



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

Processo n° 19647.014650/2007-40
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.766 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2019
Matéria MULTA ISOLADA
Recorrente NETUNO ALIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. SÚMULA CARF Nº 104.

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 105.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. AUSÊNCIA DE IMPOSTO A PAGAR.

A exigência de multa isolada não se confunde com a exigência dos tributos. A ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação principal, não elide a sanção associada ao descumprimento da obrigação acessória. Havendo ou não tributo a pagar no final do período de apuração, deve-se antecipar o pagamento, conforme a base estimada. A não realização da antecipação determinada pela lei dá ensejo à exigência da correspondente sanção administrativa de caráter pecuniário.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.

A contabilização do crédito presumido de IPI tem o efeito de torná-lo efetivo para fins tributários.

Esse crédito tem natureza de subvenção para custeio e deve compor a base de cálculo estimada da antecipação mensal do IRPJ e da CSLL.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. BASE DE CÁLCULO. ATIVIDADE DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA.

A variação cambial ativa não é receita da exportação, ainda que o ativo financeiro que gerou a receita tenha sua origem em operação de exportação.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. BASE DE CÁLCULO. ATIVIDADE DE EXPORTAÇÃO. CSLL. IMUNIDADE.

A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras, de forma que este sobre a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em não conhecer dos questionamentos relativos ao lançamento de IRPJ e sua multa de ofício e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso para exonerar a multa isolada de IRPJ e para excluir da base de cálculo da multa isolada de CSLL os valores relativos ao crédito prêmio de IPI; por unanimidade

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Breno do Carmo Moreira Vieira (Suplente convocado), Alexandre Evaristo Pinto e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

NETUNO ALIMENTOS S/A, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 11-26.379 (fls. 866), pela DRJ Recife, interpôs recursos voluntários (fls. 909-IRPJ e fls. 1313-CSLL) dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma daquela decisão.

O processo trata de lançamentos tributários para realizar a retificação de ofício da apuração do Lucro Real, para exigir IRPJ, para exigir multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, relativos aos anos de 2002, 2003 e 2004, bem como para exigir juros de mora e multa de ofício (fls. 545).

Em relação ao IRPJ, a fiscalização concluiu que o contribuinte: (i) realizou exclusão indevida na apuração do lucro real relativa a parcelas de crédito prêmio de IPI e crédito presumido de IPI; (ii) realizou compensação indevida de prejuízos fiscais (infração associada à exclusão dos créditos de IPI); (iii) utilizou benefício fiscal acima do limite autorizado (SUDENE); (iv) computou antecipações mensais (estimativas) não comprovadas e

(v) deixou de incluir receitas tributáveis na base das antecipações mensais, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 569).

Em relação à CSLL, a fiscalização concluiu que o contribuinte: (i) realizou exclusão indevida na apuração do lucro líquido relativa a receitas de exportação; (ii) realizou compensação indevida de prejuízos fiscais (infração associada à exclusão das receitas de exportação) e (iii) deixou de incluir receitas tributáveis na base das antecipações mensais, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 569).

A mesma ação fiscal deu origem a outros lançamentos tributários, formalizados nos processos nº 19647.014651/2007-94, nº 19647.008747/2008-02 e nº 19647.008748/2008-49, mas os respectivos créditos tributários foram incluídos em programas de parcelamento.

O contribuinte impugnou os lançamentos tributários e a decisão de primeira instância, ora recorrida, exonerou parcialmente o crédito tributário exigido ao verificar que parte das estimativas glosadas foram recolhidas.

O recurso voluntário apresentado em seguida traz os argumentos assim sintetizados:

- i) apesar de ter contabilizado créditos prêmios de IPI, eles não existem de fato e, por isso, não devem ser tributados;
- ii) os créditos presumidos de IPI somente poderão ser tributados quando ingressarem efetivamente no patrimônio do contribuinte, ou seja, quando as declarações de compensação em que são utilizados forem consideradas homologadas pela Administração Tributária;
- iii) os créditos prêmios e os créditos presumidos de IPI possuem natureza de recuperação de custos de âmbito compensatório, não podendo ser tributados;
- iv) a eventual reforma da decisão recorrida quanto aos itens anteriores deve causar efeito reverso, para que o prejuízo acumulado em 2003 retorne ao valor declarado pelo contribuinte e seja admitida a compensação realizada em 2004;
- v) a fiscalização não poderia ter arbitrado o lucro do contribuinte, por falta de previsão legal;
- vi) a multa isolada estava parcialmente decaída quando da lavratura do auto de infração;
- vii) não é possível exigir a multa isolada em concomitância com a multa de ofício;
- viii) não é possível exigir a multa isolada quando não há tributo a pagar no final do respectivo período de apuração;
- ix) não é possível exigir a multa isolada após o final do respectivo período de apuração;
- x) não é possível a inclusão de crédito prêmio e de crédito presumido de IPI na base de cálculo da multa isolada;
- xi) não é possível a inclusão, na base de cálculo da multa isolada de CSLL, da variação cambial ativa associada a operação de exportação.

Saliente-se que o contribuinte, após o recurso voluntário, desistiu de questionar o lançamento de IRPJ e a correspondente multa de ofício, nos termos da petição de fls. 1701, e a DRF/Recife transferiu o correspondente crédito tributário para outro processo, nos termos do despacho de fls. 1720. Com isso, permanece em litígio no presente processo apenas o crédito tributário referente ao lançamento de multa isolada pelo pagamento a menor de estimativas de IRPJ e CSLL, conforme o extrato de fls. 1722.

É o relatório

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 21/07/2009 (fls. 906) e seu recurso voluntário foi apresentado em 20/08/2009 (fls. 909). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo, nos seguintes termos.

Em razão do pedido de desistência parcial do recurso, deixo de conhecer das seguintes questões trazidas no recurso voluntário, relativas à exigência de IRPJ:

- i) apesar de ter contabilizado créditos prêmios de IPI, eles não existem de fato e, por isso, não devem ser tributados;
- ii) os créditos presumidos de IPI somente poderão ser tributados quando ingressarem efetivamente no patrimônio do contribuinte, ou seja, quando as declarações de compensação em que são utilizados forem consideradas homologadas pela Administração Tributária;
- iii) os créditos prêmios e os créditos presumidos de IPI possuem natureza de recuperação de custos de âmbito compensatório, não podendo ser tributados;
- iv) a eventual reforma da decisão recorrida quanto aos itens anteriores deve causar efeito reverso, para que o prejuízo acumulado em 2003 retorne ao valor declarado pelo contribuinte e seja admitida a compensação realizada em 2004;
- v) a fiscalização não poderia ter arbitrado o lucro do contribuinte, por falta de previsão legal;

Conheço das questões trazidas em combate à exigência de multa isolada pelo pagamento a menor de estimativas de IRPJ e CSLL e passo a analisá-las.

1 Decadência

O recorrente propugna pela decadência do direito de a Fazenda Pública exigir a multa isolada lançada para os meses de janeiro a novembro de 2002. Para tanto, adota a regra contida no artigo 150, §4º, do CTN. Afirma que a regra contida no artigo 173, I, do CTN não é aplicável na espécie, pois a multa isolada é obrigação acessória secundária à obrigação de recolher os tributos, de forma que deve seguir a mesma regra da obrigação principal, conforme o seguinte excerto (fls. 933):

Assim, a multa isolada, espécie de obrigação acessória, compõe o crédito tributário decorrente da obrigação principal e, portanto, estará sujeita a mesma regra de decadência. Este entendimento é também adotado pelo C. Conselho de Contribuintes:

[...]

Nessa linha, se o lançamento do IRPJ - obrigação principal - sujeita-se a prazo decadência! de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional¹⁵, do mesmo modo será com as multas isoladas aplicadas por insuficiência de recolhimento das antecipações mensais do IRPJ -obrigação acessória convertida em obrigação principal.

A questão relativa ao prazo decadencial para a aplicação da multa isolada em tela já foi bastante discutida no âmbito deste tribunal administrativo, todavia já foi pacificado o entendimento de que a regra a ser aplicada é aquela contida no artigo 173, I, do CTN, conforme a Súmula CARF nº 104, *verbis*:

Súmula CARF nº 104

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Com isso, afasto a ocorrência da decadência reclamada, uma vez que esta ocorreria apenas se a contagem do prazo tivesse início na data do fato gerador da exigência e o artigo 173, I, determina que a contagem se inicie no primeiro dia do exercício seguinte ao que a exigência poderia ser realizada.

2 Concomitância com a multa de ofício vinculada ao não pagamento do tributo

O recorrente afirma que a exigência de multa isolada pelo recolhimento a menor de antecipações mensais dos tributos não pode acontecer ao mesmo tempo em que é exigida a multa de ofício vinculada ao não pagamento do mesmo tributo. Para tanto, cita várias decisões deste CARF nesse sentido.

A exigência da multa isolada em concomitância com a multa de ofício ainda é uma matéria polêmica no âmbito do CARF. Todavia, já se pacificou o entendimento de que essa concomitância não é devida quando a multa isolada tiver como fundamento o art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996, nos termos da Súmula CARF nº 105, *verbis*:

Súmula CARF nº 105

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Verifico que a exigência da multa isolada de IRPJ foi feita com o referido fundamento legal e também se exigiu a multa de ofício pelo pagamento a menor do IRPJ, de forma que essa multa isolada deve ser exonerada.

Contudo, não houve exigência de multa de ofício pelo pagamento a menor de CSLL, ou seja, não há a concomitância das duas multas, pelo que a multa isolada em relação à CSLL deve ser mantida.

Por tal razão, voto por afastar a exigência da multa isolada de IRPJ e manter a multa isolada de CSLL, quanto ao presente tópico.

3 Exigência da multa isolada diante da inexistência de tributo a pagar

O recorrente defende que a exigência de multa isolada pelo recolhimento a menor de antecipações mensais dos tributos não pode acontecer quando não há tributo a pagar na apuração do final do exercício, conforme o seguinte excerto (fls. 937):

Justifica-se o afastamento da aplicação da multa isolada - quando encerrado o período de apuração sem que haja saldo de imposto a pagar - em razão do fato gerador do imposto de renda somente se materializa em 31 de dezembro de cada ano (contribuintes optantes pelo regime de apuração anual - art. 20, §3º da Lei nº 9.430/96).

Em outras palavras, as antecipações mensais não configuram pagamento de tributo devido, mas somente antecipações de recolhimento. O imposto devido só se materializará com a apuração do lucro real em 31 de dezembro de cada ano.

Dai tem-se que, se após o término do período de apuração verificar-se inexistir saldo de tributo a pagar, a eventual ausência de recolhimento das estimativas não terá acarretado repercussão tributária negativa, não se justificando a imposição de qualquer penalidade.

Entendo que a exigência de multa isolada não se confunde com a exigência dos tributos. É certo que, caso não tenha havido a devida antecipação mensal do tributo sobre a base estimada, esta somente poderá ser exigida enquanto não for devido o próprio tributo, na data do seu fato gerador. Assim está declarado na Súmula CARF nº 82¹. Todavia, a ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação principal, não elide a sanção associada ao descumprimento da obrigação acessória. Não se pode confundir a obrigação de pagar o tributo (obrigação principal) com a obrigação de antecipar uma parte do pagamento (obrigação acessória), assim como ocorre com a obrigação de apresentar declaração, cujo multa pelo descumprimento não é afastada pelo pagamento do tributo ou pela ausência de tributo a pagar. De todo jeito, havendo ou não tributo a pagar no final do exercício, deve-se apresentar as declarações necessárias e deve-se antecipar o pagamento, conforme a base estimada.

Ademais, deve-se repisar a já apontada obrigatoriedade de dar cumprimento à lei. A multa isolada é exigida em razão de comando legal expresso (art. 44 da Lei nº 9.430/1996). Da mesma forma, a exigência da multa vinculada também decorre de comando expresso, contido na mesma Lei (ainda o art. 44).

Deixar de aplicar qualquer uma dessas multas é violar algum desses dispositivos legais, o que é defeso tanto à autoridade lançadora quanto ao julgador administrativo, seja ele de primeira instância ou componente do Conselho Recursal, conforme dispõe o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

¹ Súmula CARF nº 82

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

O recorrente aponta algumas decisões do CARF favoráveis à exoneração da multa isolada, mas esse não é o entendimento que vem prevalecendo na Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão encarregado de solucionar as divergências de entendimento entre as várias turmas de julgamento do CARF. Veja-se, por exemplo, o Acórdão nº 9101-003.353, de 17 de janeiro de 2018, o qual manteve a multa isolada, por maioria de votos, conforme a seguinte ementa:

IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário.

Por tais razões, voto por afastar a presente reclamação.

4 Exigência da multa isolada após o final do período de apuração

O recorrente defende que a exigência de multa isolada pelo recolhimento a menor de antecipações mensais dos tributos não pode acontecer após o encerramento do período de apuração, conforme o seguinte excerto (fls. 939):

Seguindo a mesma linha de raciocínio desenvolvida no tópico anterior - qual seja, de que as antecipações mensais não configuram pagamento de tributo devido, mas somente antecipações de recolhimento; e de que o imposto devido só se materializa com a apuração do lucro real em 31 de dezembro de cada ano -, pode-se concluir que as supostamente indevidas exclusões da base de cálculo para a apuração das estimativas mensais não geraram repercussão econômica para o Fisco.

Registre-se que o presente tópico deve ser apreciado em caráter subsidiário, pois que os argumentos jurídicos anteriormente expendidos já são suficientes para assentar a inaplicabilidade da multa isolada ao caso em comento.

De fato, assiste razão ao contribuinte quando afirma que este tópico segue a mesma linha de raciocínio do tópico anterior, pois somente se sabe que houve, ou não, tributo a pagar no final do período de apuração (tópico anterior) quando esse período de apuração já encerrou (presente tópico), ou seja, a situação do tópico anterior exige a ocorrência da situação do presente tópico.

Com isso, os fundamentos trazidos no item anterior são perfeitamente plasmados à presente questão, quais sejam, o fato de o surgimento da obrigação principal não elidir a sanção pelo descumprimento da obrigação acessória e a necessidade de se cumprir as determinações legais. Estando claros os fundamentos adotados, acima exibidos, não há necessidade reproduzir o mesmo texto do item anterior.

Por tais razões, voto por afastar a presente reclamação.

5 Inclusão de crédito prêmio e de crédito presumido de IPI na base de cálculo estimada da antecipação mensal dos tributos

O recorrente afirma que não é possível a inclusão do crédito prêmio de IPI e de crédito presumido de IPI na base de cálculo estimada da antecipação mensal dos tributos, uma vez que estes não possuem natureza de receita e a base de cálculo da estimativa mensal é a receita bruta, conforme o seguinte excerto (fls. 941):

É fácil ver que a base de cálculo das estimativas mensais é a receita bruta auferida mensalmente, com as adições previstas no art. 225.

Ora, já restou sobejamente demonstrado precedentemente que: (i) não se pode computar o crédito-prêmio e o crédito presumido de IPI na conta de "receitas", tendo em vista o que se disse nos itens "III.1.A" e "III.1.B" deste recurso; (ii) o crédito-prêmio e o crédito presumido não se enquadram no conceito de receita, haja vista possuírem a natureza de recuperação compensatória da custos, (cf. item "iii.i.c").

Desta feita, não se caracterizando como receitas, o crédito-prêmio e o crédito presumido de IPI não podem compor a base de cálculo das estimativas mensais de IRPJ, em razão do que deve ser afastada a cobrança de multa isolada quanto à parcela atinente a esses incentivos.

Em razão da desistência parcial do contencioso administrativo, por parte do contribuinte, os argumentos acima referidos não foram conhecidos até agora, mas o serão apenas para fins de solução da presente questão, relativa à base de cálculo de estimativas.

5.1 CRÉDITO PRÊMIO DE IPI - EXISTÊNCIA

O contribuinte afirma que, apesar de ter contabilizado créditos prêmios de IPI, eles não existem de fato e, por isso, não devem ser tributados. Afirma que a Administração Tributária negou todos os pedidos do contribuinte para aproveitar esses créditos. Afirma que já foi pacificado o entendimento jurisdicional de que esse benefício foi extinto em 1990. Afirma, ainda, que tais créditos não possuíam natureza de receita operacional, pelo que também não poderiam ser tributados.

O crédito prêmio de IPI foi criado pelo Decreto-Lei nº 491/1969, cujo artigo 1º tem a seguinte redação:

Art. 1º 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.

Outros decretos-leis posteriormente emitidos (DL nº 1.724/1979 e DL nº 1.894/1981) permitiam ao Ministro da Fazenda determinar o prazo de vigência desse benefício, o que de fato ocorreu. Contudo, esses decretos-leis foram objeto de questionamento levado à esfera judicial, o que levou a declarações de inconstitucionalidade. Com isso, novo imbróglio surgiu em relação ao alcance temporal do benefício fiscal.

A questão sobre a validade desse benefício fiscal foi solucionada pela decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.111.148, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, em que ficou definido que o crédito prêmio de IPI somente pode ser adquirido até 04/10/1990, por força do §1º do artigo 41 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição Federal de 1988. Transcreve-se trecho da ementa da referida decisão:

6. Prevalência do entendimento no Supremo Tribunal Federal e no Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o crédito-prêmio do IPI, previsto no art. 1º do DL 491/69, não se aplica às vendas para o exterior realizadas após 04.10.90. Precedente no STF com repercussão geral: RE nº. 577.348-5/RS, Tribunal Pleno, Relator Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 13.8.2009. Precedentes no STJ: REsp. Nº 652.379 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 8 de março de 2006; EREsp. Nº 396.836 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Teori

Albino Zavascki, Rel. para o acórdão Min. Castro Meira, julgado em 8 de março de 2006; EREsp. Nº 738.689 - PR, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 27 de junho de 2007.

Com isso, entendo que assiste razão ao recorrente quando afirma que o crédito prêmio de IPI por ele contabilizado nos anos 2002, 2003 e 2004 não pode compor a base de cálculo dos tributos, por ser inexistente, de forma que também não pode compor a base estimada das antecipações mensais.

Com isso, entendo que a base de cálculo da multa isolada em tela deve ser reduzida pelo valor do crédito prêmio de IPI que tenha sido lá incluída.

5.2 CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - EFETIVIDADE

O contribuinte também contabilizou créditos presumidos de IPI nos anos 2002, 2003 e 2004. Segundo o recorrente, esses créditos somente poderão ser tributados quando ingressarem efetivamente no patrimônio do contribuinte, ou seja, quando as declarações de compensação em que são utilizados forem consideradas homologadas pela Administração Tributária, nos seguintes termos (fls. 918):

Olvidou-se a autoridade autuante, contudo - e também a E. 3ª Turma da DRJ/Recife - que as parcelas de crédito presumido a que a recorrente entende ter direito ainda não ingressaram em seu patrimônio, ainda não caracterizam acréscimo patrimonial, porque ainda não puderam ser aproveitadas - já que as DCOMP's e pedidos de ressarcimento que as tem como objeto ainda não foram definitivamente homologados ou deferidos.

Entendo que a contabilização do crédito presumido de IPI tem o efeito de torná-lo efetivo no patrimônio da empresa, a menos de prova em contrário, o que não ocorreu. Na verdade, o recorrente reafirma a existência do crédito e aponta a sua utilização na compensação de tributos devidos.

Ademais, o crédito presumido de IPI não depende de reconhecimento prévio da Administração Tributária, bastando que sejam satisfeitas as condições previstas no artigo 1º da Lei nº 9.363/1996, *verbis*:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Por fim, deve-se destacar que a declaração de compensação extingue, no momento de sua apresentação, o crédito tributário compensado. Ainda que a compensação possa ser posteriormente revista pela Administração Tributária, ela surte seus efeitos de imediato. Em outras palavras, a manifestação da Administração Tributária sobre declaração de compensação não tem a finalidade de dar-lhe efetividade, pois ela já a tem. A homologação da compensação apenas declara o que já está estabelecido, nos termos do §2º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na

compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

[...]

2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Portanto, ao apontar o crédito presumido de IPI em declaração de compensação, o contribuinte consumou o seu patrimônio que já havia sido efetivamente adquirido.

Com isso, supera-se o questionamento da efetividade do crédito presumido de IPI.

5.3 CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - NATUREZA JURÍDICA

O recorrente ainda se opõe à tributação do crédito prêmio de IPI e do crédito presumido de IPI por entender que estes possuem natureza de recuperação de custos de âmbito compensatório. Considerando que o crédito prêmio declarado pelo contribuinte foi considerado inexistente neste voto, será apreciada apenas a natureza do crédito presumido de IPI.

Ao aprofundar a sua tese, o recorrente chega ao entendimento de que o crédito presumido de IPI é um estímulo financeiro atrelado à idéia de recomposição patrimonial. O recorrente afasta a possibilidade de o crédito presumido ser uma modalidade de subvenção em razão de sua finalidade, que seria a de incrementar as atividades da empresa, e em razão de não configurar uma renúncia fiscal direta, pois não importaria em despesa para União. Com isso, conclui que o crédito presumido é uma recuperação de custos. Afirma ainda que, por ter caráter compensatório, indenizatório e não remuneratório, o crédito presumido não tem repercussão tributária e não entra no cômputo do lucro operacional, conforme o seguinte excerto (fls. 926):

Não sendo receita, mas sim um ressarcimento de tributos pagos nas operações anteriores ocorridas no âmbito do mercado interno, como estímulo compensatório do esforço de exportação, é correto e Plausível esse acórdão do STJ ao julgar que o valor do crédito-prêmio de IPI não entra no cômputo do lucro líquido para fins tributários.

Poder-se-ia, ainda, alegar que o Regulamento do Imposto de Renda prevê a inclusão das subvenções e das recuperações de custo no cômputo do lucro operacional (art. 392). Entretanto, o cerne da questão é fixar que a recuperação de custos advinda com o crédito-prêmio e o crédito presumido tem caráter compensatório, indenizatório e não remuneratório.

Portanto, a ausência de repercussão tributária dos aludidos incentivos não se justifica pelo fato de se enquadrarem ou não no conceito de receita, subvenção ou recuperação de custo, mas sim pelo fato de possuírem natureza compensatória - pelo que caracterizam-se não como acréscimo patrimonial, mas como recomposição de custos.

Entendo que assiste razão ao recorrente quando classifica o crédito presumido de IPI como uma recuperação de custos e o custo a que se refere a lei (artigo 1º da Lei nº 9.363/1996) é o pagamento de PIS e COFINS na aquisição de insumos para a produção de bens exportados. Todavia, não pode prosperar o entendimento do contribuinte quando afirma que esse crédito tem natureza indenizatória.

A indenização é uma contrapartida financeira para um dano sofrido. Assim, a indenização não acresce o patrimônio do indenizado, apenas repõe aquilo que foi indevidamente tirado deste. Entendo que o pagamento de PIS e COFINS não pode ser classificado como um dano e, conseqüentemente, a sua contrapartida não pode ser classificada como indenização.

Também não assiste razão ao contribuinte quando afirma que a concessão do crédito presumido não é uma renúncia fiscal. Na verdade, a União deixa de arrecadar o valor correspondente ao crédito presumido, ou seja, o Tesouro Nacional assume o ônus de parte do custo de produção do contribuinte, a saber, o pagamento das referidas contribuições sociais. Assim, o crédito presumido de IPI é melhor classificado como uma subvenção de custeio e, como tal, deve ser considerado na apuração do lucro real, na medida em que reduz o custo de produção que compõe o lucro líquido.

Sendo assim, o crédito presumido de IPI deve compor a base de cálculo estimada da antecipação mensal do IRPJ e da CSLL, por força do artigo 44, IV, da Lei nº 4.506/1964, *verbis*:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

[...]

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

6 Variação cambial ativa - CSLL - imunidade

O contribuinte apresentou duas petições de recurso voluntário, uma para o auto de infração de IRPJ (fls. 909) e outra para o auto de infração de CSLL (1313). Nesta última, o recorrente traz os mesmos argumentos contrários à exigência da multa isolada, mas acrescenta um último argumento, propugnando pela impossibilidade de inclusão na base de cálculo estimada dos valores relativos a variação cambial ativa, conforme o seguinte excerto (fls. 1336):

Pretendeu, ainda, a i. autoridade fiscal - com o que não discordou a E. 3ª Turma da DRJ de Recife - sancionar a recorrente por não incluir as receitas de variação cambial ativa na composição da base de cálculo da estimativa mensal da CSLL. Essa inclusão, todavia, revela-se indevida, uma vez que a variação cambial é receita de exportação, e, portanto, está abrangida pela regra de imunidade insculpida no art. 149, §2º, I da CF/88. Senão, vejamos.

A Emenda Constitucional nº 33, ao modificar o art. 149 da Carta Magna, instituiu a seguinte imunidade:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, m, e 150, I e m, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§3º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

Da leitura do dispositivo depreende-se que as receitas decorrentes de exportação não estão sujeitas à incidência da CSLL por força de regra de imunidade. Disto não

se pode duvidar. Cabe, entretanto, perquirir se as variações cambiais estão abraçadas no conceito de receita de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior.

Entendo que a variação cambial ativa é receita financeira e não receita da exportação, como pretende o recorrente, ainda que o ativo financeiro que gerou a receita em tela tenha sua origem em operação de exportação.

Ademais, ainda que fosse dado o salto pretendido pelo recorrente, entre receita financeira e receita da exportação, verifico que a CSLL tem como base tributável o lucro líquido da empresa, não sendo possível fragmentar esse lucro conforme a sua origem, ou seja, segmentá-lo em receita decorrente de exportação e receita não decorrente de exportação. Portanto, a CSLL não é alcançada pela imunidade prevista no artigo 149, §2º, I, da Constituição Federal.

Nesse sentido decidiu o Supremo Tribunal Federal quando julgou o RE nº 564.413/SC, com repercussão geral, tendo sido adotada a seguinte ementa:

IMUNIDADE - CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita. IMUNIDADE - EXPORTAÇÃO - RECEITA - LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras. LUCRO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Destarte, afasta-se a imunidade reclamada.

7 Conclusão

Diante das razões acima expostas, voto por não conhecer dos questionamentos relativos ao lançamento de IRPJ e sua multa de ofício e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso para exonerar a multa isolada de IRPJ e para excluir da base de cálculo da multa isolada de CSLL os valores relativos ao crédito prêmio de IPI.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Relator