 de maio de 1988, que determinava a tributação integral.

Para tanto, observo que o artigo 27 do Decreto-lei n. 2.433 de 19 de maio de 1988 aponta o seguinte:

Art. 27. Os projetos já apreciados pela Secretaria Executiva do CDI continuam regidos pela legislação anterior.

Passa-se a explorar, do dispositivo, acima, o significado da expressão “apreciado pela Secretaria Executiva do CDI” que é o ponto central para solucionar o caso, como se verá, adiante.

Pois bem. O CDI, que se refere à norma, é o Conselho de Desenvolvimento Industrial (“CDI”), órgão presidido pelo Ministro da Indústria e Comércio e composto por diversos Ministros de Estado. Esse órgão foi criado pelo Decreto n. 65.016/69 que definiu sua estrutura, apresentando, como elemento chave, a “Secretaria Geral do CDI”. Essa Secretaria, por meio de Grupos Executivos Industriais, nos termos do artigo 8º do referido Decreto, era responsável pela aplicação dos incentivos à indústria.

O Decreto n. 65.016/69 foi revogado pelo Decreto n. 77.443/76, que, por sua vez, foi revogado pelo Decreto n. 81.651/78.

O Decreto n. 81.851/78 reorganiza o CDI. Tal norma deixa de mencionar a Secretaria Geral e passa a indicar a existência da Secretaria Executiva que passa a ter funções semelhantes das então atribuídas à Secretaria Geral. O artigo 7º do referido Decreto dispõe que à Secretaria Executiva compete coordenar a execução das medidas necessárias para a concessão de incentivos previstos pela legislação em vigor. Portanto, conclui-se que as atribuições da Secretaria Geral são atribuídas à Secretaria Executiva.

Ao mesmo tempo, outro órgão relevante a ser examinado é a Comissão para a Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação – BEFLEX (“Comissão BEFLEX”). Segundo o artigo 6º do Decreto-lei n. 1.219/72, a Comissão BEFLEX tinha a finalidade de opinar, conclusivamente, sobre a concessão dos benefícios de que tratava o Decreto-lei.

A Comissão BEFLEX, esclareça-se, foi inicialmente criada como órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, pelo artigo 6º do Decreto-lei n. 1.219/72 e, posteriormente, com Decreto n. 74.199, de 21 de junho de 1974, foi transferida ao Ministério da Indústria e do Comércio, passando a atuar junto ao CDI.

Como a referida Comissão foi criada em 1974, ainda não existia a Secretaria Executiva e sim a Secretaria Geral. Por isso, o artigo 1º do Decreto 74.199/74 prevê o seguinte:

Art. 1º. A Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEIX, criada pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 1.219, de 15 de maio de 1972, fica transferida para o Ministério da Indústria e do Comércio passando a funcionar junto ao Conselho de Desenvolvimento Industrial - CDI.

§ 1º A BEFIEIX será integrada pelos seguintes membros:

- a) o Secretário-Geral do Conselho de Desenvolvimento Industrial - CDI, o qual, na qualidade de representante do Ministério da Indústria e do Comércio, será o seu Presidente;
- b) um representante da Secretaria de Planejamento da Presidência da República;
- c) um representante do Ministério da Fazenda.

Portanto, a Comissão BEFIEIX, quando é transferida ao Ministério da Indústria e do Comércio, é presidida originalmente, pelo Secretário Geral do CDI. Ocorre que a Secretaria Geral do CDI, conforme tratado acima, deixa de existir em 1978, sendo substituída pela Secretaria Executiva. E segundo Nota de Discussão 07 do IPEA, BEFIEIX – Efeitos Externos de um Incentivo de Exportação, a referida Comissão “é composta pelo Secretário Executivo do CDI, seu presidente”¹, e, portanto, não mais pelo Secretário Geral. A referida Nota de Discussão também aponta que a Comissão BEFIEIX é “transferida ao Ministério da Indústria e do Comércio e mais especificamente para a Secretaria Executiva do Conselho de Desenvolvimento Industrial – CDI”. Portanto, infere-se que a Comissão BEFIEIX era um órgão vinculado à Secretaria Executiva do CDI.

Outro elemento que demonstra que a Comissão BEFIEIX estava sob responsabilidade da Secretaria Executiva, entre 1978 ao início de 1988, é o Decreto n. 96.056 de maio de 1988, que reorganiza, novamente, o CDI e prescreve, em seu artigo 3º, que a Secretaria Executiva CDI passa a ser transformada em Secretaria de Desenvolvimento Industrial – SDI (“SDI”). E, no artigo 10, inciso I, do referido Decreto, expressamente é dito que a Comissão BEFIEIX integra a SDI.

Note-se que o Decreto n. 74.199/74, que vinculava a Comissão BEFIEIX à Secretaria Geral, foi apenas revogado pelo Decreto n. 96.056/88, que a passou a vincular à SDI. Nesse sentido, não encontrei norma expressa, por Decreto editado entre 1974 e 1988, que tivesse estabelecido a conexão da Comissão BEFIEIX à Secretaria Executiva. Contudo, conclui tal vínculo pois (i) há menção expressa de que o Secretário Geral era Presidente da Comissão BEFIEIX, (ii) em 1979, a Secretária Geral deixa de existir e passa a ser criada Secretaria Executiva, (iii) a Nota IPEA 07 expressamente menciona que a Comissão BEFIEIX era presidida pelo Secretário Executivo e expressamente aponta que a Comissão BEFIEIX foi transferida para a Secretaria Executiva e (iv) o órgão sucessor da Secretaria Executiva que é a SDI é expressamente vinculado à Comissão BEFIEIX, pelo Decreto n. 96.056 de maio de 1988.

¹ IPEA – Instituto de Planejamento Econômico e Social. IPLAN – Instituto de Planejamento. Nota técnica 10 – Befiex – Efeitos Internos de Incentivos de Exportação. Renato Baumann. Agosto de 1989. p. 10

Não bastasse isso, há uma evidência ainda mais direta e incisiva: o artigo 119 do Decreto n. 96.760 de 22 de setembro de 1988, apontava o seguinte:

Art. 119. Os projetos ou programas apreciados até 19 de maio de 1988 pelo Plenário dos Grupos Setoriais ou da Comissão BEFLEX da extinta Secretaria Executiva do CDI poderão ser submetidos ao Presidente do CDI para aprovação, com base na legislação anterior ao Decreto-Lei nº 2.433, de 19 de maio de 1988.”
(grifo meu)

Portanto, não há dúvidas que até maio de 1988, a Comissão BEFLEX era um órgão da extinta Secretaria Executiva do CDI.

Dito isso, vale repetir que, nos termos do art. 6º do Decreto-lei n. 1.219/72 caberia à Comissão BEFLEX opinar conclusivamente pela concessão do benefício. Já o artigo 7º, inciso I, do mesmo Diploma, prevê o seguinte:

Art. 7º Compete à BEFLEX:

I - Examinar os programas de exportações que lhe forem encaminhados pelos interessados e submeter à decisão do Ministro da Fazenda o seu parecer conclusivo em cada caso;

Ou seja, cabia ao BEFLEX examinar programas de exportação, elaborar um parecer conclusivo para a decisão do Ministério da Fazenda – e, posteriormente, Ministério do Comércio e Indústria – que editaria a decisão final. Nesse sentido, vale colocar, novamente a questão: o “projeto apreciado pela Secretaria Executiva” é aquele com o “parecer conclusivo” emitido pela Comissão BEFLEX, como pretende o contribuinte, ou aquele já aprovado pelo Ministério?

Minha conclusão é pela primeira alternativa. A Comissão BEFLEX, como visto, é órgão da Secretaria Executiva do CDI que emite um parecer conclusivo, nos termos do artigo 6º do Decreto-lei n. 1.219/72. Ora, para se emitir um parecer conclusivo sobre um projeto é preciso, antes, apreciá-lo. Portanto, quando o Ministério de Comércio e Indústria aprovou o respectivo Programa Especial de Exportação, o projeto já havia sido, previamente, apreciado pela Secretaria Executiva.

Nesse sentido, conclui-se que projetos “apreciados pela Secretaria Executiva do CDI” mencionado pelo artigo 27 do Decreto-lei n. 2.433/88 correspondiam àqueles examinados pela Comissão BEFLEX antes do advento do referido Decreto. Caso contrário, a norma teria indicado “aprovado pelo Ministério”.

Fica claro, portanto, que conforme alega a Recorrente, o relevante, no caso sob análise, é verificar a data em que os pedidos dos benefícios foram apreciados pela Secretaria Executiva do CDI. É o que se passa a fazer.

No caso sob análise, a apreciação pela Comissão para a Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação – BEFLEX se deu em 25/02/1988, tanto para a sucedida Consul S.A. (vide fl. 20.078) como para as sucedidas Brastemp S.A. e Semer S.A. (vide fl.

20.079). Foi nessa data em que ocorreu uma Reunião Plenária que aprovou o Programa Especial de Exportação das referidas pessoas jurídicas.

Portanto, sendo o Decreto-lei n. 2.433 de 19 datado de maio de 1988, nota-se que o artigo 27 do referido diploma é aplicável ao caso concreto.

Em relação a Empresa Brasileira de Compressores S.A. – EMBRACO, é preciso destacar que, como dito, a Empresa Consul S.A., teve programa especial de exportação — BEFIEX — aprovado através do Termo de Aprovação n° 419, de 14 de julho de 1988 e Certificado n° 479, de 15 de julho de 1988, para fruição de benefícios fiscais previsto no Decreto-Lei 1.219/72 pelo prazo de dez anos, benefícios estes que envolviam redução e isenção de impostos aduaneiros e isenção do IRPJ na exata medida do lucro da exploração nas importações incentivadas.

Em 29 de dezembro de 1989, conforme o Certificado Aditivo/SD1/BEFIEX/N° 479/1/89 (fls. 20.103 dos autos), a EMBRACO foi incluída no referido programa especial como co-solidária e co-participante, ficando ratificadas as demais condições estabelecidas nos documentos citados no parágrafo precedente.

Entendo que nesse caso, apesar de o aditivo ser posterior ao Decreto-lei n. 2.433 de 19 de maio de 1988, entendo que o aditivo tem efeitos declaratórios a partir da data do ato a que ele se reporta, ou seja, da concessão do benefício à Consul S.A.

Ademais, replico os fundamentos trazidos no Acórdão de n. 108-07.564 que reconheceu o benefício especificamente em relação a EMBRACO, considerando os mesmos fatos que estamos ora tratando:

No caso em apreço, a recorrente aderiu a programa já existente, da empresa Consul S.A., conforme previa o artigo 5° do Decreto-Lei 1.219/72, assim redigido:

"Artigo 5º - Poderá ser admitida a participação de mais de uma empresa na proposição, implementação e execução do programa de exportação ficando, neste caso, facultada, mediante participação prévia a BEFIEX e , a preços por esta fixados, a transferência, a título oneroso, entre as empresas integrantes do mesmo programa, dos bens importados com os benefícios previstos no artigo 1º deste Decreto-Lei.

§ 1º - As transferências de bens importados nos termos deste artigo ficam sujeitas à incidência dos demais tributos internos, de acordo com a legislação vigente.

§ 2º - A participação de mais de uma empresa no programa de exportação implica na responsabilidade solidária das empresas pelas obrigações tributárias, inclusive penalidades, previstas neste Decreto-Lei e nas demais normas destinadas a complementá-lo."

Destaquei o § 2º porque entendo relevante a responsabilidade solidária que assume o co-participante. Nos termos aditivos e certificados de inclusão da recorrente resta clara a obediência a este dispositivo, indicando que a mesma assumiu, solidariamente, as potenciais dívidas fiscais que derivariam do eventual

descumprimento do programa originalmente concedido à empresa Consul S.A., ainda que de período anterior à sua inclusão.

Por este motivo, concordo com as alegações da recorrente de que sua adesão foi a um programa pré-existente, nas condições jurídicas e econômicas lá estabelecidas, portanto com efeitos *ex tunc*.

A solidariedade vale tanto para as responsabilidades como para as condições contratuais estabelecidas no próprio programa, equilibrando a relação.

Se então a recorrente aderiu ao programa nas condições jurídicas em que o mesmo se encontrava, resta analisar quais seriam essas condições, tendo em vista a evolução legislativa já relatada.

O projeto apresentado pela Consul S.A. foi apreciado pela Comissão BEFIEX da Secretaria Executiva do Conselho de Desenvolvimento Industrial em reunião plenária de 25 de fevereiro de 1988, informação que extraio do que consta a fls. 370, último parágrafo, confirmando então as alegações da recorrente no seu apelo, ao citar o processo administrativo de consulta formulado pela Consul S.A. de nº 10920.000979/89-84, cuja cópia da decisão foi agora juntada aos autos, fls. 961.

Confirmado que a data de apreciação do projeto foi anterior a 19/05/88, estava o mesmo albergado pela ressalva de aplicação da legislação anterior constante no artigo 27 do Decreto-Lei 2.433/88.

A decisão no processo de consulta da Consul S.A. referido acima reconhece este fato, mas conclui que os aumentos posteriores da alíquota seriam aplicáveis, conclusão com a qual, permissa maxima venia, discordo.

A legislação anterior a 19/05/88 era o próprio Decreto-Lei 1.219/72, modificado, quanto ao benefício do IRPJ, pela tributação a alíquotas reduzidas de 3%, em 1988, e 6%, a partir de 1989. Seria esta, portanto, a norma aplicável ao programa da empresa Consul S.A., reforçado o entendimento ainda pelo disposto no artigo 178 do Código Tributário Nacional, que determina, a contrário senso, que a isenção, quando concedida por prazo certo e sob condição, o que manifestamente é o caso dos programas BEFIEX, não pode ser revogada.

Por esses motivos, dou provimento ao recurso quanto a este item de tributação das exportações incentivadas.

Interessante notar, no entanto, que tampouco a isenção pleiteada pelo Recorrente seria aplicável. Entre a vigência do Decreto n. 1.219/72 e Decreto-lei n. 2.433/88 vigorou o Decreto-lei n. 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, que instituiu alíquota de 6%, sobre exportação, a partir de 1990. Ocorre que nem este Decreto-lei e tampouco a alíquota de 6% foram aplicados pela fiscalização. Portanto, não caberia a este acórdão reconstituir o lançamento, inovando juridicamente, cabendo, apenas, cancelá-lo por aplicação equivocada de fundamento jurídico (Decreto-lei n. 2.433/88 que é inaplicável por conta de seu artigo 27).

Assim, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

2.2 DO PREJUÍZO FISCAL

Com relação ao prejuízo fiscal, a questão está em saber se todos os valores a título de crédito presumido de IPI, aproveitados no ano 2003, estavam abrangidos no êxito na Ação Ordinária nº 0009635-33.2011.4.03.6100. A referida ação judicial teve por pedido a inexistência de relação jurídica tributária que a obrigue a incluir na base de cálculo do IRPJ e da CSLL no exercício de 2003 o crédito presumido do IPI requerendo, ainda, o seu reconhecimento de direito creditório de IRPJ e CSLL.

A exclusão do crédito presumido de IPI em 2003 gerou um prejuízo fiscal de 2003 e que foi compensado no ano-calendário de 2017.

Devemos levar em consideração que uma ação judicial possui, além das partes, os seguintes elementos que lhe dão identidade: pedido e causa de pedir.

Considerado pelos italianos como *l'oggetto dell'azione*, o pedido desempenha um papel de grande relevância como um dos elementos identificadores da ação. É dentro dos limites do pedido que o julgador deverá decidir a causa. Como pretensão de direito material formulado pelo autor, o pedido representa, em essência, o próprio objeto da jurisdição.

Por outro lado, a causa de pedir consiste no fundamento da pretensão do autor, ou seja, as razões de fato e de direito que justificam o pedido. A causa de pedir divide-se em duas categorias: próxima e remota. A causa de pedir próxima refere-se aos fatos que deram origem ao pedido. Exemplo: "O réu não quitou a dívida vencida em 10/01/2025." A causa de pedir remota, por sua vez, relaciona-se ao fundamento jurídico ou normativo da pretensão. Exemplo: "A inadimplência viola os artigos do Código Civil sobre obrigações contratuais."

A relação entre o pedido e a causa de pedir é essencial para delimitar os contornos da lide, garantindo clareza e segurança jurídica ao processo.

No caso concreto, o pedido formulado pode ser encontrado à fl. 19.268 dos autos:

Seja julgada procedente a presente ação, a fim de que seja reconhecida a inexistência de relação jurídica entre a Autora e a União Federal que obrigue aquela a incluir o crédito prêmio do IPI na base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido no exercício de 2003. Em decorrência dessa declaração requer o reconhecimento de seu direito creditório de IRPJ e CSLL a ser utilizado quando do trânsito em julgado da presente ação, devidamente atualizado pela SELIC.

Para interpretar o alcance do pedido, resta examinar a causa de pedir da ação. A causa de pedir remota, esclareça-se, é uma relação jurídica de direito material. A causa de pedir próxima é a patologia invocada pelo autor.

No caso concreto, a causa de pedir remota, isto é, a relação jurídica alegada é o direito de não incluir valores de crédito-presumido de IPI na base de cálculo do IRPJ e CSLL. Esse fundamento pode ser identificado, na petição inicial, à fl. 19.244:

Note-se, portanto, que referido crédito presumido possui natureza reparatória ou indenizatória e tem a finalidade precípua reduzir a carga tributária incidente sobre produtos exportados aumentando, com isso, a competitividade das empresas brasileiras no mercado internacional.

Falta, assim, identificar a causa de pedir próxima, isto é, a patologia do caso concreto, e o pedido. Uma coisa, porém, já é possível adiantar: a causa de pedir próxima é a tributação ocorrida de crédito presumido de IPI em 2003. Contudo, é preciso identificar qual o valor dessa tributação: a alegada pelo sujeito passivo ou a acatada pela fiscalização.

Aponte-se que o TVF esclarece que a legislação vigente à época estabelecia a obrigatoriedade de apresentação trimestral do Demonstrativo de Crédito Presumido (DCP), onde deveriam ser informadas a receita operacional bruta, a receita bruta de exportação, os valores de matéria-prima (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME) adquiridos, bem como os valores de crédito presumido apurados, já utilizados por meio de dedução do IPI ou de ressarcimento (arts. 15, inciso II, e 16 da Lei nº 9.779/99; art. 22 da IN SRF nº 313/2003).

Dessa forma, a douta fiscalização considerou, a partir de tais declarações, qual seria o crédito presumido de IPI de 2003 e glosou o restante da exclusão efetivada pelo sujeito passivo da base de cálculo do IRPJ e CSLL de tal ano e, conseqüentemente, o valor do prejuízo fiscal compensado em 2017. Assim, a Recorrente teria o direito à dedução apenas de R\$ 11.472.187,08 e não os R\$ 53.926.793,73 por ela compensados.

A Recorrente alega, à fl. 24.836 que a Ação Ordinária nº 0009635-33.2011.4.03.6100, transitada em julgado em 17/02/2018, não estabeleceu qualquer limitação temporal aos créditos presumidos que deveriam ser excluídos da tributação e completa; à fl. 24.841 que não foi requerida, em tal ação judicial, “a não tributação dos créditos presumidos de IPI originados ou apurados em 2003, mas sim daqueles créditos computados na base dos tributos em 2003”. Tem razão a Recorrente.

O primeiro aspecto é que está incontroverso, nos autos, que a quantia de R\$ 53.038.594,69, excluída da base de cálculo do IRPJ e CSLL, supostamente, a título de crédito presumido de IPI foi oferecida à tributação em 2003. O TVF aponta o seguinte à fl. 19.944:

7.20. É importante destacar que, de acordo com os dados acima, o contribuinte só ofereceu à tributação na DIPJ/2004 o valor de R\$ 53.038.594,69.

Ademais, conforme se depreende no TVF, à fl. 19.944, a conta nº 5000100000, esses valores foram lançados na contabilidade, em 2003, a título de crédito presumido de IPI. Ocorre que a fiscalização conclui, à fl. 19.950, que a quantia de R\$ 40.733.840,40 se refere a crédito presumido de IPI, aproveitada de modo extemporâneo, em 2003, o que, inclusive, está indicado na própria contabilidade da Recorrente.

Dito isso, os seguintes trechos da Inicial parecem deixar bem claro que a discussão abarca todos os valores a título de crédito presumido de IPI que reduziram o prejuízo fiscal de 2003. Confira-se à fl. 19.244:

Ressalte-se que no ano 2003 a Autora apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa (doc. 02) razão pela qual os valores que compuseram a apuração do IRPJ e da CSLL reduziram significativamente o montante do prejuízo fiscal e da base negativa.

8. Ou seja, os valores que poderiam ser objeto de compensação nos exercícios subsequentes, com base nas Leis n. 8.981/95 e da 9.065/95 não foram, por terem sido incluídos na base de cálculo do IR e da CSLL de forma indevida, com redução do montante de prejuízo fiscal e de base negativa.

9. Diante desse cenário, pretende a autora, por meio desta ação, que seja declarada a inexistência da relação jurídica tributária que a obrigue a computar na base de cálculo do IRPJ e da CLL relativos ao ano 2003 os valores relativos ao crédito presumido de IPI que indevidamente reduziram o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo apuradas naquele ano, por ter sido acrescido na base de cálculo de IRPJ e CSLL majorando-as.

Está claro, portanto, que a causa de pedir próxima não são os valores de crédito presumido de IPI referentes a 2003, mas os valores que reduziram a base de cálculo do IRPJ e CSLL, em 2003, reduzindo o prejuízo fiscal e a base negativa.

Ora, a fiscalização reconhece que pelo menos o valor de R\$ 53.038.594,69 foi oferecido à tributação na DIPJ do referido ano, e tal documento foi juntado entre os acostados à Inicial.

No mais, examinando-se as decisões judiciais que constam dos autos, o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, que deu provimento ao recurso especial do contribuinte e transitou em julgado, não acosta qualquer restrição temporal que poderia afastar a conclusão acima apontada.

Apesar da Recorrente ter razão em seus argumentos, na própria fl. 24.837, em seu Recurso Voluntário, corrobora com a fiscalização que o valor R\$ 53.038.594,69, foi adicionado na base de cálculo do IRPJ.

Nesse sentido, para essa diferença entre o valor adicionado na base de cálculo no referido período, a saber, R\$ 53.038.594,69 e excluído a título de prejuízo fiscal, isto é, R\$ 53.926.793,73 deve ser mantida a glosa de compensação de prejuízo fiscal.

Assim, neste tópico, voto por afastar a glosa referente ao prejuízo fiscal até o montante de R\$ 53.038.594,69.

DA APLICAÇÃO DO DIREITO AO ABATIMENTO À CSLL

Com relação à CSLL, o acórdão de piso entendeu que as mesmas conclusões para fins de IRPJ seriam aplicadas à CSLL, ainda que à época de apreciação do benefício, a contribuição ainda não tivesse sido instituída.

Neste aspecto, é válido reforçar que a própria legislação que instituiu a CSLL estabeleceu, no art. 2º, § 1º, alínea “c”, número 3 da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, a não tributação dos incentivos por ela. Nestes termos:

Art. 2º. A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo: (...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

3. exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores;

Este art. 2º, § 1º, alínea “c”, número 3 da Lei nº 7.689/88 determinou a exclusão integral do lucro decorrente de exportações incentivadas de que trata o art. 1º, § 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, o qual inclui em seu art. 1º, § 1º, alínea “l” os programas Befiex.

Tal previsão de exclusão do lucro de exportação da CSLL, acima citada, foi revogado apenas pela Lei n. 7.586/89. Contudo, aplica-se, no caso em tela, o artigo 178 do Código Tributário Nacional que prescreve que isenção por prazo certo e com condições geram direito adquirido.

Entendo que este dispositivo do Código Tributário Nacional, acima citado, confirma a impossibilidade de a lei posterior afetar o direito adquirido ao abatimento do lucro da exportação, justamente por materializar isenção de natureza contratual por prazo certo como é o caso do Befiex.

Portanto, voto por dar provimento ao Recurso em relação à CSLL.

3 DISPOSITIVO

Diante de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para fim de afastar a glosa (i) referente aos valores de crédito-prêmio de IPI em sua totalidade e (ii) referente ao prejuízo fiscal até o montante de R\$ 53.038.594,69.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

1ª Infração: exclusão do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL não permitidas

As empresas CONSUL, BRASTEMP, SEMER e EMBRACO (posteriormente sucedidas pelo contribuinte), ajuizaram a Ação Ordinária nº 0016597-45.1992.4.01.3400, “visando (i) ao reconhecimento de seu direito ao crédito – prêmio de IPI instituído pelo Decreto – lei nº 491/69 durante todo o período de vigência do Programa Especial de Exportação – BEFIEX, ou seja, entre 1988 e 1998, e conseqüentemente, (ii) à condenação da União à restituição dos valores devidos”.

Os lançamentos são decorrentes da verificação pela autoridade fiscal de que os projetos das empresas CONSUL, BRASTEMP, SEMER e EMBRACO, tendo a Recorrente WHIRLPOOL como sucessora, redundaram em benefícios fiscais de crédito prêmio de IPI-Befiex e tiveram aprovação dos respectivos programas após **20/05/1988**, período em que não havia mais benefício fiscal de exclusão do lucro líquido na apuração do IRPJ e CSLL, nem redução de alíquota.

Na tributação pelo IRPJ e pela CSLL, o tratamento fiscal dos incentivos fiscais decorrentes da exportação de manufaturados no âmbito do Programa BEFIEX deve observar as seguintes disposições legais (para estas conclusões não há litígio):

- a) Programas aprovados até 31 de dezembro de 1987: são regidos pelo Decreto-lei nº 1.219/72, o qual reconhecia a exclusão do lucro da exportação incentivada;
- b) Programas aprovados entre 01 de janeiro de 1988 e 19 de maio de 1988: são regidos pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 2.143/88, o qual prevê a tributação por uma alíquota diferenciada; e,
- c) Programas aprovados a partir de 20 de maio de 1988: são tributados à alíquota normal, tendo em vista as disposições do Decreto-lei nº 2.433/88, que em seu artigo 8º relaciona os benefícios passíveis de concessão no âmbito do Programa BEFIEX (sem qualquer menção à exclusão do crédito-prêmio da tributação sobre o lucro) e que expressamente revoga o Decreto-lei nº 1.219/72.

A Recorrente alegou que as próprias Portarias atestam a realização de reunião plenária da Comissão BEFIEX em 25/02/88, revelando (segundo entende) que a apreciação dos pleitos se deu meses antes da publicação do Decreto-Lei nº 2.433, em 19/05/1988, data limite do termo final eleito pelo art. 27 para assegurar a aplicação da legislação anterior.

Decreto-Lei nº 2.433, em 19/05/1988

(...)

Art. 27. Os projetos já apreciados pela Secretaria Executiva do CDI continuam regidos pela legislação anterior.

Afirmou ainda que nos termos do art. 6º do DL 1.219/72, cabia à Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais e Programas Especiais de Exportação - BEFIEEX, órgão vinculado à Secretaria do CDI, opinar conclusivamente sobre a concessão do benefício. Que sendo a apreciação dos projetos anteriores a 19/05/1988 o marco temporal para a aquisição do direito, nos termos da legislação anterior, a Recorrente era beneficiária do direito de abatimento do lucro tributável do art. 10 do Decreto-Lei 1.219/72.

Os créditos-prêmio de IPI que a Recorrente aproveitou em sua escrita fiscal tem origem na Ação Ordinária 92-00.16661-0 (renumerada posteriormente para 0016597-45.1992.4.01.3400), impetrada em 18/12/1992 pelas empresas CONSUL S/A, EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S/A - EMBRACO, BRASTEMP S/A e SEMER S/A, das quais a WHIRLPOOL é sucessora.

No presente caso, todos os projetos foram aprovados após 20/05/1988, e, por isso, a contribuinte não possui nenhum benefício fiscal quanto à tributação do crédito prêmio de IPI na apuração do IRPJ e CSLL. Segundo o TVF:

5.12. No caso do contribuinte (e das empresas sucedidas SEMER S/A e CONSUL S/A), a aprovação dos programas especiais de exportação BEFIEEX se deu em 14/07/1988, por meio dos Termos de Aprovação BEFIEEX nº 418/88 e 419/88, de 14/07/1988, e dos Certificados nº 478/88 e 479/88, ambos de 15/07/1988.

5.13. No caso da sucedida EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S/A - EMBRACO, a inclusão no programa BEFIEEX foi formalizada por meio do Termo de Compromisso Aditivo SDI/BEFIEEX nº 479/I/89 e do Certificado Aditivo SDI/BEFIEEX nº 479/I/89, ambos de 29/12/1989.

Verifica-se que os certificados 478/88 e 479/88 foram emitidos em 15/07/1988; enquanto o certificado aditivo 479/I/89 foi emitido em 29/12/1989. Portanto, as alegações da contribuinte de possuir benefício fiscal do DL 1.219/72 não se sustentam.

Ainda, entendo que os pareceres **opinativos** da Comissão BEFIEEX, como a que seria proveniente da referida reunião plenária de 25/02/88, não podem ser atribuídos à Secretaria Executiva do CDI, porque são órgãos diferentes, com existência contemporânea, mas criados com atribuições diversas, como atesta a legislação a seguir citada.

Como bem destacado pela E. relatora, o Decreto n. 81.851/78 traz a organização e competências do CDI (Conselho de Desenvolvimento Industrial - CDI) que vigia em 1988. Dispunha em seu art. 4º que ao **Ministro da Indústria e do Comércio**, na qualidade de **Presidente do CDI** compete **decidir** sobre os pedidos de aprovação de projetos industriais apresentados ao órgão, com vistas à concessão dos benefícios previstos na legislação específica em vigor:

Art. 4º. Ao **Ministro da Indústria e do Comércio**, na qualidade de **Presidente** do CDI compete:

(...)

IV - **Decidir** sobre os pedidos de aprovação de projetos industriais apresentados ao órgão, com vistas à concessão dos benefícios previstos na legislação específica em vigor;

Tal norma passa a prever a existência da Secretaria Executiva do CDI. Já em seu art. 5º prevê a composição da então criada Secretaria-Executiva:

Art. 5º. O CDI disporá de uma Secretaria-Executiva que, além das unidades técnicas e administrativas a serem definidas nos termos do artigo 9º deste Decreto, terá sete Grupos Setoriais assim constituídos:

Grupo Setorial I - Indústrias de Bens de Capital, integrado por representantes do Ministério da Indústria e do Comércio - MIC, da Secretaria de Planejamento da Presidência da República - SEPLAN, do Ministério da Fazenda - MINIFAZ, do Ministério do Interior - MINTER, do Ministério da Minas e Energia - MME, do Ministério das Comunicações - MC, do Ministério da Marinha - MM, do Banco Central do Brasil - BACEN, do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico - BNDE, da Secretaria de Tecnologia Industrial do Ministério da Indústria e do Comércio - STI, do Conselho de Política Aduaneira - CPA, do Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e da Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A - CACEX;

Grupo Setorial II - Indústrias Metalúrgicas Básicas e de Produtos Intermediários Metálicos, integrado por representante do MIC, da SEPLAN, do MINIFAZ, do MINTER, do MME, do BACEN, do BNDE, da STI, do CPA, do INPI, e da CACEX;

Grupo Setorial III - Indústrias Químicas, Petroquímicas e Farmacêuticas, integrado por representantes do MIC, da SEPLAN, do MINIFAZ, do MINTER, do MME, do Ministério da Agricultura - MA, do Ministério da Saúde - MS, do BACEN, do BNDE, da STI, do CPA, do INPI e da CACEX;

Grupo Setorial IV - Indústrias de Produtos Intermediários Não-Metálicos e Indústrias de Cimento, de Papel e de Celulose, integrado por representantes do MIC, da SEPLAN, do MINIFAZ, do MINTER, do MME, do MA, do BACEN, do BNDE, da STI, do CPA, do INPI, e da CACEX;

Grupo Setorial V - Indústria Automotiva e seus Componentes, integrada por representantes do MIC, da SEPLAN, do MINIFAZ, do MINTER, do MME, do MTr, do Ministério do Exército-MEx, do Ministério da Aeronáutica-MAer, da STI, do CPA, do INPI, e da CACEX;

Grupo Setorial VI - Indústrias de Bens de Consumo, integrado por representantes do MIC, da SEPLAN, do MINIFAZ, do MINTER, do MME, do MA, do MS, do BACEN, do BNDE, da STI, do CPA, do INPI e da CACEX;

Grupo Setorial VII - Indústrias de Material Bélico integrado por representantes do MIC, da SEPLAN, do MINIFAZ, do MINTER, do MME, do EMFA, do MM, do MEx, do MAer, do MC do BACEN, do BNDE, da STI, do CPA, do INPI, e da CACEX;

Art. 6º. A Secretaria-Executiva será dirigida por um Secretário Executivo e os Grupos Setoriais por Coordenadores, cujos cargos ou funções serão providos na forma de legislação pertinente.

Parágrafo único - Nos Grupos Setoriais o representante do MIC será o Coordenador.

Além da existência da Secretaria Executiva, tal norma passa a prever as funções desta Secretaria Executiva, previstas nos artigos 7º: “à Secretaria Executiva compete coordenar a execução das medidas necessárias para a concessão de incentivos previstos pela legislação em vigor”. Segundo o art. 8º, aos Grupos Setoriais (que integravam a Secretaria Executiva) competia, entre outras funções:

I - Analisar e avaliar, do ponto de vista técnico, os projetos industriais que objetivem a concessão dos benefícios previstos na legislação em vigor e que lhes sejam encaminhados pelo Secretário Executivo.

(...)

Ou seja, à Secretaria Executiva do CDI cabia, isoladamente, a apreciação dos projetos industriais que objetivassem a concessão dos benefícios previstos na legislação então em vigor. O exercício desta competência resta descrita segundo os artigos 5º a 8º, que em nenhum momento cita a Comissão Befiex (criada pelo artigo 6º do Decreto-lei n. 1.219/72).

Já a Comissão BEFIEEX (Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais e Programas Especiais de Exportação - BEFIEEX) foi criada segundo o artigo 6º do Decreto-lei n. 1.219/72, que lhe atribuiu como função a de **opinar**, conclusivamente, sobre a concessão dos benefícios de que tratava o próprio Decreto-lei n. 1.219/72. A composição da Comissão está assim disposta:

Art. 6º Fica criada, junto ao Ministério da Fazenda, a Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais e Programas Especiais de Exportação - BEFIEEX, com a finalidade de opinar conclusivamente concessão dos benefícios que trata este Decreto-lei.

§ 1º A BEFIEEX será integrada pelos seguintes membros:

- a) um representante do Ministro da Fazenda, na qualidade de Presidente;
- b) um representante do Ministério do Planejamento e Coordenação Geral;
- c) um representante do Ministério da Indústria e do Comércio;
- d) um representante do Conselho de Política Aduaneira - CPA;
- e) um representante da Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S.A. - CACEX;
- f) um representante da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

A Comissão BEFIEEX foi criada para atuar junto ao Ministério da Fazenda, segundo o artigo 6º do Decreto-lei n. 1.219/72. Mas, o Decreto n. 74.199, de 21 de junho de 1974 transferiu a Comissão BEFIEEX para o Ministério da Indústria e do Comércio, passando aquela a atuar junto ao CDI.

Decreto-lei n. 1.219/72

(...)

Art. 6º Fica criada, junto ao Ministério da Fazenda, a Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais e Programas Especiais de Exportação - BEFIEEX, com a finalidade de opinar conclusivamente concessão dos benefícios que trata este Decreto-lei.

(...)

Decreto nº 74.199, de 21 de Junho de 1974

Art. 1º. A Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEEX, criada pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 1.219, de 15 de maio de 1972, fica transferida para o Ministério da Indústria e do Comércio passando a funcionar junto ao Conselho de Desenvolvimento Industrial - CDI.

§ 1º A BEFIEEX será integrada pelos seguintes membros:

- a) o Secretário-Geral do Conselho de Desenvolvimento Industrial - CDI, o qual, na qualidade de representante do Ministério da Indústria e do Comércio, será o seu Presidente;
- b) um representante da Secretaria de Planejamento da Presidência da República;
- c) um representante do Ministério da Fazenda.

Importante fixar que não há por que confundir o órgão que recebe em sua estrutura a Comissão Befiex, com a própria comissão Befiex. Se a Comissão Befiex funcionava junto ao Ministério da Fazenda, não pode ser confundida com o Ministério da Fazenda e sua competência (da Comissão citada) não pode ser alargada para que exerça outras competências do Ministério da Fazenda. São órgãos diferentes. Assim como a Comissão Befiex passou a funcionar, em momento posterior, junto à CDI, integrante do Ministério da Indústria e do Comércio, mas não se confunde com o Ministério da Indústria e do Comércio ou com o próprio CDI, e nem pode a Comissão Befiex exercer competências de qualquer dos dois outros órgãos superiores. São órgãos diferentes, com competências diversas, composição diversas.

Desta forma, há de se esperar que somente pode ser aplicado o art. 27 do Decreto-Lei nº 2.433 a apreciações isoladas da Secretaria Executiva do CDI, conforme suas competências e atribuições listadas no Decreto n. 81.851/78, e não se pode atribuir à Secretaria Executiva do CDI o resultado de pareceres opinativos da Comissão (Befiex), mesmo que na composição preveja a presença do Secretário Executivo.

Se vencido, e entender-se que a alíquota correta seria a alíquota reduzida, pela aplicação do Decreto-lei 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, que instituiu alíquota de 6%, sobre exportação para projetos apreciados entre 01/01/1988 e 20/05/1988, voto por dar provimento parcial ao recurso para manter a tributação até o limite desta alíquota. O ajuste da alíquota redundaria da confirmação parcial do mesmo lançamento, em função de dispositivo (art. 27) largamente refletido na autuação contestada, razão pela qual não considero que haveria uma nova tributação. O artigo 27 do Decreto-Lei n. 2.433/88 prescreve que os projetos já apreciados pela Secretaria Executiva do CDI continuam regidos pela legislação anterior. O que obriga na aplicação da alíquota de 6% prevista no Decreto-lei 2.413/88. Lembrando que tal conclusão não inclui os créditos advindos do projeto apresentado pela Embraco.

2ª Infração: compensação de prejuízos acumulados não comprovados

Consta do TVF, a respeito das inconsistências relativas aos valores informados a título de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, na ECF relativa ao ano – calendário 2017, ambos no montante de R\$ 53.926.793,73:

(...)

3.23. Na sequência, o fiscalizado foi instado em 21/10/2021, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 05, a esclarecer a inconsistência relativa aos valores informados a título de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, na ECF relativa ao ano – calendário 2017, ambos no montante de R\$ 53.926.793,73, tendo em vista a inexistência de saldos anteriores de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL.

(...)

3.26. Em 15/11/2021 o fiscalizado apresentou os seus esclarecimentos, informando em síntese: i) que teria ajuizado em 10/06/2011 a Ação Ordinária nº 0009635-33.2011.4.03.6100, “visando o **reconhecimento da inexistência de relação jurídica entre a Intimada e a União Federal** no que se referia a **inclusão do crédito presumido de IPI** na base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no exercício de 2003”; ii) que, no seu entendimento, “a inclusão de valores relativos a créditos fictos de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em um breve resumo, teria o condão de esvaziar, ou quase, a utilidade do instituto, assim anulando ou quase, o objetivo da política fiscal desoneradora, que é aliviar a carga tributária ”; iii) que em 19/02/2018 transitou em julgado a decisão que reconheceu ao contribuinte o direito de não considerar, nas bases de cálculo relativas ao ano – calendário 2003 do IRPJ e da CSLL, os valores recebidos a título de crédito – presumido do IPI; iv) que teria computado, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano – calendário 2003, os valores relativos ao crédito presumido de IPI e que, por essa razão, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL no período foram indevidamente reduzidos; e v) finalmente, que os valores do prejuízo fiscal e da base de cálculo excluídos no ano – calendário 2017 **são relativos ao crédito presumido do IPI indevidamente considerado na apuração da IRPJ e da CSLL**, conforme reconhecido na decisão judicial transitada em julgado.

3.27. O sujeito passivo juntou aos seus esclarecimentos cópias dos seguintes documentos: 1) cópia parcial da petição inicial (fls. 01 até 214); 2) cópia da decisão proferida pelo STJ na apreciação do Recurso Especial nº 1.581.779; e 3) cópia do extrato de andamento processual no STF do Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.096.763.

3.28. Prosseguindo-se o procedimento fiscal, o fiscalizado foi intimado em 17/12/2021, através do Termo de Intimação Fiscal nº 07, a apresentar planilha de cálculo demonstrando os valores relativos ao crédito presumido de IPI que teriam sido indevidamente considerados nas apurações do IRPJ e da CSLL no ano – calendário 2003, de acordo com a decisão judicial transitada em julgado.

3.29. Em atendimento à intimação, o sujeito passivo apresentou os seguintes documentos em 11/01/2022: i) **tabela contendo resumo dos créditos presumidos de IPI** por estabelecimento, relativo ao ano – calendário 2003; ii) arquivo com **planilha eletrônica** denominada “Item 2 Credito IPI Razao 5000100000.xlsx”, contendo uma aba “**Crédito Presumido IPI**”, com um **resumo dos créditos presumidos de IPI por estabelecimento**, e uma aba “Razão 5000100000”, trazendo lançamentos efetuados em 2003 na conta 5000100000 – “CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS”; e 3) reimpressões de **livros de apuração do IPI do ano – calendário 2003** onde estariam registrados os créditos presumidos de IPI.

3.30. Em seguida, o sujeito passivo foi intimado em 01/02/2022, mediante o Termo de Intimação Fiscal nº 08, a apresentar as **cópias dos livros de IPI** relativos ao estabelecimento filial 0047-69, referentes aos períodos de setembro e dezembro de 2003, onde estariam registrados os créditos presumidos de IPI nos valores de, respectivamente, R\$ 1.293.320,55 e R\$ 3.000.000,00.

3.31. Em resposta protocolada em 09/02/2022, o contribuinte apresentou os elementos requisitados.

3.32. Em seguimento, o fiscalizado foi intimado em 17/06/2022, através do Termo de Intimação Fiscal nº 09, a apresentar o comprovante de pagamento do Auto de Infração nº 0317600/00022/17, no valor de R\$ 2.504.527,28.

3.33. O sujeito passivo apresentou em 05/07/2022 os documentos solicitados.

3.34. Dando continuidade ao procedimento fiscal, o contribuinte foi instado em 16/09/2022, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 10, a prestar os seguintes esclarecimentos e a apresentar os elementos relacionados a seguir:

i) Em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 05, o contribuinte informou que o valor de R\$ 53.926.793,73 —, **compensado a título de prejuízos fiscais e de base da cálculo negativa da CSLL**, respectivamente, no Registro M300 – Demonstração do Lucro Real e nº Registro M350 – Demonstração da Base de Cálculo da CSLL, ambos da ECF relativa ao ano – calendário 2017 — refere-se ao **crédito presumido de IPI que teria sido indevidamente considerado nas apurações do IRPJ e da CSLL no ano – calendário 2003**, conforme decisão judicial transitada em julgado.

Portanto, diante do acima exposto, o fiscalizado foi intimado a **demonstrar que os valores relativos ao crédito presumido de IPI foram computados nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano – calendário 2003, detalhando a(s) Linha(s) e a(s) Ficha(s) da DIPJ 2004** em que tais valores foram informados, anexando a correspondente documentação comprobatória e atendendo as instruções a seguir:

a) **Demonstrar a composição dos valores informados na(s) Linha(s) da DIPJ 2004 que incluem os valores relativos ao crédito presumido de IPI, bem discriminar as contas contábeis correspondentes;**

b) Informar as contas contábeis utilizadas para contabilização do **crédito presumido de IPI**;

c) **Apresentar cópias do Livro Razão do ano – calendário 2003 das contas contábeis informadas nos itens (a) e (b) acima.**

ii) **Em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 07, o contribuinte apresentou documentos em formato PDF no intuito de comprovar o valor de R\$ 53.926.793,73, referente ao crédito presumido de IPI, que teria sido indevidamente considerado nas apurações do IRPJ e da CSLL no ano – calendário 2003, conforme decisão judicial transitada em julgado.**

Entre os documentos apresentados, o contribuinte juntou cópias dos livros de IPI onde estariam registrados os créditos presumidos em questão. Entretanto, o sujeito passivo deixou de anexar em sua resposta as cópias do livro de IPI relativo ao estabelecimento filial 0039-59, referentes ao 3º decêndio de setembro de 2003.

Assim, o contribuinte foi também intimado a apresentar as cópias do Livro Registro de Apuração de IPI relativo ao estabelecimento filial 0039-59, referentes ao 3º decêndio de setembro de 2003, onde foi registrado o crédito presumido de IPI no valor de R\$ 10.294.421,09.

iii) Em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 05, o contribuinte apresentou uma planilha demonstrando os valores relativos ao crédito presumido de IPI, no montante de R\$ 53.926.793,73, que teriam sido indevidamente considerados nas apurações do IRPJ e da CSLL no ano – calendário 2003.

Entretanto, verificaram-se divergências, para os estabelecimentos 0039-59 e 0047-69, entre os valores do crédito presumido informados na planilha, de R\$ 44.687.241,97 e de R\$ 5.526.899,87, respectivamente, e os valores constantes da Ficha 30 – Entradas e Créditos de IPI da DIPJ 2004, de R\$ 44.069.609,47 para o estabelecimento 0039-59 e de R\$ 0,00 para o estabelecimento 0047-69.

Sendo assim, o fiscalizado foi instado a esclarecer e justificar as divergências apontadas acima.

iv) Nos Demonstrativos de Crédito Presumido (DCP) apresentados pelo contribuinte, relativos ao 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2003, foram consignados os valores abaixo relacionados:

TRIMESTRE	DEMONSTRATIVO RETIFICADOR	SITUAÇÃO	DT. RECEBIMENTO	HORA RECEBIMENTO	Nº	CRÉDITO PRESUMIDO
01/2003	Não	Normal	14/05/2003	16:33:23	100000000001239	2.185.918,21
02/2003	Não	Normal	07/08/2003	17:31:11	100000000004580	5.025.023,35
03/2003	Não	Normal	31/10/2003	15:49:02	100000000007479	8.414.280,22
04/2003	Não	Normal	04/02/2004	15:37:38	100000000010501	11.472.187,08
					TOTAL	27.097.408,86

Tendo em vista a divergência entre os valores acima e o valor informado pelo contribuinte em sua planilha, de R\$ 53.926.793,73, o sujeito passivo foi também instado a esclarecer e justificar as divergências apontadas acima.

3.35. Na data de 28/09/2022, o contribuinte apresentou a sua resposta, esclarecendo em síntese que:

i) no tocante ao **oferecimento à tributação** do crédito presumido de IPI, o sujeito passivo alegou que o valor em questão não foi registrado no grupo de contas de receita, mas na conta contábil 409105 – “Custo de Venda dos Produtos Acabados”, integrante do grupo de contas referentes ao custo dos bens e/ou serviços vendidos, bem como que o montante do crédito presumido integra o total declarado na Ficha 04A da DIPJ/2004 – “Custo dos Bens e Serviços Vendidos”, relacionando as contas contábeis que compõe o valor informado, conforme demonstrativo a seguir:

Conta	Descrição	Débito	Crédito	Saldo	Classificação P&L
409105	CUSTO DAS VENDAS PRODUTOS ACABADOS	933.524.336,09		933.524.336,09	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409106	CUSTO DAS VENDAS PRODUTOS ACABADOS - SMALL APPLIANCE	1.387.308,03		1.387.308,03	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409107	CUSTO - DOAÇÕES		365.347,75	-365.347,75	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409113	CUSTO DAS VENDAS PRODUTOS ACABADOS - SMALL APPLIANCE	27.257.228,30		27.257.228,30	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409119	CUSTO DAS PEÇAS (CUSTO)	7.384.610,03		7.384.610,03	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409140	CUSTO DAS PEÇAS	31.822.404,38		31.822.404,38	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409141	EMBALAGENS E PEÇAS REPOSIÇÃO	1.791.170,36		1.791.170,36	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409142	REPOSIÇÃO CUSTO PEÇAS DE CAMPO	172.965,87		172.965,87	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409145	CUSTO DE PEÇAS - SMALL APPLIANCE	2.472,39		2.472,39	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409146	CUSTO REPOSIÇÃO PEÇAS E CONJUNTO		4.875,61	-4.875,61	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409172	REFUGO DEFINITIVO	5.138.768,00		5.138.768,00	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409173	REFUGO DE PRODUTO ACABADO	3.932.042,05		3.932.042,05	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409176	REFUGO DE SMALL APPLIANCE	195.566,35		195.566,35	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409179	AJUSTES DE INVENTÁRIOS (P.A.)	117.212,58		117.212,58	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409180	AJUSTES DE INVENTÁRIOS M.P. INDIV.	6.538.373,62		6.538.373,62	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409187	AJUSTES DE INVENT. - SMALL APPLIANCE		5.391,03	-5.391,03	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409201	VENDAS DE SUÇATAS / MATERIA PRIMA		7.575.619,61	-7.575.619,61	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409210	C.M.S. SUÇATAS / MATERIA PRIMA	1.548.512,37		1.548.512,37	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409230	P.P. SUÇATAS / MATERIA PRIMA	12.741,59		12.741,59	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409260	P.I.S. SUÇATAS / MATERIA PRIMA	131.813,42		131.813,42	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409280	COPIS SUÇATAS / MATERIA PRIMA	239.662,79		239.662,79	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409305	CUSTO DAS VENDAS PRODUTOS ACABADOS M.E.	528.795.913,96		528.795.913,96	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409306	ENTREGA POSTERGADE - MERCADO EXTERNO		10.692.458,00	-10.692.458,00	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
409310	CUSTO DE MATERIA PRIMA	417.872,07		417.872,07	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos
	Custo dos produtos vendidos	1.550.233.232,47	18.643.692,00	1.531.589.540,47	

ii) o contribuinte acrescentou ainda que o valor referente ao custo dos bens e serviços pode ser confirmado na sua Demonstração Financeira constante do site da Comissão de Valores Mobiliários (CVM);

iii) em relação às contas contábeis utilizadas para contabilização do crédito presumido de IPI, o fiscalizado reafirmou que foi utilizada a conta de nº 409105, destacando que em razão de alteração em seu plano de contas, a conta em tela passou a possuir a numeração 5000100000, anexando declaração da contadora da empresa atestando tal afirmação;

iv) no que tange à apresentação de cópias do Livro Razão **do ano – calendário 2003** das contas contábeis informadas acima, o contribuinte apresentou dois arquivos (“Doc_01_c_1” e “Doc_01_c_1 parte 2”) contendo relatórios em formato PDF do Razão da conta nº 5000100000 – “Custo dos Produtos Vendidos”, o 1º arquivo, relativo ao período de 01/01/2003 a 30/06/2003, com 1964 páginas e lançamentos totalizando o valor de R\$ 439.732.668,91, e o 2º arquivo, referente ao período de 01/07/2003 a 31/12/2003, com 2358 páginas e total de lançamentos de R\$ 493.791.727,18 (note-se que o total de R\$ 933.524.336,09 corresponde ao saldo final da conta nº 409105, no demonstrativo apresentado pelo sujeito passivo). Nos arquivos acima, os lançamentos referentes ao reconhecimento dos créditos presumidos estão destacados em amarelo (Obs.: em sua resposta, o contribuinte menciona o arquivo “Doc_01_c_2, aba razão”, onde estariam identificados os lançamentos em questão, mas não foi apresentado qualquer arquivo com essa denominação);

v) em sua resposta, o fiscalizado esclarece ainda que, ao extrair o razão contábil para atendimento à intimação, teria notado “que — dos R\$ 54.385.902,15 registrados

como crédito de IPI nos livros de apuração de 2003 — R\$ 52.206.027,46 foram registrados na referida conta contábil durante o ano calendário de 2003”, e “que o crédito presumido de IPI registrado no livro de janeiro referente à filial 39-59 foi registrado na referida conta em dezembro de 2002”, isto é, que a diferença no valor de R\$ 2.179.874,67 teria sido oferecida à tributação em 2002 (embora o contribuinte acrescente que, “em razão de uma limitação sistêmica — não foi possível obter o livro razão de tal período”), conforme demonstrativo abaixo:

Valor de crédito presumido de IPI registrado nos Livros de 2003	54.385.902,15
Valor de Crédito Presumido de IPI oferecido à tributação em 2003	52.206.027,46
Valor de Crédito Presumido de IPI oferecido à tributação em 2002 (dezembro)	2.179.874,67
Valor excluído pela Intimada em 2017	53.926.793,73

vi) quanto às divergências entre os valores de crédito presumido informados na planilha apresentada pelo contribuinte e constantes da Ficha 30 – “Entradas e Créditos” de IPI da DIPJ 2004, para os estabelecimentos 0039-59 e 0047-69, o sujeito passivo limitou-se a informar que “a divergência apontada se refere a um erro de preenchimento da DIPJ (ficha 30 – entradas e créditos de IPI) onde os créditos das filiais 0039-59 e 0047-69 não foram corretamente transcritos na referida declaração”, requerendo “que esta fiscalização leve em consideração os créditos registrados nos livros de apuração de IPI já apresentados ao longo desse procedimento fiscal”;

vii) com respeito à divergência entre o total de crédito presumido consignado nos Demonstrativos de Crédito Presumido relativos ao ano de 2003, no valor de R\$ 27.097.408,86, e o montante de R\$ 53.926.793,73, informado pelo contribuinte em sua planilha, o fiscalizado limitou-se a solicitar que “esta fiscalização leve em consideração apenas os livros de apuração de IPI anteriormente apresentados, uma vez que tais livros apresentam a totalidade do crédito presumido apurado no referido ano calendário”.

3.36. Para embasar as suas alegações, o contribuinte incluiu ainda em sua resposta os seguintes elementos/documentos, juntados ao presente: a) arquivo denominado “doc_01a”, contendo planilha eletrônica com as abas “Base DRE”, “DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO” e “FICHA 06A – DRE”; b) declaração da contadora da empresa atestando que a conta contábil 409105 teve a sua numeração alterada para 5000100000 em função da atualização do plano de contas do fiscalizado; c) um arquivo denominado “Doc_02_”, contendo cópias do Livro Registro de Apuração do IPI da filial 0039-59, relativas ao 3º decêndio de setembro de 2003; e d) um arquivo denominado “Doc_02_a”, contendo cópias do Livro Registro de Apuração do IPI da filial 0039-59 referentes ao ano - calendário 2003.

(...)

7. DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL

7.1. O contribuinte informou, na ECF relativa ao ano – calendário 2017, a compensação de saldos anteriores de prejuízos fiscais operacionais e de bases de cálculo negativas da CSLL, ambos no valor de R\$ 53.926.793,73, conforme trechos a seguir, extraídos dos Registros M300 – Demonstração do Lucro Real e M350 – Demonstração da Base de Cálculo da CSLL:

Registro M300 – Demonstração do Lucro Real

169	LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	L	223.201.810,39
171	LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	L	223.201.810,39
173	(-) Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores - Atividades em Geral	P	53.926.793,73
175	LUCRO REAL	L	169.275.016,66
177	ATIVIDADE RURAL	R	

Tipo de Lançamento: R=Rótulo, L=Lucro, A=Adição, E=Exclusão, P=Compensação de Prejuízo.

Registro M350 – Demonstração da Base de Cálculo da CSLL

169	BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE BC NEGATIVA DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	L	223.201.810,39
171	BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE BC NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES	L	223.201.810,39
173	(-) Compensação de Base de Cálculo Negativa da CSLL de Períodos Anteriores - Atividades em Geral	P	53.926.793,73
175	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	L	169.275.016,66
177	ATIVIDADE RURAL	R	

Tipo de Lançamento: R=Rótulo, L=Lucro, A=Adição, E=Exclusão, P=Compensação de Prejuízo.

7.2. Entretanto, tendo em vista a inexistência de saldos de períodos anteriores de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL em montantes suficientes para as compensações pleiteadas, o fiscalizado foi intimado em 21/10/2021, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 05, a esclarecer a origem desses valores.

7.3. O sujeito passivo informou: que teria obtido decisão judicial que lhe reconheceu o direito de não considerar, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas ao ano – calendário 2003, os valores recebidos a título de crédito – presumido do IPI; que tais valores foram computados nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano – calendário 2003, e que, por esse motivo, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL no período foram indevidamente reduzidos; e, por fim, que os valores do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL excluídos no ano – calendário 2017 decorrem do crédito presumido do IPI indevidamente considerado em 2003 na apuração da IRPJ e da CSLL, conforme reconhecido na decisão judicial transitada em julgado.

7.4. Continuando com seus esclarecimentos, o contribuinte informou que teria ajuizado em 10/06/2011 a Ação Ordinária nº 0009635-33.2011.4.03.6100, “visando o reconhecimento da inexistência de relação jurídica entre a Intimada e a União Federal no que se referia a inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no exercício de 2003”.

7.5. De acordo com os documentos apresentados pelo sujeito passivo e conforme as consultas efetuadas por esta fiscalização, a ação foi julgada procedente em 1ª instância. O TRF da 3ª Região, em apreciação de remessa oficial e apelação da União, deu provimento ao recurso da União, julgando improcedente o pedido. Por fim, o STJ deu provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, em decisão de 21/09/2017. Essa decisão transitou em julgado em 17/02/2018.

7.6. Em seus esclarecimentos e documentos apresentados em resposta às intimações desta fiscalização, o sujeito passivo alegou ainda que teria deduzido na apuração do IPI, no ano – calendário 2003, a título de crédito presumido, o total de R\$ 54.385.902,15, conforme demonstrativo abaixo, elaborado a partir de planilha apresentada pelo contribuinte:

		Crédito Presumido de IPI													
Filial	Período	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Sep	Out	Nov	Dez	Total	
0038-59	1º dec	2.179.874,67	633.910,69		754.376,97	853.980,39	967.530,57	1.191.586,64	904.347,68					44.867.241,97	
	2º dec			797.632,50			1.017.583,23								
0003-48	1º dec								10.294.421,09					25.271.986,54	
	2º dec									700.000,00				1.691.760,21	
0047-69	1º dec										1.293.320,65			3.000.000,00	
0026-04	1º dec											2.300.000,00		2.300.000,00	
Total		2.179.874,67	633.910,69	797.632,50	754.376,97	853.980,39	967.530,57	1.017.583,23	1.191.586,64	12.492.089,32	1.333.579,42	891.760,21	31.271.986,54	64.385.902,15	
Contábil		951.052,92	1.458.108,47	1.327.659,32	1.129.930,52	1.152.707,15	1.033.043,75		916.513,96	11.507.769,69	1.333.579,42	891.760,21	32.223.668,32	63.926.793,73	

7.7. Em seu demonstrativo, o fiscalizado alegou também que teria deixado de excluir o valor de R\$ 459.108,42, correspondente à diferença entre o valor do crédito presumido lançado nos livros de IPI, de R\$ 54.385.902,15, e o valor contabilizado, de R\$ 53.926.793,73.

7.8. Intimado a demonstrar os valores relativos ao crédito presumido que teriam sido indevidamente considerados nas apurações do IRPJ e da CSLL no ano de 2003, o contribuinte apresentou, em 11/01/2022 e 09/02/2022, juntamente com os seus

esclarecimentos, **reimpressões dos Livros de Apuração de IPI para os períodos em que teriam sido creditadas as quantias em questão, para as filiais 0039-59, 0003-48, 0047-69 e 0028-04.**

7.9. Cabe registrar, contudo, que **para as filiais 0003-48 e 0028-04, as reimpressões dos Livros de Apuração do IPI entregues pelo sujeito passivo apresentam a apuração em períodos mensais, embora, na época, a legislação de regência determinasse a apuração em períodos decendiais para estabelecimentos industriais ou equiparados à industrial (art. 199 do Decreto nº 4.544/2002 – RIPI/2002 e art. 1º da Lei nº 8.850/94).**

7.10. De outra parte, o contribuinte foi também intimado a **comprovar que os valores relativos ao crédito presumido de IPI foram computados nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano – calendário 2003, detalhando as linhas e fichas da DIPJ/2004 em que tais valores foram informados, demonstrando a sua composição e discriminando as contas contábeis correspondentes.**

7.11. Em sua resposta, apresentada em 28/09/2022, a empresa informou que o valor referente ao crédito presumido de IPI não foi contabilizado no grupo de contas de receita, tendo sido registrado na conta contábil 409105 – “Custos de Vendas dos Produtos Acabados”, que fazia parte do grupo de contas relativas ao custo dos bens e serviços vendidos.

7.12. O contribuinte alegou ainda que o saldo final da conta 409105, de R\$ 933.524.396,09, integra o total declarado na Ficha 04A – “Custo dos Bens e Serviços Vendidos”, de R\$ 1.531.587.740,47, conforme demonstrativo apresentado em 28/09/2022 e transcrito acima.

7.13. No intuito de comprovar que os **valores do crédito presumido de IPI teriam sido oferecidos à tributação no ano – calendário 2003**, o sujeito passivo apresentou dois arquivos contendo relatórios em formato PDF do Razão da conta nº 5000100000 – “Custo dos Produtos Vendidos”: i) o 1º arquivo, trazendo os lançamentos relativos ao período de 01/01/2003 a 30/06/2003, com 1.964 páginas e cujos lançamentos totalizam R\$ 439.732.668,91; e ii) o 2º arquivo, referente ao período de 01/07/2003 a 31/12/2003, com 2.358 páginas e total de lançamentos de R\$ 493.791.727,18.

7.14. Note-se que, conforme declaração da contadora da empresa, a conta nº 409105 passou a ter a numeração 5000100000 em função de alteração no plano de contas da pessoa jurídica.

7.15. Registre-se ainda que a soma dos lançamentos nos dois arquivos corresponde ao saldo final da conta nº 409105 de R\$ 933.524.396,09.

7.16. Prosseguindo em suas alegações, o sujeito passivo argumentou “que — dos R\$ 54.385.902,15 registrados como crédito de IPI nos livros de apuração de 2003 — R\$ 52.206.027,46 foram registrados na referida conta contábil durante o ano calendário de 2003”, e que a diferença de R\$ 2.179.874,67 teria sido oferecida à tributação em 2002.

7.17. Vale ressaltar, contudo, em relação a essa afirmação quanto ao oferecimento à tributação de parte do crédito presumido em 2002, que o próprio fiscalizado admite que **“em razão de uma limitação sistêmica não foi possível obter o livro razão de tal período”.**

7.18. Observe-se também que os lançamentos referentes ao crédito presumido estão destacados em amarelo nos relatórios do Razão.

7.19. Entretanto, examinando-se os lançamentos efetuados na conta nº 5000100000, de acordo com os relatórios apresentados pelo contribuinte, verifica-se que, de fato, os valores registrados a título de crédito presumido atingem o montante de R\$ 53.038.594,69 (e não de R\$ 52.206.027,46, como indicado pelo fiscalizado), conforme demonstrativo abaixo, em que são relacionados os lançamentos em questão:

Empresa	Referência	Tipo Doc	Data Doc	Data Lanço	CL	Moeda 1	Moeda 2	Histórico	Nº Doc	Valor Lanço
100	LF	31/01/2003	31/01/2003	50	BRL	BRL		CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - Lei 10.637/2002	1100000225	-627.114,83
100	LF	31/01/2003	31/01/2003	50	BRL	BRL		COMPLEMENTO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - Lei 10.637/2002	1100000248	-6.795,97
100	FEV/03	LF	28/02/2003	28/02/2003	50	BRL	BRL	CRÉD. PRES. IPI FEV/03	1100000452	-791.226,76
100	FEV/03	LF	28/02/2003	28/02/2003	50	BRL	BRL	Crédito Presumido de IPI - Lei 10.637/02 - FEV/03	1100000479	-6.405,74
100	MAR/03	LF	31/03/2003	31/03/2003	50	BRL	BRL	Crédito Presumido de IPI - Mar/03	1100000663	-758.225,95
100	MAR/03	SA	09/04/2003	09/04/2003	40	BRL	BRL	Ajuste - Crédito Presumido de IPI - Mar/03	500002807	-3.848,68
100	ABR/03	LF	30/04/2003	30/04/2003	50	BRL	BRL	Crédito Presumido de IPI Lei 10.637/02 - Abr/03	1100000814	-842.587,59
100	MAIO/03	SA	06/05/2003	06/05/2003	50	BRL	BRL	Ajuste Crédito Presum. IPI - Lei 10.637/02 - Abr/03	500003667	-11.392,80
100	MAIO/03	LF	31/05/2003	31/05/2003	50	BRL	BRL	Crédito Presumido de IPI - Lei 10.637/02 - Maio/03	1100001059	-969.737,24
100	MAIO/03	SA	09/06/2003	09/06/2003	50	BRL	BRL	Complemento - CRÉD. PRES. IPI - MAIO/03	500004793	-7.802,33
100	CRÉD. PRESUMIDO	LF	30/06/2003	30/06/2003	50	BRL	BRL	Crédito Presumido de IPI Lei 10.637/02 - Junho/03	1100001272	-948.273,81
100	CRÉD. PRESUMIDO	LF	31/07/2003	31/07/2003	50	BRL	BRL	Créd. presumido de IPI Lei 10.637/02 jun/03	1100001347	-69.309,41
100	CRÉD. PRESUMIDO	LF	31/07/2003	31/07/2003	50	BRL	BRL	Crédito Presumido - Julho/2003	1100001481	-1.176.701,58
100	CRÉD. PRESUMIDO	LF	31/07/2003	31/07/2003	50	BRL	BRL	Complemento Crédito Presumido - 07/2003	1100001542	-14.887,14
100	AGOSTO/03	LF	31/08/2003	31/08/2003	50	BRL	BRL	CRÉD. PRES. IPI - Agosto/03	1100001737	-916.513,96
100	AJUSTE CRÉD. PRES.	SA	09/09/2003	09/09/2003	40	BRL	BRL	Ajuste Crédito Presumido Ago/2003	500008087	-12.166,29
100	CRÉD. PRES. 09/03	LF	30/09/2003	30/09/2003	50	BRL	BRL	Crédito Presumido de IPI - Referente a Setembro/03	1100001891	-1.213.348,68
100	CRÉD. PRES. 09/03	LF	30/09/2003	30/09/2003	50	BRL	BRL	Crédito Presumido Complemento Set/2003	1100001970	-79.971,95
100	SETEMBRO/03	LF	30/09/2003	30/09/2003	50	BRL	BRL	Créd. Pres. Compl. IPI Lei 936/96 - 12/96 a 08/03	1100001977	-10.153.461,72
100	SETEMBRO/03	LF	30/09/2003	30/09/2003	50	BRL	BRL	Créd. Pres. IPI Lei 936/96 - 12/96 a 08/03 (compl)	1100001980	-140.959,37
100	CRÉD. PRES. 10/03	LF	31/10/2003	31/10/2003	50	BRL	BRL	Crédito Presumido de IPI - Ref. Outubro/2003	1100002126	-1.286.489,14
100	AJUSTE CRÉD. PRESUMIDO	LF	31/10/2003	31/10/2003	50	BRL	BRL	Ajuste Contábil - Créd. Pres. IPI - Outubro/03	1100002207	-47.170,28
100	CRÉD. PRES. 11/03	LF	30/11/2003	30/11/2003	50	BRL	BRL	Crédito Presumido Novembro/2003 - Lei 9363	1100002380	-891.760,21
100	CRÉD. PRES. IPI	SA	28/12/2003	28/12/2003	50	BRL	BRL	Compl. Créd. Pres. IPI Lei 10276/2001 Out/01 a Ago/03	500011532	-31.271.986,54
100	CRÉD. PRES. 12/03	LF	31/12/2003	31/12/2003	50	BRL	BRL	Crédito Presumido Lei 10611/2002 - Dezembro/2003	1100002630	-773.704,04
100	COMPL. CRÉD. PRES.	LF	31/12/2003	31/12/2003	50	BRL	BRL	Complemento Créd. Presumido de IPI - Dez/2003	1100002727	-58.963,19
								Total		-53.038.594,69

7.20. É importante destacar que, de acordo com os dados acima, o contribuinte só ofereceu à tributação na DIPJ/2004 o valor de R\$ 53.038.594,69.

7.21. No demonstrativo acima também estão destacados em amarelo os lançamentos assinalados pelo contribuinte nos relatórios do Razão, cujo somatório resulta em R\$ 52.206.027,46.

7.22. É preciso salientar também que, apesar de intimado a fazê-lo, o contribuinte não foi capaz de esclarecer a divergência entre o crédito presumido de IPI declarado nos Demonstrativos de Crédito Presumido (DCP) relativos ao ano – calendário 2003, apresentados abaixo, e o montante pleiteado pelo sujeito passivo, de R\$ 53.926.793,73, limitando-se a solicitar que a fiscalização “leve em consideração apenas os livros de apuração de IPI anteriormente apresentados, uma vez que tais livros apresentam a totalidade do crédito presumido apurado no referido ano calendário”.

7.23. Cumpre mencionar que, por ocasião da elaboração do quadro - resumo dos valores de crédito presumido informados nos DCPs, constante do Termo de Intimação Fiscal nº 10 e reproduzido nº capítulo 3 deste Termo, esta fiscalização, por equívoco, acabou por apresentar na coluna “CRÉDITO PRESUMIDO” os valores acumulados do ano, ao invés dos montantes relativos a cada trimestre – calendário.

7.24. Os valores corretos são apresentados no quadro a seguir, onde se verifica que o total do crédito presumido apurado no ano – calendário de 2003 é de **R\$ 11.472.187,08**, e **não de R\$ 27.097.408,86** (o total de R\$ 27.097.408,86 corresponde ao somatório da coluna “CRÉDITO PRESUMIDO ACUMULADO NO ANO”, o que obviamente está incorreto):

TRIM/ANO	DEMONSTRATIVO/RETIFICADOR	SITUAÇÃO	DT. RECEBIMENTO	HORA RECEBIMENTO	ND	CRÉDITO PRESUMIDO ACUMULADO NO ANO	CRÉDITO PRESUMIDO APURADO NO TRIMESTRE
01/2003	Não	Normal	14/05/2003	16:33:23	100000000001239	2.185.918,21	2.185.918,21
02/2003	Não	Normal	07/08/2003	17:31:11	100000000004580	5.025.023,35	2.839.105,14
03/2003	Não	Normal	31/10/2003	15:49:02	100000000007479	8.414.280,22	3.389.256,87
04/2003	Não	Normal	04/02/2004	15:37:38	100000000010501	11.472.187,08	3.057.906,86
						TOTAL	11.472.187,08

7.25. No Anexo I a este Termo se encontra um Demonstrativo de Apuração de Crédito Presumido no ano – calendário 2003, elaborado a partir das informações constantes nos DCPs apresentados pelo contribuinte.

7.26. Cabe ressaltar que a legislação vigente à época estabelecia a obrigatoriedade da apresentação trimestral do **Demonstrativo de Crédito Presumido (DCP)**, onde deveriam ser informadas a receita operacional bruta, a receita bruta de exportação, os valores de matéria-prima (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME) adquiridos, bem como os valores de crédito presumido apurados, já utilizados por meio de dedução do IPI ou de ressarcimento (arts. 15, inciso II, e 16 da Lei nº 9.779/99; art. 22 da IN SRF nº 313/2003).

7.27. Examinando-se os lançamentos efetuados na conta nº 5000100000 – “Custo dos Produtos Vendidos”, a título de oferecimento à tributação dos valores referentes ao crédito presumido, verifica-se que, nos casos dos lançamentos nos valores de R\$ 10.153.461,72, R\$ 140.959,37 e R\$ 31.271.986,54, realizados respectivamente nas datas de 30/09/2003, 30/09/2003 e 20/12/2003, os próprios históricos indicam que **se trata de valores extemporâneos, relativos a períodos anteriores**, conforme quadro a seguir:

Empresa	Referência	Tipo Doc	Data Doc	Data Lanço	CL	Moeda 1	Moeda 2	Histórico	Nº Doc	Valor Lanço
100	SETEMBRO03	LF	30/09/2003	30/09/2003	50	BRL	BRL	Cred. Pres. Compl. IPI Lei 9363/96 - 12/98 a 08/03	1100001977	-10.153.461,72
100	SETEMBRO03	LF	30/09/2003	30/09/2003	50	BRL	BRL	Cred. Pres. IPI Lei 9363/96 - 12/98 a 08/03 (compl)	1100001980	-140.959,37
100	CRÉD PRES FI	SA	20/12/2003	20/12/2003	50	BRL	BRL	Compl Cred Pres IPI Lei 10276/2001 Out/01 a Ago/03	500011532	-31.271.986,54

7.28. Assim, no caso do valor de R\$ 10.153.461,72, o histórico “Cred. Pres. Compl. IPI Lei 9363/96 -12/98 a 08/03” indica que o valor em questão seria referente ao período de dezembro de 1998 a agosto de 2003, mesmo período indicado no histórico do lançamento na quantia de R\$ 140.959,37.

7.29. Em relação ao lançamento do montante de R\$ 31.271.986,54, o histórico “Compl. Cred. Pres. IPI Lei 10276/2001 Out/01 a Ago/03” aponta que o valor do crédito presumido seria relativo ao período de outubro de 2001 a agosto de 2003.

7.30. No tocante aos apontamentos consignados nos Livros Registro de Apuração de IPI, constata-se que são confirmadas as informações acima, constantes dos históricos. Assim, no caso do 3º decêndio de setembro de 2003, consta no RAIPI da filial 0039-59 o aproveitamento de crédito presumido de IPI no valor de R\$ 10.294.421,09 (que corresponde a soma de R\$ 10.153.461,72 mais R\$ 140.959,37), com a observação de que tal valor se refere ao período de “DEZ/98 A AGO/03”, conforme excerto abaixo:

				DETALHES DOS AJUSTES	
Contribuinte :MULTIBRAS S/A ELETRODOMÉSTICOS - 0039					
Inscr. Est.	:250050889	CNPJ	: 59.105.999/0039-59		
Folha	:137	Mes ou Período/ano:	21/09/2003 - 30/09/2003		
004	RETORNO DE MERCADORIAS	REL. 012		20.832,65	
005	CRÉDITO PRESUMIDO IPI	NF 30 30/09/03 DEZ/98 A AGO/03	10.294.421,09		
010	ART. 174, VI - DEVOL.				6.305,22
010	AVISOS DE LANÇAMENTOS	REL. 033		18.797,61	
010	ESTORNO CRED IPI	NFE 33721 03/02/03 THORNGREN	3.629,61		

7.31. Para o 2º decêndio de dezembro de 2003, por sua vez, está registrado o crédito do valor de R\$ 25.271.986,54 no RAIPI da filial 0039-59, conforme apresentado a seguir:

				DETALHES DOS AJUSTES	
Contribuinte: MULTIBRAS S/A ELETRODOMESTICOS - 0039					
Inscr. Est.	:250050889	CNPJ	: 59.105.999/0039-59		
Folha	:179	Mes ou Período/ano:	11/12/2003 - 20/12/2003		

005	CRÉDITO DE IPI	MATÉRIA PRIMA C/ ALÍQUOTA ZERO			1.890.990,00
005	CRÉDITO PRESUMIDO LEI 10276/01	NF 36 DE 30/12/2003			25.271.986,54
010	ART.174, VI - DEVOL.				11.527,58

7.32. Os demais valores que perfazem o total de R\$ 31.271.986,54, estão registrados para os seguintes estabelecimentos, em dezembro de 2003: para a filial 0047-69, consta o valor de R\$ 3.000.000,00; para a filial 0028-04, figura o valor de R\$ 2.300.000,00; e para a filial 0003-48, o valor de R\$ 700.000,00:

CNPJ 59.105.999/0047-69:

Contribuinte: MULTIBRAS S/A ELETRODOMÉSTICOS - 0047					
Inscr. Est.	:286.189.210.116	CNPJ	: 59.105.999/0047-69		
Folha	:145	Mes ou Período/ano:	21/12/2003 - 31/12/2003		
005	OUTROS CRÉDITOS	NF 000035 CNPJ 59.105.999/0001-86 - IN 313/03			
	3.000.000,00				

CNPJ 59.105.999/0028-04:

005 OUTROS CREDITOS NF 000037 CNPJ 59.105.999/0001-86 - IN 313/03 2.300.000,00
010 ART.174, VI - DEVOL. 2.777,97

CNPJ 59.105.999/0003-48:

005 OUTROS CREDITOS NF 000038 CNPJ 59.105.999/0001-86 - IN 313/03 700.000,00
010 ART.174, VI - DEVOL. 14.438,61

7.33. Observe-se, contudo, que o contribuinte, em sua petição inicial, refere-se explicitamente ao crédito presumido ao qual teve direito no ano de 2003, em função da exportação de mercadorias, conforme excerto abaixo:

2. Além das suas atividades no mercado interno a Autora também realiza exportação de mercadorias, razão pela qual no ano de 2003 fazia jus ao crédito presumido de IPI instituído pelas Leis nº 9.363/96 e 10.276/2001:

7.34. No intuito de garantir a tempestividade da ação para pleitear a restituição do indébito tributário, o sujeito passivo esclarece ainda que teria proposto **medida cautelar de protesto de interrupção de prescrição** em 12/12/2008, consoante trecho da inicial transcrito a seguir:

13. Conforme é possível verificar pela cópia da petição inicial da medida cautelar anexa (doc.04), o ajuizamento se deu em 12/12/2008, data em que restou interrompida a prescrição do direito de ação.

7.35. Por fim, é preciso assinalar ainda que, nas Fichas 30 – “Entradas e Créditos” e 31 – “Saídas e Débitos” da DIPJ/2004 (ND 1302883), transcritas a seguir — relativas ao estabelecimento matriz e que deveriam trazer as informações relativas ao IPI —, não foram registrados quaisquer valores a título de “Crédito Presumido de IPI” ou a “Transferência de Créditos”, apesar de a IN SRF nº 313/2003, vigente à época e que dispunha sobre o cálculo, a utilização e a apresentação de informações do crédito presumido de IPI, estabelecesse que o crédito presumido deveria ser escriturado no Livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI), e que, no caso de transferência do crédito para uma filial, tal operação também deveria ser registrada no RAIPI como estorno de créditos:

CNPJ 59.105.999/0001-86 DIPJ 2004 Fv. 56			
Ficha 30 - Entradas e Créditos			
Discriminação	Com Créditos	Sem Créditos	IPI Creditado
ENTRADAS - MERCADO NACIONAL			
01. Insumos para Industrialização	0,00	0,00	0,00
02. Mercadorias para Comercialização	0,00	0,00	0,00
03. Industrial Efet. por Outras Empresas	0,00	0,00	0,00
04. Devoluções de Vendas	0,00	0,00	0,00
05. Outras Entradas	0,00	11.222.475,77	0,00
06. TOTAL DO MERCADO NACIONAL	0,00	11.222.475,77	0,00
ENTRADAS - MERCADO EXTERNO			
07. Insumos para Industrialização	0,00	0,00	0,00
08. Mercadorias para Comercialização	0,00	0,00	0,00
09. Devoluções de Vendas	0,00	0,00	0,00
10. Outras Entradas	0,00	10.405,10	0,00
11. TOTAL DO MERCADO EXTERNO	0,00	10.405,10	0,00
12. TOTAL DAS ENTRADAS	0,00	11.232.880,87	0,00
OUTROS CREDITOS			
13. Estorno de Débitos			0,00
14. Créditos Recebidos por Transferência			0,00
15. Crédito Presumido de IPI			0,00
16. Outros			0,00
17. TOTAL DE OUTROS CREDITOS			0,00
18. TOTAL DO IPI CREDITADO			0,00

Ficha 31 - Saídas e Débitos			
Discriminação	Com Débitos	Sem Débitos	IPI Debitado
SAÍDAS - MERCADO NACIONAL			
01. Produção do Estabelecimento	0,00	0,00	0,00
02. Mercadorias de Comercialização	0,00	0,00	0,00
03. Industrial Efet. para Outras Empresas	0,00	0,00	0,00
04. Devoluções de Compras	0,00	54.363,71	0,00
05. Outras Saídas para o Mercado Nacional	0,00	40.610.513,29	0,00
06. TOTAL DO MERCADO NACIONAL	0,00	40.664.817,00	0,00
SAÍDAS - MERCADO EXTERNO			
07. Produção do Estabelecimento		0,00	
08. Mercadorias de Comercialização		0,00	
09. Devoluções de Compras		0,00	
10. Outras Saídas para o Mercado Externo		0,00	
11. TOTAL DO MERCADO EXTERNO		0,00	
12. TOTAL DAS SAÍDAS	0,00	40.664.817,00	0,00
OUTROS DÉBITOS			
13. Estorno de Créditos			0,00
14. Transferência de Créditos			0,00
15. Ressarcimento de Créditos			0,00
16. Ressarc. de Crédito Presumido de IPI			0,00
17. Outros			0,00
18. TOTAL DE OUTROS DÉBITOS			0,00
19. TOTAL DO IPI DEBITADO			0,00

7.36. Assim sendo, examinando-se todos os elementos/documentos coletados no decorrer do presente procedimento fiscal, conclui-se que:

a) do montante de R\$ 53.926.793,73 que foi deduzido como prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no ano – calendário 2017, **apenas o valor de R\$ 53.085.594,69 foi oferecido à tributação na DIPJ/2004;**

b) em relação ao total de R\$ 54.385.902,15 creditados no ano – calendário 2003, **a título de crédito presumido, somente a parcela de R\$ 11.472.187,08 tem sua apuração comprovada nos Demonstrativos de Crédito Presumido (DCP) relativos ao ano – calendário 2003;**

c) o contribuinte, em sua petição inicial, refere-se somente ao crédito presumido de IPI ao qual fez jus no ano – calendário 2003;

d) **intimado quanto a divergência entre os valores de crédito presumido constantes dos DCPs e registrados nos livros de apuração de IPI no ano de 2003,** o contribuinte limitou-se a requerer que se “leve em consideração apenas os livros de apuração de IPI anteriormente apresentados, uma vez que tais livros apresentam a totalidade do crédito presumido apurado no referido ano calendário”;

e) de acordo com os históricos dos lançamentos contábeis e os registros nos Livros Registro de Apuração de IPI apresentados, a divergência entre os valores de crédito presumido constantes dos DCPs e registrados nos RAIPIs seriam decorrentes do aproveitamento de valores extemporâneos (desde dezembro de 1998);

f) não foram apresentados quaisquer documentos que demonstrem e comprovem a origem e a apuração de tais valores extemporâneos, isto é, que permitam verificar de que modo e quando tais valores foram apurados e a quais períodos efetivamente se referem.

7.37. É importante destacar também que, no **Demonstrativo de Crédito Presumido (DCP)** referente ao 4º trimestre de 2002 (ND 100000000001247), apresentado em 14/05/2003, foi apurado o saldo de crédito presumido de R\$ 2.179.861,85, o qual teria sido transferido para o estabelecimento 0039-59 nº 1º decêndio de janeiro de 2003, conforme o RAIPI dessa filial (existe uma pequena diferença entre os valores, uma vez que a quantia creditada é de R\$ 2.179.874,67).

7.38. No demonstrativo a seguir, são consolidados os valores do crédito presumido de IPI aproveitados pelo contribuinte no ano – calendário 2003, discriminando-se a origem dos valores, ou seja, se se trata de valores apurados nos **DCPs relativos ao próprio ano de 2003** (1º, 2º, 3º ou 4º trimestres), no DCP do 4º trimestre de 2002 ou se são **valores extemporâneos**, apurados em períodos anteriores (desde dezembro de 1998, conforme informado no histórico de um dos lançamentos):

Valores de Crédito Presumido de IPI Aproveitados em 2003												
Período	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
DCPs - ano de 2003	-	833.910,69	797.632,50	754.376,67	853.980,39	967.536,57	1.017.583,23	1.191.586,64	2.167.066,23	1.333.579,42	891.760,21	832.567,23
DCP 4º trimestre de 2002	2.179.874,67	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Valores extemporâneos (desde dez/98)	-	-	-	-	-	-	-	-	10.294.421,09	-	-	30.439.419,31
Total	2.179.874,67	833.910,69	797.632,50	754.376,67	853.980,39	967.536,57	1.017.583,23	1.191.586,64	12.492.185,32	1.333.579,42	891.760,21	31.271.986,54

7.39. No demonstrativo acima, no período de dezembro de 2003, considerou-se o aproveitamento do crédito de R\$ 832.567,23 referente ao saldo do crédito presumido neste mês, tendo em vista que as informações nos Livros Registro de Apuração de IPI não indicam os períodos de origem dos valores creditados neste mês. **O saldo restante, de R\$ 30.439.419,31, consiste, por conseguinte, de crédito extemporâneo.**

7.40. Portanto, tendo em vista o acima exposto, conclui-se que o sujeito passivo só teria direito ao aproveitamento no ano – calendário de 2017, a título de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, do valor de R\$ 11.472.187,08, **correspondente ao crédito**

presumido de IPI referente ao ano – calendário 2003, que teve a sua apuração devidamente demonstrada e que estaria amparado pela decisão judicial.

7.41. O montante a maior, de R\$ 42.454.606,65 (R\$ 53.926.793,73 - R\$ 11.472.187,08), correspondente ao valor **indevidamente deduzido** no ano – calendário 2017 na apuração do IRPJ e da CSLL, como prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, será objeto de glosa.

8. DAS INFRAÇÕES APURADAS 8.1. Exclusões Indevidas na Apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL

(...)

8.2. Compensações Indevidas de Prejuízos Fiscais e de Base de Cálculo Negativa da CSLL no ano – calendário 2017

8.2.1. O contribuinte informou, na ECF relativa ao ano – calendário 2017, a compensação de saldos anteriores de prejuízos fiscais operacionais e de bases de cálculo negativas da CSLL, ambos no valor de R\$ 53.926.793,73.

8.2.2. Contudo, examinando-se os valores de saldos de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL informados em períodos anteriores, verifica-se a inexistência de tais saldos, tanto de prejuízos fiscais como de bases de cálculo negativas da CSLL.

8.2.3. Como exposto acima, o fiscalizado alegou que os valores do prejuízo fiscal e da base de cálculo excluídos no ano – calendário 2017 **seriam relativos ao crédito presumido do IPI indevidamente considerado na apuração da IRPJ e da CSLL no ano-calendário 2003** (DIPJ/2004), conforme reconhecido em decisão judicial transitada em julgado no julgamento da Ação Ordinária nº 0009635-33.2011.4.03.6100 8.2.4. Entretanto, conforme demonstrado acima no item 7 – “DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL”, o sujeito passivo **teria compensado em excesso o montante indevido de R\$ 42.454.606,65 a título de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL.**

8.2.5. Assim sendo, as diferenças apuradas de IRPJ e de CSLL no ano – calendário 2017, decorrentes da compensação indevida de saldos inexistentes de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL, no valor de R\$ 42.454.609,65 serão também objeto de lançamento de ofício.

(...)

Desta forma, e conforme resumido nos itens 7.36 e 7.34 do TVF, **há dois fundamentos principais** para a glosa da dedução como prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no ano – calendário 2017:

a) O contribuinte, em sua petição inicial da Ação Ordinária nº 0009635-33.2011.4.03.6100, refere-se somente ao crédito presumido de IPI ao qual fez jus no ano – calendário 2003. De acordo com os históricos dos lançamentos contábeis e os registros nos Livros Registro de Apuração de IPI apresentados, a divergência entre os valores de crédito presumido **constantes dos DCPs e registrados nos RAIPIs** seriam decorrentes do aproveitamento de **valores extemporâneos (desde dezembro de 1998);**

b) em relação ao total de R\$ 54.385.902,15 creditados no ano – calendário 2003, **a título de crédito presumido, somente a parcela de R\$ 11.472.187,08 tem sua apuração comprovada nos Demonstrativos de Crédito Presumido (DCP) relativos ao ano – calendário 2003.** **“Não foram apresentados quaisquer documentos que demonstrem e comprovem a**

origem e a apuração de tais valores extemporâneos, isto é, que permitam verificar de que modo e quando tais valores foram apurados e a quais períodos efetivamente se referem” (Item 7.39, “f”, do TVF).

Conforme destacado pela DRJ, considerando que na petição inicial referente à ação judicial a contribuinte pediu o crédito presumido de competência do ano-calendário de 2003, e considerando que a contribuinte propôs medida cautelar de protesto de interrupção de prescrição em 12/12/2008, confirmada em sentença, resta comprovado que o crédito presumido pleiteado em ação judicial se referia à competência do ano-calendário de 2003.

Mesmo que se admitisse que a decisão na ação ordinária garantia o direito ao crédito presumido de IPI para além do ano – calendário 2003, **o contribuinte não comprovou, com a apresentação de documentos contábeis dos anos calendários anteriores a 2003,** a origem e a apuração de tais valores extemporâneos (se seriam de fato créditos presumidos de IPI), e que permitam verificar de que modo e quando tais valores foram apurados e a quais períodos efetivamente se referem **(Item 7.39, “f”, do TVF).**

Desta forma, por ausência de comprovação documental (segundo fundamento da segunda infração), e supondo que se ultrapasse o primeiro óbice - direito ao crédito presumido de IPI para além do ano – calendário 2003 (primeiro fundamento da segunda infração), deve-se confirmar a segunda infração.

Concordo com o acórdão recorrido, quando afirmou que as mesmas conclusões para fins de IRPJ seriam aplicadas à CSLL, ainda que à época de apreciação do benefício, a contribuição ainda não tivesse sido instituída. *Tempus regit actum.*

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Documento assinado digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa