MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**11516.723407/2016-91**
ACÓRDÃO	1402-007.794 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KIPPLEN IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL.

A existência de depósitos bancários de origem não comprovada autoriza a presunção de omissão de receitas.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. JURISPRUDÊNCIA DO E. STJ. ELEMENTO ESTRANHO À BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

Nos termos dos precedentes firmados pelo E. STJ (EREsp 1.517.492/PR e Tema Repetitivo nº 1.182), o crédito presumido de ICMS é elemento estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podendo ser inserido na referida base imponível, independentemente do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE PESSOAL. INFRAÇÃO DE LEI.

Mantém-se o termo de sujeição passiva solidária se não elididos os fatos que lhe deram causa.

DOCUMENTO VALIDADO

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO. APLICAÇÃO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Aplica-se a multa qualificada correspondente à duplicação do percentual da multa de ofício quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio. Porém, na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, "c" do CTN, *in casu,* reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

DEMAIS TRIBUTOS (CSLL, PIS e COFINS). DECORRÊNCIA DOS MESMOS FATOS E ELEMENTOS DE PROVA.

Os lançamentos relativos à CSLL, ao PIS e à COFINS decorrem dos mesmos fatos e elementos de prova relativos ao lançamento do IRPJ e, desse modo, a decisão relativa ao IRPJ se estende, mutatis mutandis, a esses tributos

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e a ele dar parcial provimento, para: i) manter parte do lançamento relativo à omissão de receitas na adoção do percentual de 32% referente à presunção do lucro presumido para a CSLL; ii) excluir da base de cálculo utilizada para o lançamento o crédito do ICMS concedido através do programa crédito presumido por se tratar de uma subvenção para investimento; iii) considerando o disposto no art. 106, II, alínea "c", do CTN, aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%; e iv) manter o Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome de Jackson Roberto Duarte e de Gilmara Alves Da Silva Duarte.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relator

Assinado Digitalmente

Sandro de Vargas Serpa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Gustavo de Oliveira Machado (substituto[a] integral), Sandro de Vargas Serpa (Presidente).

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 12-94.366, pela 3ª Turma da DRJ/RJO que julgou improcedente a impugnação e manteve as exigências de IRPJ (R$ 1.234.274,47), de CSLL (R$ 452.978,79), de COFINS (R$ 341.245,02), e de PIS (R$ 74.750,76), que deverão ser acrescidas de multa de ofício (150%) e de juros de mora, bem como o Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome de Jackson Roberto Duarte, CPF 775.827.809-49; e de Gilmara Alves Da Silva Duarte (e-fls. 852/857).

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

> "1. Trata-se do Auto de Infração (e-fls. 765/819) e do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 820/849), lavrados em 13.01.2017 pela DRF – Florianópolis/SC, relativos a fatos geradores de 2012, no valor total de R$5.883.483,85 incluídos juros de mora, multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) conforme quadro demonstrativo abaixo:
>
> 2. As infrações e exigências constam assim descritas (e-fls. 768/819):
>
> a) Omissão de Receitas Por Presunção Legal – Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada (e-fls 768);
>
> b) Receitas e Resultados – Outras Receitas (e-fls. 769);
>
> b) Reflexos de CSLL, PIS e COFINS (e-fls. 784/819);
>
> c) Multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento).
>
> 3 A fiscalização lavrou Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal (e-fls. 850), com ciência pessoal do interessado em 19.01.2017..
>
> 4. Consta às e-fls. 852/857 Termo de Ciência De Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal por Responsabilidade Tributária em nome de:
>
> a) Jackson Roberto Duarte, CPF 775.827.809-49, com ciência pessoal (procurador) em 19.01.2017 (e-fls 854);
>
> b) Gilmara Alves da Silva Duarte, CPF 058.575.539-62, com ciência pessoal (procurador) em 19.01.2017 (e-fls. 857).
>
> 5. Segundo a fiscalização, a responsabilidade tributária se deu por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos moldes do artigo 135, inciso II e III da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), e-fls. 843/845.

6. Foi lavrado Processo de Representação Fiscal para fins penais nº11516-723.408/2016-35.

7. Irresignado, o interessado e responsáveis tributários apresentaram impugnação em 17.02.2017, e-fls. 862/902.

DO CONTEXTO

8. O interessado iniciou suas atividades no ano de 2008, e atua na exploração de importação, exportação de mercadorias, e no comércio de produtos em geral, tais como: produtos in natura, produtos de origem animal, vegetal, acabados e semi acabados além de outras atividades.

9. Consta às e-fls 821, que o capital social do interessado está definido em R$60.000,00 (sessenta mil reais), conforme clausula 7ª do contrato social, e está dividido em quotas de R$1,00, cabendo 50% ao sócio Jackson Roberto Duarte, CPF 775.827.809-49 e 50% a sócia Gilmara Alves da Silva Duarte, CPF 058.575.539-62. Ambos os sócios exercem a administração da sociedade, com poderes e atribuições de sócios administradores, assinando sempre isoladamente, podendo nomear procuradores.

10. O interessado é beneficiário de Tratamento Tributário Diferenciado do Estado de Santa Catarina (SC), Regime Especial de ICMS, crédito presumido, destinado a implantação de empreendimento que visa a incrementar ou facilitar as importações, com concessão de tratamentos tributários diferenciados previstos no artigo 8º, do decreto nº 105, de 14 de março de 2007, com vigência de 09/2010 a 12/2012.

> ICMS REGIME ESPECIAL. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA PARA COMERCIALIZAÇÃO.
>
> 1. DIFERIMENTO DO ICMS NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. COD.SAT 11.
>
> 2. DIFERIMENTO PARCIAL NA OPERAÇÃO INTERNA SUBSEQÜENTE À IMPORTAÇÃO. COMPETÊNCIA DO DIRETOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. COD. SAT 145.
>
> 3. CRÉDITO PRESUMIDO NAS SAÍDAS DE MERCADORIAS IMPORTADAS DO EXTERIOR DO PAÍS,PARA COMERCIALIZAÇÃO, PROMOVIDAS PELO IMPORTADOR AO QUAL TENHA SIDO CONCEDIDO REGIME ESPECIAL DO ANEXO 3. ART. 10. COD. SAT 69.
>
> 4. DISPENSA A APRESENTAÇÃO DE GARANTIA DO ICMS DIFERIDO NA IMPORTAÇÃO, MEDIANTE PAGAMENTO ANTECIPADO DO ICMS DEVIDO NA SAÍDA SUBSEQÜENTE (ART. 10, III, § 24, I E § 25, DO ANEXO 3).
>
> COMPETÊNCIA DO DIAT. COD. SAT 140.
>
> 5. O REGIME FICA CONDICIONADO À REALIZAÇÃO DAS IMPORTAÇÕES ATRAVÉS DOS PORTOS, AEROPORTOS OU PONTOS DE FRONTEIRA

DOCUMENTO VALIDADO

> ALFANDEGADOS, SITUADOS NESTE ESTADO; OU, QUANDO POR VIA TERRESTRE, PERMITIDA A ENTRADA POR OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, DESDE QUE A MERCADORIA SEJA ORIGINÁRIA DE PAÍSES MEMBROS OU ASSOCIADOS AO MERCOSUL.

11. Segundo a fiscalização (e-fls. 822), a atividade da empresa restringiu-se a importação por conta e ordem de terceiros, sendo que o seu faturamento (receita bruta escriturada) foi decorrente das receitas de prestação de serviços aduaneiros e comissões relativas a tais serviços, bem como incentivos fiscais relativos a créditos presumidos de ICMS do Estado de Santa Catarina.

12. No Livro de Entradas, os registros referem-se a aquisições no exterior(importações por conta e ordem). Não há registro de aquisições no mercado interno. O Livro de Saídas por sua vez, não há nenhum registro de vendas de mercadorias no ano de 2012, apenas de outras saídas referentes as importações por conta e ordem.

13. O Termo de Verificação Fiscal e Sujeição Passiva afirma que o interessado entregou de forma espontânea e tempestiva a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ 2013, ano calendário 2012, com opção pelo Lucro Presumido (coeficiente de 32%) e as contribuições para o PIS e a COFINS apuradas pelo sistema cumulativo.

14. Consta às e-fls. 823 que a ação fiscal teve início com a ciência do TDPF e do Termo de Início do Procedimento Fiscal (em 27.05.2015), que intimava o interessado a apresentar o contrato social, balanços e demonstrativos de resultados, livros de apuração do ICMS, demonstrativos e memórias de cálculos dos impostos devidos, extratos bancários, escrituração contábil digital (ECD) entre outros documentos.

15. Em 03.06.2015 houve atendimento da intimação de forma parcial, com solicitação de prorrogação de prazo por mais 20 dias, o que foi deferido pela fiscalização.

16. Em 06.07.2015 após novas intimações (por e-mail), o interessado designou o procurador, senhor Jean Carlo Barbi, CPF 007.247.369-05, para representa-lo junto a fiscalização e apresentou documentos.

17. Em 06.11.2015, após nova intimação, o interessado apresentou documentos relativos ao Regime Especial de ICMS (crédito presumido), demonstrativos de cálculos de impostos e contribuições objeto do procedimento fiscal, e informou não saber se foram tributados os valores do crédito presumido, uma vez que não eram contadores do interessado no período fiscalizado.

17. Em 17.12.2015, o interessado foi intimado (por e-mail) a apresentar extratos bancários do Itaú e Bradesco. Em 11.03.2016 a fiscalização intimou solicitando a comprovação da origem dos recursos (depósitos e créditos) movimentados nas contas do Banco Brasil, agência 4295-1, conta 11163-5; Banco Bradesco, agência 0396-2, conta 0000279-8 e Banco Itaú Agência 8262, conta 20367-5.

DOCUMENTO VALIDADO

18. Segundo a fiscalização, e-fls. 825, os relatórios de depósitos e créditos bancários continham 1235(Mil duzentos e trinta e cinco) itens relacionados em 22 (vinte e duas) páginas, no valor total de R$ 28.641.832,90, "Anexo I – Demonstrativo de Créditos – Extratos Bancários", o qual, o interessado tomou ciência.

19. Em resposta, o interessado apresentou um pendrive contendo planilhas e demonstrativos com valores, citando processos de importação, impostos pagos, taxas e demais despesas visando comprovar a movimentação financeira objeto da intimação.

20. Segundo o Termo de Verificação Fiscal e Sujeição Passiva, e-fls.825/828, devidamente intimado, o interessado compareceu na presença de advogado para prestar depoimento pessoal e esclarecer fatos relevantes, o que resultou no "Termo de Comparecimento e Depoimento" datado de 28.09.2016, transcrito abaixo:

"No exercício regular das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, de acordo com o disposto nos artigos 904, 905, 910, 911 e 927 do RIR/99-Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 3000 de 26/03/1999, em procedimento de fiscalização no contribuinte KIPPLEN IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, CNPJ 09.348.638/0001-92, visando colher elementos e informações sobre o funcionamento e as operações realizadas pela Kipplen, compareceu a esta Seção de Fiscalização, o Sr. Jackson, sócio da Kipplen, acima identificado, acompanhado do Sr. José Messias Siqueira, advogado, onde colhemos seu depoimento, que questionado, assim se manifestou:

> *1 – O Sr. confirma ser JACKSON ROBERTO DUARTE, sócio da empresa Kipplen Imp.Exp. Ltda?*
>
> *Sim, é o Sr. Jackson.*
>
> *2 - O Sr. tem conhecimento do procedimento de fiscalização em andamento na empresa Kipplen?*
>
> *Já possui conhecimento sobre o procedimento e o assunto em questão.*
>
> *3 – O Sr. conhece ROSANE ALVES e FRANCISCO GERMANO CONTEZINI?*
>
> *Qual a relação de parentesco ou comercial?*
>
> *A Sra. Rosane e o Sr. Francisco são sogra e sogro, respectivamente. Eles figuravam no quadro social na empresa durante o período fiscalizado, porém a parte administrativa, financeira e negocial da empresa permaneceu a cargo do Sr. Jackson. O interesse na manutenção da empresa durante a ausência formal do Sr. Jackson, visava a manutenção dos regimes e registros junto aos órgãos competentes na esfera federal e estadual, inclusive a manutenção física da empresa, a qual é uma prestadora de serviços. A manutenção do regime tributário diferenciado de ICMS do Estado de Santa Catarina era um dos principais motivos.*

DOCUMENTO VALIDADO

4 – Esclareça como efetuou a venda a venda (2ª alteração contratual) e a posterior compra da empresa Kipplen (7ª alteração Contratual) com estas pessoas? Valores, pagamento das quotas...etc.?

Informou que a transação de venda (repasse) na 2ª alteração, bem como a recompra (retorno) a empresa, conforme 7ª alteração, foi apenas documental e não houve transação financeira (Nem pagamento nem recebimento de valores).

5 – No período em que a empresa estava em nome de Rosane e Francisco, o Sr.

Teve participação na administração (gerência) e na parte negocial (clientes, fornecedores, bancos, etc.)? Tinha procuração? Quais Poderes?

No período em que não constava formalmente como sócio, atuava como procurador para todos os fins: administrativo, bancário, Sistemas da RFB relativos a importação (Siscomex, etc.), sendo responsável pela contratação de funcionários e toda atividade da empresa.

6 – O Sr. tem conhecimento do IPL na Polícia Federal em Itajaí, envolvendo seu nome e da empresa Kipplen em relação a importação de produtos chineses, e que no referido IPL os sócios Rosane e Francisco informaram que, mesmo durante o período em que seus nomes constavam como sócios, o Sr. é que administrava a empresa Kipplen? O que o Sr. tem a dizer sobre isso?

Que tem conhecimento sobre esse inquérito na Polícia Federal e que já prestou depoimento esclarecendo os fatos.

7 – Empréstimo de R$ 200.000,00 em 09/05/2012 depoimento junto a empresa Kipplen? Como obteve esse empréstimo?

Que de fato obteve empréstimo e posteriormente devolveu, porém não lembra se foi em espécie ou via banco. Acredita que foi via banco.

8 - Considerando que as importações e demais despesas (taxas armazenagem, impostos, frete, etc.) informadas na resposta a intimação somam aproximadamente R$ 16.000.000,00 e a movimentação financeira mais de R$ 28.000.000,00, como o Sr. explica a origem dos valores dessa diferença entre as importações e os de valores movimentados nas contas bancárias da Kipplen?

Que dinheiro é esse?

Acredita que a diferença tem origem na ausência de documentos ou documentos não localizados até o momento. Afirmou que se tivesse mais um prazo adicional poderia apresentar mais documentos. Assim, esta Fiscalização concede, neste ato, um prazo adicional de mais 30 (trinta) dias a partir desta data.

DOCUMENTO VALIDADO

9 - Como funcionava o recebimento de adiantamentos para importações, impostos e taxas a serem pagas? Era através da conta bancária ou em caixa (dinheiro em espécie ou cheque)?

A movimentação financeira era toda realizada através das contas bancárias.

10 - Considerando que as importações ocorriam por conta e ordem de alguns clientes, como o Sr. explica a enorme quantidade de depósitos em pequenos valores, sendo que na maioria das vezes o encomendante depositava os valores da importação e despesas em uma única vez?

Que os clientes depositavam os valores e informavam o valor depositado, sendo que cada operação compreendia vários depósitos para quitação de cada processo de importação.

11 - Analisando a movimentação financeira constatamos que existem valores creditados relativos a cobrança de títulos e Sispag. Sabe informar a origem desses valores?

Que os títulos cobrados referem-se a adiantamentos efetuados a clientes e cobrados posteriormente através de boletos bancários, em razão do descompasso entre a chegada da mercadoria e a possibilidade de pagamento pelo cliente.

12 - Como formava o valor (preço) das mercadorias na saída para seus clientes?

Informou que a base de cálculo era o valor da importação, acrescido dos impostos e despesas adicionais de importação, sem qualquer margem de lucro.

13 – Que seu telefone para contato é 47-3040-1959 ou 47-9994-4774 e e-mail:

sevenseven@seven-seven.com.br

14 – Perguntado, disse não ter mais nada a declarar. (cópia juntada ao PAF)

21. A fiscalização ressalta que diante da informação do Sr. Jackson, alegando que "se tivesse mais tempo poderia apresentar mais documentos", concedeu a dilação de prazo por mais 30 dias, sendo que ao final deste prazo, nenhum novo documento foi apresentado.

22. A fiscalização também intimou o interessado a apresentar a relação de bens (móveis e imóveis) e direitos de propriedade dos sócios responsáveis pela Kipplen mas a intimação não foi atendida na forma estipulada, limitando-se a informar que os bens e direitos contam na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física apresentada a RFB.

DAS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

DOCUMENTO VALIDADO

23. Após sucessivas prorrogações do prazo, e reintimação fiscal em 29.04.2016, o interessado apresentou, em 21/06/2016, uma planilha excel, visando comprovar itens da movimentação financeira constante no anexo I, contendo resumos mensais com valores que circularam pelas contas bancárias de sua titularidade, relativas Declarações de Importação (Câmbio - importação por conta e ordem), armazenagem, fretes, taxas, impostos e despesas diversas pagas pela Kipplen, e recuperadas dos seus clientes.

24. A fiscalização afirma, e-fls. 830, que de posse dos extratos bancários apresentados, elaborou planilhas nas quais foram listados apenas os valores de depósitos ou créditos, ou seja, recursos novos, excluindo as transferências entre contas de mesma titularidade, eventuais empréstimos e resgates de aplicações financeiras. Tais informações foram consolidadas no Anexo I ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, de 11.03.2016, sendo que a ciência foi dada ao interessado na mesma data, tendo a fiscalização solicitado a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nos depósitos de lançamentos a crédito, no valor de R$28.641.832,90.

25. Segundo a fiscalização, após sucessivas prorrogações de prazo, o interessado apresentou resposta, junto com documentos. Em 27.10.2016, apresentou também resposta complementar ao Termo de Intimação Fiscal nº 02 e Reintimação Fiscal, com uma planilha, cujo intuito era a comprovação da origem dos recursos.

26. Consta no Termo de Verificação Fiscal e Sujeição Passiva, que a maioria dos elementos apresentados com o intuito de comprovar a movimentação financeira foram aceitos pela fiscalização. No entanto, o interessado relacionou no mês de dezembro, o valor relativo a Caução (R$1.780.687,38); Honorários Advocatícios (R$190.000,00) e Demurrages (estadias – R$495.000,00), sem no entanto apresentar nenhum momento de prova do pagamento ou qualquer documento de identificação e eventual repasse desses valores pelos seus clientes.

27. Dessa forma, tais valores não foram aceitos para fins de comprovação da movimentação financeira no valor correspondente, por falta de comprovação da origem e finalidade, nos termos da lei.

28. A fiscalização ressalta que após decurso de mais de 18 (dezoito) meses, os documentos apresentados justificaram apenas parcialmente a origem da movimentação financeira, o que dessa forma o interessado não possui documentos relativos ao restante da movimentação ou não há de sua parte interesse no esclarecimento dos todos os fatos, ou seja, da comprovação da movimentação financeira expressiva, continuada e incompatível com a renda declarada no períodos fiscalizado.

29. Dessa forma a fiscalização elaborou Demonstrativo Mensal de Valores da Movimentação Financeira Total, Comprovada e Não Comprovada, em todos os meses de Janeiro a Dezembro de 2012, sendo que a Não Comprovada serviu de base de cálculo para exigência do Imposto de Renda e das Contribuições

DOCUMENTO VALIDADO

incidentes sobre omissão de receitas caracterizada pela movimentação financeira incompatível, expressiva, reiterada e não comprovada, uma vez que não escriturou as receitas, não apurou nem recolheu tributos federais correspondentes, conforme quadro abaixo:

30. Por todo o exposto, a fiscalização afirma que a ação fiscal revelou a ocorrência de omissão de receitas, no valor de R$ 11.500.216,45, no ano de 2012, caracterizada pela movimentação financeira (bancária) não escriturada, expressiva, reiterada (continuada), de origem não comprovada, e incompatível com os rendimentos declarados, sujeita a lançamento de ofício, de acordo com o art. 42 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e Medida Provisória no 1.563-1/97 e reedições posteriores, convalidadas pela Lei no 9.481, de 1997 (art. 849, do Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/1999).

> *A Lei n.° 9.430, de 27 de dezembro de 1996 dispõe que:*
>
> *Depósitos Bancários:*
>
> *Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*
>
> *§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.*
>
> *§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.*
>
> *§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados de forma individualizada, observado que não serão considerados:*
>
> *I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;*
>
> *II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R$ 80.000,00 (oitenta mil reais). *Alteração dada pelo artigo 4° da Lei 9.481/97.*

DA FALTA DE ADIÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS NÃO-CUMULATIVOS

31. Consta às e-fls 832 do Relatório Fiscal e Sujeição Passiva, que a fiscalização constatou que o interessado dispensou tratamento tributário que não se conformava com o entendimento da Administração Tributária. A matéria cinge-se

DOCUMENTO VALIDADO

Original

a benefícios fiscais contemplados na Legislação tributária do Estado de Santa Catarina, em face de créditos presumidos concedidos no âmbito do ICMS.

32. Segundo a fiscalização, o crédito do ICMS decorrente do PROGRAMA CRÉDITO PRESUMIDO consiste em um benefício fiscal através do qual contribuintes importadores recebiam do Estado de Santa Catarina um crédito do referido tributo no momento em que promoviam a saída das mercadorias importadas de seu estabelecimento, condicionado a que efetuassem as operações de importação através de portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados situados no Estado de Santa Catarina, além de outras obrigações acessórias. Na ótica do Direito Financeiro, o referido benefício representa uma Subvenção.

33. A fiscalização afirma que no âmbito do Direito Financeiro as subvenções encontram-se definidas e classificadas através dos parágrafos 2º e 3º do art. 12 da lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que assim dispõe:

> *Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atenderem à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.*
>
> ***§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:***
>
> *I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;*
>
> *II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril. (grifou-se)*

34. A fiscalização afirma que o benefício fiscal do CRÉDITO DO ICMS concedido através do PROGRAMA CRÉDITO PRESUMIDO se trata de uma SUBVENÇÃO, originária de dotação orçamentária de TRANSFERÊNCIAS CORRENTES, da espécie ECONÔMICA, cuja finalidade é a de cobrir DESPESAS DE CUSTEIO das entidades beneficiadas.

DAS SUBVENÇÕES SOB A ÓTICA DA CONTABILIDADE

35. Através da RESOLUÇÃO CFC N.º 1.305/10, de 25/11/2010, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TG 07 (Subvenção e Assistência Governamentais), que tem por base o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) (IAS 20 do IASB), expedido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, e correlata às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 20 (IASB).

DOCUMENTO VALIDADO

36. Às e-fls. 834/836, a fiscalização afirma que a referida norma acima citada dispõe sobre tratamento contábil a ser aplicado às subvenções e assistências governamentais. A matéria era disciplinada anteriormente pela NBC T 19.4 - Subvenção e Assistência Governamentais, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade -CFC nº 1.143, de 21/11/2008, contudo os conceitos e orientações transcritos a seguir não sofreram alterações entre as duas normas citadas.

37. Em seu item 3, a NBC TG 07 definiu subvenção governamental da seguinte forma:

> *"Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade.*
>
> *Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade."*

38. Em seu item 6, a referida norma dispõe ainda que "a subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc."

39. Os itens 12, 15 e 21 da NBC TG 07 dispõem sobre o tratamento contábil das subvenções governamentais, e a fiscalização afirma que fica clara a determinação normativa quanto ao seu reconhecimento como receita da entidade:

> *"12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições desta Norma. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido".*
>
> *(...)*
>
> *15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:*
>
> *(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;*
>
> *(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao*

DOCUMENTO VALIDADO

longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.

(...)

21. Em determinadas circunstâncias, a subvenção governamental pode ser outorgada mais com o propósito de conceder suporte financeiro imediato a uma entidade do que servir como incentivo para que determinados gastos sejam incorridos. Dita subvenção pode ser outorgada exclusivamente a uma entidade em particular e não ficar disponível para uma classe inteira de beneficiários.

Essas circunstâncias podem ensejar o reconhecimento da receita de subvenção na demonstração do resultado do período no qual a entidade qualificar-se para seu recebimento, com a divulgação adequada de forma a assegurar que os seus efeitos sejam claramente compreendidos.

40. A fiscalização afirma que depreende-se de que na ótica da ciência contábil, amparada pelas normas internacionais de Contabilidade (IAS 20), as SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS devem ser reconhecidas pelas sociedades empresárias como RECEITAS DA ENTIDADE, apropriadas ao longo do período em que forem usufruídas, e confrontadas com as despesas que pretende compensar.

DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS SOB A ÓTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

41. Consta no Relatório Fiscal e Sujeição Passiva (e-fls 836/837) que Sob a ótica do Direito tributário, as subvenções recebidas dos entes estatais devem ser tratadas como parte integrante da receita bruta operacional dos contribuintes. Aduz o artigo 44, inciso IV, da Lei nº 4.506 de 1964:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais. (grifou-se)42. A fiscalização cita o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, em seu artigo 392, inciso I:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

DOCUMENTO VALIDADO

> ***I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais*** *(Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);*
>
> *II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);*
>
> *III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29). (grifou-se)*

43. Pelo exposto, a fiscalização entendeu que o CRÉDITO DO ICMS objeto do PROGRAMA CRÉDITO PRESUMIDO, benefício fiscal, tem natureza jurídica de subvenção corrente para custeio, e deve compor a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiária, para a determinação do lucro operacional, e desta forma, incluído na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica - IRPJ e da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL.

44. A partir dos valores dos créditos presumidos auferidos pelo interessado no ano-calendário de 2012, escriturados na contabilidade e declarados nas Declarações do ICMS e do Valor Econômico – DIME, a fiscalização elaborou o resumo "Demonstrativo Crédito Presumido" contendo os valores mensais dos Créditos Presumidos do ICMS, não oferecidos a tributação pelo IRPJ e CSLL e que foram adicionados à base de cálculo:

DA SUJEIÇÃO PASSIVA

45. Segundo a fiscalização, e-fls. 843, no contexto do procedimento fiscal restaram configurados fatos que repercutiram no campo da sujeição passiva, notadamente em face de conduta tipificada no artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN), perpetrada pelo sujeitos passivos solidários, na condição responsáveis pela pessoa jurídica submetida ao procedimento de fiscalização.

> *Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*
>
> *I - as pessoas referidas no artigo anterior;*
>
> *II - os mandatários, prepostos e empregados;*
>
> *III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

46. A fiscalização cita um conjunto de fatos que configuraram infração de lei ou contrato social, e destaca os fatos abaixo reproduzidos (e-fls. 844/845):

> *"- Ambos os sócios retiraram-se da sociedade em 18/02/2010, através da segunda alteração contratual, cedendo suas quotas para Rosane Alves e Francisco Germano Contezini, sem pagamento (sem recebimento),*

DOCUMENTO VALIDADO

permanecendo na administração da empresa para todos os fins (financeiro, comercial, fiscal, etc.) durante todo período fiscalizado;

- Que a transação de venda (repasse) na 2ª alteração, bem como a recompra (retorno) a empresa, conforme 7ª alteração, foi apenas documental e não houve transação financeira (Nem pagamento nem recebimento de valores).

- A Sra. Rosane e o Sr. Francisco são sogra e sogro, respectivamente. Eles figuravam no quadro social na empresa durante o período fiscalizado (Laranjas - testas de ferro), porém a parte administrativa, financeira e negocial da empresa permaneceu a cargo do Sr. Jackson e Sra. Gilmara. Segundo o Sr. Jackson, o interesse na manutenção da empresa durante a ausência formal do Sr.

Jackson, visava a manutenção dos regimes e registros junto aos órgãos competentes na esfera federal e estadual, inclusive a manutenção física da empresa, a qual é uma prestadora de serviços. A manutenção do regime tributário diferenciado de ICMS do Estado de Santa Catarina era um dos principais motivos.

- No período em que não constava formalmente como sócio, atuava como procurador para todos os fins: administrativo, bancário, Sistemas da RFB relativos a importação (Siscomex, etc.), sendo responsável pela contratação de funcionários e toda atividade da empresa.

- Não escriturou toda sua movimentação financeira e bancária; - A movimentação financeira total de R$28.641.832,90 não guarda proporção com as importações por conta e ordem registradas na Receita Federal do Brasil e possui suporte em notas fiscais de entrada, apenas no montante de R$7.804.178,12, que acrescido dos tributos e demais despesas relativas a importação resultaram em saídas de R$12.497.933,91, conforme notas fiscais emitidas pela Kipplen.

- Os fatos aqui narrados podem ser corroborados pelo "Termo de Comparecimento e Depoimento" (juntado ao PAF), do Sr. Jackson, no dia 28/09/2016, na Seção de Fiscalização da Receita Federal em Itajaí-SC.

- Não apurou, não declarou nem recolheu tributos federais sobre todo faturamento/lucro em todo período fiscalizado;

- Não se trata aqui de mera inadimplência, mas sim, um conjunto de atos tendentes a redução ou supressão de tributos;

- Tinha pleno conhecimento que a movimentação expressiva, continuada era incompatível com as receitas declaradas e os procedimentos adotados eram incorretos e que visavam eximir-se do pagamento de tributos."

47. A fiscalização afirma que no cenário delineado, **o Sr. JACKSON ROBERTO DUARTE e GILMARA ALVES DA SILVA DUARTE,** na condição de administradores

DOCUMENTO VALIDADO

(procuradores), respondem pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias, notadamente em conformidade com o disposto no artigo 135, incisos II e III, do Código Tributário Nacional (CTN).

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

48. Quanto a aplicação da multa qualificada (conforme previsão do inciso II do artigo 44 da Lei 9.430 de 1996), a fiscalização afirma que constatou que o interessado teve conduta tipificada nos incisos I e II, do artigo 1º e inciso I do artigo 2º, da Lei 8.137 de 1990, "face ao evidente intuito de sonegação e fraude, evidenciados na vontade consciente e desejada de lesar a Fazenda Pública, causando-lhe prejuízos, de acordo com a definição contida nos artigos 71 e 72 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, ensejando a aplicação da multa de 150%, tendo em vista os fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal e Sujeição Passiva".

(...)

49. A fiscalização afirma também que: "o intuito de fraude e sonegação está presente ao longo da descrição dos fatos, tendo em vista a execução de forma planejada e contínua de procedimentos tendentes a ocultar as transações comerciais que efetivamente ocorreram, visando suprimir ou reduzir os tributos incidentes sobre as receitas auferidas, através da não escrituração contábil e fiscal de todas as suas operações e respectiva movimentação financeira, cuja finalidade é a diminuição ou supressão da tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS Cumulativos, obtida pelas práticas acima descritas."

50. Irresignado, o interessado e responsáveis tributários protocolaram uma única peça de impugnação, em 17.02.2017, e-fls. 862/898, e alegam que:

> a) as autoridades fiscais não individualizaram os valores das movimentações financeiras não comprovadas e também não individualizaram os valores tidos por comprovados, dessa forma desrespeitaram o §3º do artigo 42 da Lei 9.430/96, tornando o lançamento nulo por violação ao princípio da legalidade além do cerceamento do direito de defesa;
>
> b) as autoridades fiscais, no demonstrativo de folhas 831 do processo administrativo, afirmam que ficou comprovado a movimentação financeira de R$ 17.141.616,45 e que não ficou comprovada a movimentação financeira de R$ 11.500.216,45, sem, contudo, demonstrar quais depósitos compõem os valores que teriam sido comprovados e quais os depósitos que compõem os depósitos não comprovados. Ou seja, não há a individualização dos depósitos, seja para comprovar ou não a movimentação financeira;
>
> c) para quem julga, diante da inexistência de individualização dos valores movimentados, não há como emitir juízo acerca da comprovação ou não

DOCUMENTO VALIDADO

dos valores, assim, as autoridades fiscais desconsideraram as disposições legais na forma de constituição do crédito, o que o invalida;

d) não é possível à autoridade administrativa, tendo constatado a existência de depósitos bancários de origem não comprovada ou de existência de deposito de origem comprovada, optar por lavrar auto de infração com base na movimentação financeira, sem individualizar os depósitos, um a um, e realizar a exigência do imposto utilizando-se da presunção legal do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, simplesmente porque a lei não lhe confere tal opção;

e) os valores apropriados a título de CREDITO OUTORGADO DE ICMS, não podem ser considerados como receita, porque não correspondem a um ingresso de recurso e sim um ressarcimento de custo e ou um dispêndio a menor;

f) o perdão de uma dívida, em nenhum momento corresponde a uma "receita", pela singela razão que não implica ingresso de recursos; "um menor dispêndio não equivale, juridicamente, a uma receita";

g) a autuação fiscal está em descompasso com a doutrina e jurisprudência, razão pela qual deve ser invalidado também na parte que incluir na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o credito outorgado do ICMS; h) torna-se claro que somente os valores recebidos, ingressados no patrimônio da entidade, são hábeis a compor efetivamente a base de cálculo IRPJ e da CSLL; i) se aplicado corretamente as lições doutrinárias, a legislação do Imposto de Renda (art. 63) do RIR, o conceito de receita e faturamento irá abranger somente valores que ingressaram nos cofres da entidade, acrescendo-lhes ao seu patrimônio;

j) o interessado optou pela tributação com base no lucro presumido, todavia as autoridades fiscais elegeram, indevidamente como base de cálculo, o coeficiente de 32% da movimentação financeira não comprovada, aplicando a alíquota de 15%, além do adicional de 10%, para fins de apuração do IRPJ. Para a CSLL as autoridades fiscais utilizaram de firma indevida o coeficiente de 32% e a alíquota de 9%;

k) deve-se aplicar os percentuais reduzidos de presunção do lucro, para obtenção da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, às receitas decorrentes das atividades de importação de bens por conta e ordem pois não se amoldam a uma prestação de serviços, sujeitas a uma tributação mais gravosa;

l) na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça

DOCUMENTO VALIDADO

por via de interposta pessoa – a importadora por conta e ordem –, que é uma mera mandatária da adquirente;

m) para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplicam-se os percentuais de 8% (oito por cento) e de 12% (doze por cento), respectivamente, sobre a receita bruta decorrente da atividade de importação de bens por conta e ordem de terceiros;

n) não restou caracterizada a solidariedade passiva dos sócios Jacskon Roberto Duarte e Gilmara Alves da Silva Duarte, pois solidariedade tributária se caracteriza pela existência de interesse jurídico, e não econômico vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível;

DOCUMENTO VALIDADO

o) fere a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação, dessa forma o procurador do interessado, por lhe faltar a condição de sujeito passivo nos atos em que intervém, não pode ser caracterizado como responsável solidário. O mesmo diga-se em relação ao sócio administrador; p) deve ser afastada a cobrança da multa qualificada, pois a suposta falta de comprovação da origem de depósitos bancários, com base na presunção simples, não tem o condão de caracterizar fraude, dolo ou simulação;

q) do exame do contido no relatório fiscal, verificasse, que, o interessado atendeu às intimações, tendo fornecido todos os documentos solicitados ou os mesmos foram colocados à disposição da autoridade fiscal.

51. O interessado requer que o auto de infração e os lançamentos fiscais levados a efeito sejam julgados improcedentes, por consequência pedem a declaração de invalidação dos lançamentos.

Por sua vez, 3ª Turma da DRJ/RJO julgou improcedente a impugnação improcedente e o crédito tributário mantido, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

ALEGAÇÕES DE NULIDADE. REJEIÇÃO.

É válido o Auto de Infração lavrado por autoridade competente e sem prejuízo do direito de defesa.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE PESSOAL. INFRAÇÃO DE LEI.

Mantém-se o termo de sujeição passiva solidária se não elididos os fatos que lhe deram causa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL.

A existência de depósitos bancários de origem não comprovada autoriza a presunção de omissão de receitas.

MULTA QUALIFICADA.

É cabível a multa de 150% quando configuradas as hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

DOCUMENTO VALIDADO

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS

Aplica-se às exigências reflexas o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em face da íntima relação de causa e efeito entre ambos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário alegando o seguinte:

"(...)

II – RAZÕES DE REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA:

II.I – NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL POR OMISSÃO DE RECEITA, EM RAZÃO DA FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS VALORES TIDOS POR OMITIDOS – VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA:

No caso presente, como se infere da narrativa dos fatos, corroborado pelo contido no termo de verificação fiscal e sujeição passiva, mais especificamente as folhas 831 do processo administrativo, as autoridades fiscais não individualizaram os valores das 4 movimentações financeiras não comprovadas e também não individualizaram os valores tidos por comprovados. As autoridades fiscais teriam constatado movimentações financeiras de R$ 28.641.832,90 e julgaram, a seu critério, que teria havido a comprovação de movimentação financeira de R$ 17.141.616,45, restando, por conseguinte, não comprovado a movimentação financeira de R$ 11.500.216,45.

Assim, as autoridades fiscais não individualizaram os depósitos correspondentes a R$ 11.500,216,45, que seriam de origem não comprovada e muito menos individualizaram os depósitos correspondentes ao valor de RS 17.141.616,45, que seriam depósitos de origem comprovada.

De acordo como o art. 42, da Lei 9.430/96, caracterizam-se omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações, nos seguintes termos:

(...)

Referida norma criou uma presunção legal de renda omitida com suporte na existência de créditos bancários de origem não comprovada, transferindo a ônus da prova ao contribuinte.

No entanto, toda presunção legal necessita de parâmetros para ser contida e não levar a ações arbitrárias, com exigências descabidas, tributando como renda aquilo que não é renda, nem lucro. Por isso, o § 3°, do artigo 42, da Lei 9.430/96,

DOCUMENTO VALIDADO

Original

determina que, para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualmente.

Vale dizer, a interpretação do "caput" do art.42, da Lei 9.430/96, deverá ser realizada de acordo com o preconizado no seu §3º pois uma das finalidades do procedimento administrativo é a busca da verdade material.

O legislador, sabendo que são diversas as possibilidades de valores movimentados nas contas correntes e que não se caracterizam como rendimentos tributáveis e, com a finalidade de impedir a adoção, pelo Fisco, de critérios indiscriminados de apuração de valores de rendimento e/ou receita, estipulou que para a validade da presunção, que a fiscalização deverá individualizar os créditos em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira tidos como não comprovados pelo seu titular. Trata-se de determinação legal imperativa, que deve ser obrigatoriamente observada pela fiscalização.

E nem poderia ser de outra forma, pois como poderá haver possibilidade de defesa de um contribuinte se não são apontados pela fiscalização os créditos suspeitos'? Não há dúvidas que o § 3° veio por aparas no emprego da presunção da Lei 9.430/96, para evitar que se acabe por atingir o que não é renda, nem lucro, tributando valores intributáveis.

Toda a presunção, ainda que estabelecida em lei, deve ter relação entre o fato adotado como indiciário e sua consequência lógica, a fim de que se realize o primado básico de se partir de um fato conhecido para se provar um fato desconhecido. Destarte, quando o Fisco recorre a alguma presunção legal tem o dever de observar os ditames da lei.

Desta forma, ainda que o artigo 42, da Lei 9.430/96, admita um rito probatório especial para os depósitos bancários e aplicações financeiras, mesmo assim, como toda presunção legal, a regra exige, de quem a emprega, o atendimento de requisitos, em rigorosa observância ao princípio da proporcionalidade, da razoabilidade e da impossibilidade do cerceamento de defesa, albergados no nosso sistema jurídico. Por isso, certas restrições ao emprego da presunção já vieram destacadas na própria norma, em especial no §3º, do artigo 42, da Lei 9.430/96, que diz respeito a análise individualizada dos depósitos bancários.

Quem se vale de presunção legal deve demonstrar de forma analítica todos os motivos e dados detalhados que o levaram a presumir a omissão de rendimentos. A base de cálculo dos tributos, mesmo quando decorre de presunção, não pode prescindir de um grau de certeza, por se constituir na materialização do fato gerador de tributos. Exatamente por isso é imperativo que no levantamento da suposta "receita omitida", com base no § 3º artigo 42, da Lei 9.430/96, a análise dos créditos seja realizada de forma individual (um por um).

DOCUMENTO VALIDADO

Se os créditos não forem analisados individualizadamente, haverá violação ao princípio da legalidade, bem como violação ao princípio da legalidade estrita ou da tipicidade fechada, previstos no ordenamento jurídico e a que está obrigada a Administração Pública.

Além disso, há cerceamento de defesa do contribuinte, visto que este deve ter conhecimento do que está sendo acusado, ou seja, quais são os depósitos que foram considerados omissão de receitas, um a um.

Não se pode olvidar que, nos termos do artigo 59, II do Decreto 70.235/72, são nulos os despachos e decisões proferidas por autoridade com preterição do direito de defesa.

Ademais, o lançamento tributário e procedimento administrativo que tem por finalidade verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, nos termos do art. 142 do CTN.

Vale dizer, pelo lançamento a autoridade competente busca constatar a ocorrência concreta do evento ou fato e descrever a lei violada, requisitos necessários ao nascimento da obrigação fiscal correspondente.

Este fato deve ser certo e determinado e deve ser expressamente declinado e identificado pela autoridade fiscal que efetuou o lançamento.

Ora, no caso em apreço, as autoridades fiscais, a despeito de terem elaborado um demonstrativo de movimentação financeira (folhas 831 do processo administrativo fiscal), nem por exclusão, nem por dedução, ou mesmo nem por tentativas é possível identificar quais são os depósitos bancários com a origem comprovada ou quais os depósitos não estão com origem comprovada.

As autoridades fiscais, no demonstrativo de folhas 831 do processo administrativo, afirmam que ficou comprovado a movimentação financeira de R$ 17.141.616,45 e que não ficou comprovada a financeira de RS 11.500.216,45, sem, contudo, demonstrar quais depósitos compõem os valores que teriam sido comprovados e quais os depósitos que compõem os depósitos não comprovados. Ou seja, não há a individualização dos depósitos, seja para comprovar ou não a movimentação financeira.

Não há como saber quais depósitos bancários compõe a movimentação financeira que teria sido comprovada, no valor de R$ 1 7.141.616,45, e também não há como saber quais os depósitos bancários que não teriam sido comprovados, no valor de R$ 11.500.216,45.

Aliás, as autoridades fiscais não se atentaram para a materialidade da hipótese de incidência da norma tributária, que determina como omissão de receita os depósitos em conta corrente de origem não comprovada. As autoridades, contra legem e sem nenhum embasamento legal, resolveram, sponte própria, eleger coma hipótese de incidência a MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA e

DOCUMENTO VALIDADO

não corno determina a norma legal, os depósitos bancários de origem não comprovada, um a um.

A autuação fiscal a partir de depósito bancário de origem não comprovada só subsiste quando a autoridade fiscal individualize os depósitos que considera não comprovados, permitindo que o autuado apresente defesa individualizada em relação a cada um dos depósitos.

Mesmo tendo as autoridades fiscais elaborado um demonstrativo de movimentação financeira, onde ficou consignado a movimentação financeira comprovada e a movimentação financeira não comprovada, mês a mês, a autuação não individualizou cada um dos depósitos bancários, tanto para o que consideraram como comprovada a movimentação financeira quanto aqueles depósitos que consideraram não comprovada a movimentação financeira.

Da forma com que foi feita a autuação, não a possível identificar quais valores foram considerados como justificados e quais os valores movimentados considerados não justificados.

Mas não é de se estranhar tal fato, eis que as autoridades fiscais constituíram o crédito tributário com base na movimentação financeira e não com base nos depósitos bancários, de forma individualizada, um a um, como exige a lei.

Em outras palavras, a autuada não tem como se defender de forma individualizada em relação aos depósitos bancários considerados justificados e os não justificados, diante da inexistência de individualização dos depósitos pelas autoridades fiscais, tanto para uma quanto para a outra das situações descritas.

De igual modo, para quem julga, diante da inexistência de individualização dos valores movimentados, pelas autoridades fiscais, não há como emitir juízo de valor acerca da comprovação ou não dos valores.

Assim, as autoridades fiscais desconsideraram as disposições legais na forma de constituição do crédito, o que o invalida.

Nunca é demais recordar que a atividade de exigência dos tributos - o lançamento tributário – é absolutamente vinculada. Por mais que se pesquise em toda a legislação tributária nacional, nunca será encontrado algum dispositivo que permita ao sujeito ativo exercer uma opção sobre que lançamento deverá ser realizado. O poder de escolha, o exercício de opções, a emissão de juízo de valor são características dos atos administrativos discricionários, nunca dos atos vinculados, como acontece em direito tributário.

Exatamente pela ausência de liberdade de escolha do agente da Administração Tributária é que a doutrina do Direito Administrativo afirma que no ato vinculado há total submissão do agente a lei, bastando lembrar a lição de DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, esclarecendo que no ato vinculado:

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, há de ficar definido em que direção deverá caminhar a autoridade lançadora, sob pena de inobservância do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Não é possível a autoridade administrativa, tendo constatado a existência de depósitos bancários de origem não comprovada ou de existência de depósito de origem comprovada, optar por lavrar auto de infração com base na movimentação financeira, sem individualizar os depósitos, utilizando-se da presunção legal do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, simplesmente porque a lei não lhe confere tal opção.

O dever da autoridade administrativa é de aplicação da norma geral e abstrata ao caso concreto e desse dever resulta o imperativo de saber que norma há de ser adotada numa determinada situação, com exclusão de qualquer outra.

Nesta ordem de ideias, é preciso identificar em que situação o sujeito ativo poderá lançar mão da presunção legal de omissão de receita, em razão de depósitos bancários de origem não justificada e ao mesmo tempo, observar a forma de tributação prevista no § 3º, artigo 42, da Lei nº 9.430/96.

Há a situação em que o sujeito passivo ostenta depósitos bancários, mas não se pode precisar, a priori, qual é a origem dos valores depositados. Neste caso, o silêncio do sujeito passivo, após regular intimação para informar a origem dos recursos depositados, permite a aplicação legal da presunção de que os depósitos constituem rendimentos tributáveis e deve ensejar a tributação com fundamento no artigo 42, da Lei nº 9.430/96.

Em outras palavras: a tributação dos depósitos bancários com fundamento no artigo 42, da Lei nº 9.430/96, somente deve recair sobre valores depositados em conta corrente, cuja origem seja desconhecida por falta de indicação da origem pelo sujeito passivo.

Por mais que caracterize uma tributação mais gravosa para o contribuinte, a exigência de depósitos bancários de origem não identificada somente poderá ensejar a exigência de tributos com fundamento no art. 42, e seus parágrafos, da Lei nº 9.430/96, vedada qualquer outra forma de lançamento.

A exigência de tributos nos termos do art. 42, da Lei nº 9.430/96, somente deverá ocorrer quando: (a) os rendimentos tiverem sido depositados em conta corrente e (b) sua origem for desconhecida, seja pela impossibilidade de sua identificação, seja pela falta de indicação por parte do sujeito passivo.

Tendo sido identificada a situação em que poderá haver lançamento de tributos com fundamento no artigo 42, da Lei nº 9.430/96, resta analisar como deverá ser realizado o lançamento tributário nesta hipótese.

Com efeito, o dispositivo sob exame não só qualifica a hipótese como presunção legal de omissão de receita, como também descreve a metodologia a

DOCUMENTO VALIDADO

ser utilizada nesta modalidade de tributação, conforme a expressão literal dos §§ 2° e 3°.

Está fora de dúvida que, uma vez identificados depósitos bancários mantidos por pessoa física ou jurídica, sem origem comprovada, a exigência de tributos levará em consideração que os depósitos serão analisados individualizadamente, conforme se extrai do artigo 42, § 3º.

O artigo 42, §3º, da Lei nº 9.430/96 é suficientemente claro ao afirmar que os créditos ou depósitos serão analisados individualizadamente, o que, por óbvio exclui a movimentação financeira.

Ou seja, o artigo 42, §3°, da Lei nº 9.430/96, fixou o aspecto material da hipótese de incidência, qual seja, os depósitos de origem não comprovada e que devem ser analisados individualmente e determinou, consequentemente, que os aspectos valorativos ou quantitativos do fato gerador serão os valores dos depósitos individuais, mensais, sem comprovação e não a movimentação financeira, mensal, como entenderam as autoridades fiscais.

Portanto, não há previsão legal para consideram como presunção de omissão de receita a movimentação financeira mensal, como fizeram as autoridades fiscais.

Trata-se, isso sim, nos termos do contido no §3º, art. 42, da Lei nº 9.43096, de identificar cada um dos depósitos efetuados a crédito na conta corrente e não da 10 movimentação financeira em si.

No entanto, no caso presente, o lançamento de ofício foi realizado pelas autoridades fiscais, em absoluto desrespeito ao art. 42, § 3°, da Lei nº 9.430/96.

As autoridades fiscais não identificaram, individualizadamente, os depósitos bancários de origem não comprovada em contas-correntes mantidas pela ora Recorrente e também não identificaram, individualizadamente, os depósitos comprovados.

Trata-se de um grave erro de interpretação do dispositivo contido art. 42, §3º, da Lei nº 9.430/96, que acarreta tributação não prevista em lei.

Fica claro, portanto, que o legislador no autorizou a tributação com base na movimentação financeira, mas sim com base nos depósitos bancários, individualizados, e sem comprovação de origem.

Qualquer outra forma de apuração do tributo que não respeite o disposto art. 42, §3º, da Lei nº 9.430/96, a evidência, constitui irregularidade insanável no procedimento fiscal, porque acarreta lançamento sem obediência ao disposto em lei, fazendo tabula rasa ao artigo 142, do Código Tributário Nacional.

Com efeito, tendo sido realizado lançamento em desobediência ao art. 42, §3º, da Lei nº 9.430/96, deve ser julgado improcedente o lançamento fiscal levado a efeito, sendo impossível qualquer ajuste no sentido de "salvá-lo", sob pena de

DOCUMENTO VALIDADO

indevida alteração nos critérios jurídicos do lançamento, vedado pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional.

A matéria submetida a análise já foi objeto de decisões do CARF, como se verifica nos julgados abaixo colacionados: (...)

DOCUMENTO VALIDADO

Ora, o art. 42, § 3º, da Lei nº 9.430/96, estabeleceu como hipótese de incidência a omissão de receita decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada e que os depósitos devem ser individualizados, um a um, e isto tudo em reverência ao superior princípio constitucional da legalidade, não pode o rol dos itens que concorrem para formação da base de cálculo ser ignorado.

Foi o legislador (excepcional) que fixou tanto a hipótese de incidência quanto aquela base imponível. É a própria Lei (sentido latu sensu) único instrumento capaz de fixar o aspecto material e o aspecto quantitativo.

Portanto, a movimentação financeira não foi alçada pela norma legal a condição de presunção de omissão de receita, mas sim os depósitos de origem não comprovada, um a um.

A demonstração cabal da procedência desta afirmação não exige maior esforço do que o de ler as disposições contidas art. 42, § 3°, da Lei nº 9.430/96.

Diria Geraldo Ataliba a respeito: "É isto tão óbvio e gritantemente evidente que causa admiração o haver quem possa sequer cogitar, mesmo remotamente, de qualquer conclusão em contrário ".4 Como se percebe de todo o procedimento fiscal, os agentes do fisco não se contentaram com as disposições e condições da Lei, técnicas possíveis, mas, *contra legem,* quiseram ou pretenderam criar situações diversas, para fazer incidir a movimentação financeira como hipótese de presunção de omissão de receita e não os depósitos de origem não comprovados, um a um, que para Rui Barbosa Nogueira "é um excesso fiscal que leva o intérprete a lindes não autorizadas sequer ao legislador ...".

(...)

Mas, se ainda alguma dúvida poderia ser suscitada a respeito do aspecto material e quantitativo da norma contida no art. 42, § 3º, da Lei nº 9.430/96, a decomposição dos aspectos da hipótese de incidência deixará tudo claro como a luz do sol.

Para tanto, é imperioso que se faça uma breve análise da hipótese de incidência tributária prevista no art. 42, § 3º, da Lei nº 9.430/96, ou seja, a hipótese de incidência demonstrará quais seriam os dados que estariam a corresponder, nessas disposições, aos aspectos material e quantitativo. Ou seja, em que medida os dados referentes a tais aspectos já estão impregnados na norma, de forma que, necessariamente, haverão de ser consagrados, prestigiados pelo intérprete e aplicadores do direito.

A compostura integral da hipótese de incidência tributária pode ser decomposta em aspectos, chamados, pela doutrina, de pessoal, temporal, espacial, material e quantitativo (base de cálculo e alíquotas).

DOCUMENTO VALIDADO

A hipótese de incidência é a previsão abstrata de um fato ou de uma situação de fato, que, uma vez ocorrido, determinará uma obrigação, e o fato gerador, a realização efetiva desse fato ou dessa situação, reclamam a previsão hipotética e a materialização de todos os seus elementos ou aspectos.

Na descrição do Código Tributário Nacional: "Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência" (art. 114).

Só se pode considerar ocorrido o fato gerador no caso de realizar-se o fato ou a situação de fato em todos os seus elementos descritos na legislação, sendo que esta ocorrência não é apenas necessária, mas deve ser também suficiente ao nascimento de uma obrigação.

Esclareça-se, desde já, que normalmente a decomposição dos aspectos da hipótese de incidência é um critério jurídico científico utilizado para aferir a legalidade ou constitucionalidade da exigência de tributos.

O primeiro aspecto a ser analisado ou decomposto é o MATERIAL. É de doutrina consagrada a consideração que o Aspecto Material consiste na descrição que a Lei faz do núcleo da Hipótese de Incidência. É o aspecto mais importante, pois determina o tipo tributário, é comumente representado por um verbo e complemento.

In casu, o art. 42, § 3°, da Lei nº 9.430/96, determina como materialidade da hipótese de incidência os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidos junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações e para efeito de determinação da receita omitida, os créditos (depósitos) serão analisados individualizadamente.

Sobre tais operações é que, no caso, recairá a incidência. Esta é a materialidade da hipótese de incidência, cuja quantificação pode expressar-se no valor dos depósitos em conta corrente de origem não comprovados, um a um.

A dicção legal situou, pois, como núcleo da hipótese de incidência em considerar como OMISSÃO DE RECIETA OS DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADOS, UM A UM, complementando esse designativo mediante a explicitação da espécie para efeito de determinação da receita omitida, os créditos (depósitos) serão analisados individualizadamente.

Assim, límpido e cristalino de que o aspecto material da hipótese de incidência é CONSIDERAR RECEITA OMITIDA OS VALORES DEPOSITADOS EM CONTA CORRENTE SEM A COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E QUE OS DEPÓSITOS DEVEM SER ANALISADOS UM A UM.

DOCUMENTO VALIDADO

Já em relação ao ASPECTO QUANTITATIVO, este se divide em Base de Cálculo e Alíquota. Base de cálculo é a expressão de grandeza do aspecto material da Hipótese de Incidência escolhida pela Lei dentre aquelas inerentes ao fato gerador, sobre a qual incidirá a alíquota.

Está claro no caso tratado no art. 42, § 3°, da Lei n° 9.430/96, que o legislador ao indicar a materialidade do fato que constituiria OS VALORES DEPOSITADOS EM CONTA CORRENTE SEM A COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E QUE OS DEPÓSITOS DEVEM SER ANALISADOS, UM A UM, o legislador indicou, além da medida do fato por ele colhido - base imponível, o VALOR DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADOS, UM A UM.

Portanto, é evidente o equívoco incorrido pelas autoridades fiscais, ao pretender ELEGER COMO FATO IMPONÍVEL E BASE IMPONÍVEL a movimentação financeira de origem não comprovada ao invés de eleger os depósitos bancários de origem não comprovada, um a um.

Em face das considerações acima, não resta outra alternativa a não ser decretar a invalidade do lançamento fiscal.

II.2 – CRÉDITOS OUTORGADOS DE ICMS – NÃO INCLUSÃO NA BASE TRIBUTÁVEL DO IRPJ E DA CSLL:

Depreende-se do procedimento fiscal, que as autoridades fiscais constituíram, também, um crédito tributário de IRPJ e CSLL, pela não inclusão, na base de cálculo, do Crédito Outorgado do ICMS, oriundo do programa PRO-EMPREGO, da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina.

O crédito outorgado de ICMS decorrente do programa que consiste em um benefício fiscal, através do qual os contribuintes importadores recebem do Estado de Santa Catarina, um crédito do referido tributo, no momento em que promovem a saída das mercadorias importadas de seu estabelecimento, para comercialização, de modo a resultar em uma tributação equivalente a 3% do valor da operação própria, tendo por condicionante que as operações de importações sejam feitas através de portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados, situados no referido Estado, e outras obrigações acessórias.

O benefício representa uma subvenção, nos termos dos parágrafos 2º e 3º do 16 art. 12, da Lei nº 4.320/1964, sendo que em seu item 6, dispõe que "a subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc." É certo que os créditos do ICMS outorgado, objeto do programa, não foram computados na apuração do IRPJ e da CSLL. As autoridades fiscais, a partir da recomposição da base de cálculo, constituiu o crédito tributário relativo ao IRPJ e CSLL, acrescido de multa e juros de mora, sobre tais valores apropriados.

Os valores apropriados a título de crédito outorgado de ICMS, não podem ser considerados como receita, porque não correspondem a um ingresso de recurso e sim um ressarcimento de custo e ou um dispêndio a menor.

DOCUMENTO VALIDADO

Marco Aurélio Greco, em estudo primoroso publicado na RDDT nº 50, pags.110 a 151, demonstra, à exaustão, que redução de despesa e/ou um dispêndio a menor não são considerados receita, assim: (...)

Assim, a autuação fiscal está em descompasso com a doutrina e jurisprudência, razão pela qual deve ser invalidado também na parte que incluiu na base de cálculo do IRPJ e da CSLL o crédito outorgado do ICMS.

Para as autoridades fiscais, os incentivos fiscais são considerados receita e devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Já para a doutrina e jurisprudência, o benefício fiscal não é considerado receita, pois não implica ingresso de recursos e/ou um menor dispêndio não equivale, juridicamente, a uma receita.

O conceito de receita recebida é empregado no nosso ordenamento jurídico, nas palavras dos melhores doutrinadores, para que fiquem excluídos valores que não foram recebidos pelos contribuintes.

(...)

Não há aqui sequer a necessidade de se distinguir o que seriam meras entradas daquilo que são efetivamente receitas, tendo em vista que o que deve ser excluído da tributação são valores que nem entraram nos cofres da entidade.

(...)

Após percorrer pelos ensinamentos doutrinários acerca do conceito de receita, não é possível extrair qualquer conclusão senão a de que a receita só alcança valores que ingressam de maneira positiva no patrimônio da entidade.

Ora, não havendo o ingresso destes valores de maneira positiva ao patrimônio da entidade, não há qualquer razão a justificar a interpretação pela sua inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sobre os valores ingressados a título CRÉDITO OUTORGADO DE ICMS.

Sendo assim, os valores que efetivamente não ingressaram nos cofres da entidade não é e nunca foram receitas, e, portanto, não podem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nesse passo, torna-se claro que somente os valores recebidos, ingressados no patrimônio da entidade, são hábeis a compor efetivamente a base de cálculo IRPJ e da CSLL.

Desta feita, se aplicadas corretamente as lições doutrinárias, a legislação do Imposto de Renda (art. 63) do RIR, o conceito de receita e faturamento irá abranger somente valores que ingressaram nos cofres da entidade, acrescendo-lhes ao seu patrimônio.

De outro vértice, não se pode atropelar os princípios constitucionais tributários, dentre eles o da capacidade contributiva, estampado no artigo 145, §1º, da Constituição Federal.

DOCUMENTO VALIDADO

Pelo referido princípio resta estabelecido que os tributos apenas possam incidir sobre uma realidade econômica que demonstre aptidão do contribuinte para concorrer ao financiamento dos gastos públicos. Sendo inexistente o conteúdo econômico, será inexigível o tributo.

(...)

Verifica-se, portanto, que o princípio da capacidade contributiva está diretamente ligado ao fato gerador, ou seja, fato que expresse um preciso e inequívoco valor econômico. Não se pode conceber a exigência do tributo quando inexiste o conteúdo econômico, em decorrência da regra estampada no artigo 145, §1º, da Constituição Federal.

No caso do crédito outorgado de ICMS, passa a ser evidente que não há qualquer autorização constitucional ou legal para tributação de referidas importâncias.

Na ocorrência de crédito outorgado de ICMS não há qualquer demonstração de capacidade contributiva efetiva, sendo vedada a tributação de parcelas que não exteriorizem riqueza do contribuinte, por não existir substrato econômico.

(....)

No caso presente, não há dúvida, o crédito outorgado de ICMS não se amolda ao conceito de receita, mas redução de custos ou redução de despesas, daí porque não pode ser incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, devendo o lançamento ser anulado nesse aspecto.

II.3 – DA ELEIÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO – LUCRO PRESUMIDO:

A Recorrente, para a consecução de seu objeto social, desenvolve a atividade de importação de bens por conta e ordem de terceiros e optou pela tributação com base no lucro presumido.

Todavia, as autoridades fiscais, para fins de tributar as supostas omissões de receita, elegeram como base de cálculo o equivalente a 32% da movimentação financeira não comprovada e aplicou a alíquota da 15%, mais a alíquota (10%) para fins de IRPJ. Para a CSLL, apurou o valor tributável, com o coeficiente de 32% e alíquota de 9%.

Todavia, a tributação é equivocada.

A base de cálculo do IRPJ devido pelas empresas optantes pelo lucro presumido é determinada pela soma das seguintes parcelas (art. 25 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996): a) o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração (trimestre); b) os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo

DOCUMENTO VALIDADO

item anterior e demais valores determinados na legislação, auferidos nesse mesmo período.

No que concerne à base de cálculo da CSLL devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, o art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece que ela corresponda à soma, no período de apuração (trimestre): a) dos valores de que trata o art.20 da Lei nº 9.249, de 1995; e b) dos ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos no período.

Transcreve-se os mencionados dispositivos da Lei nº 9.249, de 1995, na parte que interessa ao exame da questão (destacou-se): (...)

Conforme se constata da leitura dos dispositivos transcritos, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ devido pelas pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido, o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, estabelece, no seu caput, um percentual geral de 8% (oito por cento), a ser aplicado sobre a receita bruta, e, no seu § 1º, percentuais específicos para determinadas atividades, com destaque para o estipulado na alínea "a" do inciso III do § 1º, de 32% (trinta e dois por cento), para a atividade de prestação de serviços em geral, exceto as "de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas ", atividades cujas receitas se sujeitam ao percentual geral de 8% (oito por cento).

Para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, de acordo com o art. 20, caput, da Lei nº 9.249, de 1995, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido submetem-se a aplicação do percentual geral de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta, exceto as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15 dessa Lei, cujo percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento).

De plano, deve-se aplicar os percentuais reduzidos de presunção do lucro, para obtenção da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, às receitas decorrentes das atividades de importação de bens por conta e ordem.

Por evidente, a importação por conta e ordem não se amolda a uma prestação de serviços, sujeita a tributação mais gravosa.

Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de

DOCUMENTO VALIDADO

interposta pessoa - a importadora por conta e ordem -, que é uma mera mandatária da adquirente.

Diante do exposto, conclui-se que, para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, aplicam-se os percentuais de 8% (oito por cento) e de 12% (doze por cento), respectivamente, sobre a receita bruta decorrente da atividade de importação de bens por conta e ordem de terceiros.

II.4 – DA INEXISTÊNCIA DE SOLIDARIEDADE PASSIVA DOS SÓCIOS JACKSON ROBERTO DUARTE E GILMARA ALVES DA SILVA DUARTE:

As autoridades fiscais afirmam que as verificações fiscais empreendidas culminaram na caracterização de violações a legislação tributária federal, decorrentes da conduta dos sócios administradores, na condição de responsáveis perante a Receita Federal do Brasil, abrangendo a apuração, declaração e o recolhimento dos tributos devidos e que Jackson Roberto Duarte e Gilmara Alves da Silva Duarte, na condição de administradores (procuradores), respondem pelos créditos correspondentes às obrigações tributária e, notadamente, em conformidade com o disposto no art. 135, inciso II e III, do Código Tributário Nacional.

Como é cediço, a solidariedade tributária se caracteriza pela existência de interesse jurídico, e não econômico vinculado a atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível. Para que exista solidariedade, em matéria tributária, deve haver, numa mesma relação jurídica, duas ou mais pessoas, caracterizadas como contribuintes, situação em que cada uma delas estará obrigada pelo pagamento integral da dívida.

O interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível. Fere a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. O procurador de pessoa jurídica, por lhe faltar a condição de sujeito passivo nos atos em que intervêm, não pode ser caracterizado como responsável solidário. O mesmo se diga em relação ao sócio administrador.

Nos casos de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários, a presunção é de que os valores pertencem ao titular da conta, podendo a fiscalização, mediante prova, nos casos de interposta pessoa, desconsiderar tal presunção e tributar na pessoa do efetivo titular dos recursos.

Mas isso não ocorre é o caso dos autos, onde a autoridade fiscal sequer cogitou que os sócios administradores fossem os titulares das contas.

Portanto, deve ser afastada a sujeição passiva dos sócios.

II.5 – DA INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA:

DOCUMENTO VALIDADO

Segundo o contido no Termo de Verificação e Auto de Infração correspondente, as autoridades fiscais teriam constatado as seguintes infrações:

a) omissão de receita caracterizada pela movimentação bancária não escriturada, de origem não comprovada e incompatível com os rendimentos declarados;

b) ausência de inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do crédito outorgado de ICMS; A suposta falta de comprovação da origem de dois depósitos bancários, com base na presunção simples, também não tem o condão de ser alçada a fraude, dolo ou simulação. (...)

De mais a mais, do exame do contido no relatório fiscal, verifica-se que o autuado atendeu as intimações, tendo fornecido todos os documentos solicitados ou os mesmos foram colocados à disposição.

Marco Aurélio Greco, em primoroso estudo, demonstra que o Termo "Fraude" engloba Figuras Distintas".

Segundo Marco Aurélio Greco, o primeiro ponto a ser enfrentado é a polissemia de que se reveste o termo "fraude", especialmente quando aplicado no Direito Tributário.

A palavra "fraude" pode assumir dois distintos significados, conforme o contexto em que se insere, o que, inclusive, levou a doutrina a adjetivá-la, de modo a distinguir quando se trata de uma ou de outra hipótese.

Por vezes, o termo "fraude" é utilizado no sentido de conduta dolosa e ardilosa que corresponda a uma agressão a previsão contida na norma jurídica. Neste sentido, o termo é, por exemplo, utilizado artigo 171 do Código Penal que, ao definir o crime de estelionato, refere-se a obter vantagem ilícita mediante meio fraudulento.

Neste contexto, o termo fraude assume o sentido de previsão que supõe uma conduta que configure infração direta a legislação, no caso, penal. Fraude, neste sentido, é, portanto, apenas a modalidade de determinada conduta que implique inserção em dispositivo penal específico. Daí falar-se em "fraude em sentido penal". Neste contexto, é que se visualiza a figura do chamado "dolus malus" ou dolo nocivo.

Não é apenas neste sentido que a palavra "fraude" é utilizada no âmbito do Direito.

Há muitos séculos, doutrina e jurisprudência (e mesmo algumas legislações) conhecem a figura que se convencionou denominar de "fraude civil" ou "fraude a lei", que corresponde a hipótese em que alguém busca, no próprio ordenamento, uma norma na qual enquadre seu comportamento, para o fim de, assim fazendo, contornar a aplicabilidade de uma norma imperativa. Ou seja, busca-se uma norma de cobertura para, com isto, contornar a norma que prevê certa consequência indesejada pelo agente.

DOCUMENTO VALIDADO

Como ensina Orlando Gomes, uma das características da fraude à lei é o uso de meios lícitos para contornar a exigência legal: "Há fraude à lei com a realização, por meios lícitos, de fins que ela não permite sejam atingidos diretamente, por contrários à sua disposição." A doutrina distingue com clareza a fraude à lei da figura da conduta *contra legem*, pois, enquanto naquela o comportamento do agente é de usar meios lícitos para contornar uma norma imperativa, nesta há uma direta agressão à norma jurídica.

Como se verifica, nos casos de fraude à lei, a conduta do agente não viola a letra da lei, nem visa diretamente a pessoa da vítima, no sentido de mantê-la em engano (portanto, não se pode falar em fraude com a feição que lhe dá o Direito Penal).

Também não se confunde com a conduta contra legem, pois nesta há violação direta ao preceito legal, enquanto a fraude a lei atinge seu espírito, ou, como querem alguns, agride o ordenamento em seu conjunto. Embora a fraude à lei atinja o ordenamento, a conduta do agente se dá mediante meios lícitos e encontra-se regulada por uma norma do próprio ordenamento (a norma de cobertura); portanto, à primeira vista e em certa medida, a conduta encontraria respaldo no Direito positivo.

Por isso, podem ser identificadas duas situações distintas às quais a palavra "fraude" pode se referir: 1) a fraude à lei, em que há atos lícitos e violação indireta ao espírito da lei ou ao ordenamento como um todo; e 2) a fraude contra o Fisco em que a conduta agride diretamente uma norma que assegura um direito ou crédito do Fisco -existente ou em curso de formação - de modo a escondê-lo ou impedir seu surgimento.

(...)

No caso presente, caso mantida a exigência do auto de infração, o que não se aceita nem para argumentar, deve ser afastada a existência de simulação, o evidente intuito de fraudar o fisco e, por conseguinte, determinar a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, sem qualificação.

III – DO REQUERIMENTO FINAL:

Ante o exposto, requer o recebimento e o provimento do presente recurso voluntário, especialmente para que seja reformada a decisão recorrida, julgando-se totalmente improcedente o lançamento e procedente a impugnação."

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora.

DOCUMENTO VALIDADO

O recurso voluntário apresentado pelos Recorrentes atendem aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme já relatado, os autos versam acerca lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS relativos a fatos geradores de 2012, no valor total de R$ 5.883.483,85 incluídos juros de mora, multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento).

A fiscalização identificou as seguintes condutas: a) movimentação bancária não comprovada no valor de R$ 28.641.832,90; omissão de receitas no valor de R$ 11.500.216,45; b) não inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e CSLL (contrariando a legislação tributária federal que considera tais créditos como subvenções econômicas); c) aplicação indevida de alíquotas reduzidas para lucro presumido. E atribuiu responsabilidade tributária solidária aos sócios Jackson Roberto Duarte e Gilmara Alves da Silva Duarte por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos moldes do artigo 135, inciso II e III da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), e-fls. 843/845.

Ademais, houve a aplicação de multa qualificada de 150%, por suposto intuito de fraude e sonegação.

Os Recorrentes apresentaram impugnação alegando: a) nulidade do lançamento por ausência de individualização dos depósitos bancários; b) os créditos de ICMS são subvenções econômicas e não devem ser considerados como receita tributável; d) a atividade de importação por conta e ordem não se enquadra como prestação de serviços, devendo ser tributada com alíquotas de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL); e) inexistência de responsabilidade solidária dos sócios e inaplicabilidade da multa qualificada, por ausência de dolo ou fraude.

Após a impugnação, a DRJ converteu o julgamento em diligência, às e-fls. 948, para que a autoridade lançadora juntasse de forma individualizada os depósitos bancários de origem não comprovada e também os depósitos que foram considerados comprovados.

A Receita Federal concluiu que: a) os depósitos foram individualizados conforme exigência legal (art. 42 da Lei 9.430/96); b) a Recorrente não apresentou documentação suficiente para comprovar a origem de todos os valores; c) os créditos presumidos de ICMS foram tratados como subvenções correntes, devendo compor a receita bruta operacional; d) a atividade da empresa se enquadra como prestação de serviços, justificando o uso do coeficiente de 32% para lucro presumido.

O acórdão de piso julgou a impugnação como improcedente, mantendo integralmente o crédito tributário , a aplicação da multa qualificada de 150% e a responsabilidade tributária solidária atribuída aos sócios. Em suma, a decisão de piso rejeitou a alegação de nulidade do contribuinte do auto de infração por falta de individualização dos depósitos bancários, visto que, ao contrário do afirmado, os depósitos foram devidamente individualizados no Anexo I

DOCUMENTO VALIDADO

do processo, conforme exigido pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96. Inclusive, os Recorrentes tiveram a oportunidade de se manifestar e apresentar documentos, não havendo cerceamento de defesa.

DOCUMENTO VALIDADO

No mérito, o acórdão recorrido validou o lançamento tributário por considerar como receita omitida os valores de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada e a metodologia utilizada, pela fiscalização, está de acordo com a legislação vigente e que os valores foram analisados individualmente.

Quanto à tributação dos Créditos Presumidos de ICMS, os Recorrentes aduziram que os créditos presumidos de ICMS não deveriam ser considerados receita tributável. Porém, restou decidido que tais créditos são subvenções econômicas e devem compor a receita bruta operacional, conforme: Lei nº 4.506/64 (art. 44, IV)Decreto nº 3.000/99 (RIR/99, art. 392)Normas contábeis (NBC TG 07 / CPC 07).

A decisão, ainda, manteve o coeficiente de 32%, considerando que a atividade da empresa se enquadra como prestação de serviços, conforme legislação tributária, ao contrário do argumentado pelos Recorrentes de que deveria ter ocorrido a aplicação de coeficientes menores (8% para IRPJ e 12% para CSLL), por atuar como mandatário na importação por conta e ordem.

Também foi mantida a responsabilidade pessoal dos sócios Jackson Duarte e Gilmara Duarte, com base no art. 135 do CTN, por atos praticados com excesso de poderes e infração à lei e ao contrato social, a multa qualificada de 150%, por entender que houve intuito de fraude e sonegação, conforme os arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64 e a tributação reflexa.

Inconformados, os Recorrentes apresentaram recurso voluntário, alegando, em sede de preliminar a nulidade do lançamento por falta de individualização dos depósitos, nos termos do art. 42, §3º da Lei 9.430/96. No mérito, argumentou que: a) o Fisco considerou apenas movimentação global, violando legalidade e cerceando defesa; b) crédito outorgado de ICMS não é receita considerando que a subvenção para custeio não configura ingresso patrimonial e que, de acordo com a Jurisprudência do STJ, o crédito outorgado de ICMS não integra base do PIS/COFINS, nem do IRPJ/CSLL; c) base de cálculo equivocada (Lucro Presumido); c) que na atividade de importação por conta e ordem aplica-se 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), não 32%, como quer o Fisco tratando-a como prestação de serviços; d) inexistência de solidariedade dos sócios e) inaplicabilidade da multa qualificada (150%).

Importante frisar que, os Recorrentes somente ratificaram os argumentos da impugnação, conforme demonstrado no quadro a seguir:

IMPUGNAÇÃO	**RECURSO VOLUNTÁRIO**
II. DO DIREITO: II.1 - Nulidade do lançamento fiscal por omissão de receita, em razão da falta de individualização dos valores tidos por omitidos – violação ao princípio da legalidade e cerceamento do direito de defesa	II. DO DIREITO: II.1 - Nulidade do lançamento fiscal por omissão de receita, em razão da falta de individualização dos valores tidos por omitidos – violação ao princípio da legalidade e cerceamento do direito de defesa
II.2 – Créditos outorgados de ICMS –não inclusão na base tributável do IRPJ e da CSLL:	II.2 – Créditos outorgados de ICMS –não inclusão na base tributável do IRPJ e da CSLL:

DOCUMENTO VALIDADO

II.3 – Da eleição indevida da base de cálculo – lucro presumido	II.3 – Da eleição indevida da base de cálculo – lucro presumido
II.4 - da inexistência de solidariedade passiva dos sócios Jackson Roberto Duarte e Gilmara Alves Da Silva Duarte	II.4 - da inexistência de solidariedade passiva dos sócios Jackson Roberto Duarte e Gilmara Alves Da Silva Duarte
II.5 - Da inaplicabilidade da multa qualificada	II.5 - Da inaplicabilidade da multa qualificada
III – Do requerimento final: Por tudo exposto, confiando no elevado descortino dos eminentes julgadores, espera a requerente sejam julgados improcedentes os lançamentos fiscais levados a efeito, por consequência, declarada a invalidação dos lançamentos. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito permitidos. Outrossim, requer a juntada aos autos os documentos acostados a presente impugnação, bem assim a juntada de novos documentos, se necessário.	III – Do requerimento final: Ante o exposto, requer o recebimento e o provimento do presente recurso voluntário, especialmente para que seja reformada a decisão recorrida, julgando-se totalmente improcedente o lançamento e procedente a impugnação.

Dessa forma, passa-se à análise das razões recursais.

Preliminarmente

O acórdão piso rejeitou integralmente as alegações de nulidade apresentadas pela contribuinte, confirmando a validade do Auto de Infração. A decisão baseou-se no entendimento de que o lançamento foi efetuado por autoridade competente e seguiu os ritos legais, sem que houvesse prejuízo ao direito de defesa dos interessados.

Em sede de recurso voluntário, os Recorrentes alegaram suposta nulidade do lançamento fiscal por omissão de receita, em razão da falta de individualização dos valores tidos por omitidos; violação ao princípio da legalidade e cerceamento do direito de defesa.

No entanto, razão não assiste os Recorrentes. Explico.

Em primeiro lugar, os Recorrentes levantaram a nulidade do lançamento por falta de individualização dos depósitos bancários considerados como omissão de receita, o que violaria o § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Argumentou-se que a autoridade fiscal não teria demonstrado quais créditos compõem especificamente os valores comprovados e os não comprovados, dificultando a contestação precisa

DOCUMENTO VALIDADO

Contudo, tal alegação não prospera, pois a fiscalização apresentou o "Anexo I – Demonstrativo de Créditos – Extratos Bancários", documento que detalha exaustivamente a movimentação financeira. Este anexo contém 1.235 itens individualizados, organizados por data, instituição bancária, histórico e valor, cumprindo rigorosamente os requisitos legais de transparência e especificidade

Além disso, a jurisprudência administrativa e a legislação de regência estabelecem que a caracterização da omissão de receita por presunção legal ocorre justamente quando o titular, regularmente intimado, não comprova a origem dos recursos por meio de documentação hábil e idônea. No presente caso, a base de cálculo foi extraída diretamente dos itens que permaneceram sem justificativa após o decurso dos prazos concedidos

Quanto ao alegado cerceamento do direito de defesa, observa-se que o procedimento fiscal foi pautado pela concessão de amplas oportunidades de manifestação ao sujeito passivo. Inclusive, os Recorrentes foram intimados diversas vezes para apresentar documentos, tendo inclusive obtido prorrogações de prazo para localizar provas que justificassem a movimentação financeira

Reforça a inexistência de cerceamento o fato de o julgamento ter sido convertido em diligência especificamente para permitir que a autuada vinculasse seus documentos aos depósitos questionados. Não obstante, mesmo diante dessa nova oportunidade técnica, os Recorrentes não lograram êxito em correlacionar a documentação apresentada com os créditos bancários específicos, mantendo a lacuna probatória.

É fundamental destacar que o ônus de comprovar a origem dos recursos depositados em conta bancária recai sobre o contribuinte, conforme prevê o art. 42 da Lei nº 9.430/1996. De fato, a fiscalização não tem a obrigação de realizar o trabalho de auditoria que compete à própria empresa na organização de sua escrituração e suporte documental

Outrossim, sobre a validade do ato administrativo, os artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972 estatuem que a nulidade só deve ser declarada quando o ato for lavrado por autoridade incompetente ou com efetiva preterição do direito de defesa

No caso em tela, o auto de infração foi lavrado por autoridade competente no exercício regular de suas atribuições, seguindo todos os ritos processuais. A defesa foi plenamente exercida por meio da impugnação administrativa, momento em que os recorrentes puderam expor todos os seus argumentos fáticos e jurídicos contra a autuação

Ora, a simples discordância quanto ao resultado da análise fiscal ou a dificuldade em produzir provas de posse da empresa não configuram cerceamento de defesa ou ilegalidade do lançamento

DOCUMENTO VALIDADO

Ademais, como trata-se de mera ratificação dos argumentos aduzidos por ocasião da impugnação ofertada pela Recorrente, adoto, em complemento as minhas razões de decidir, nos termos, do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), trecho do **a**córdão-recorrido como fundamento da presente decisão:

> (...)
>
> 54. De plano, o interessado e responsáveis tributários **alegam que o auto de infração é nulo pois a fiscalização não individualizou os valores tidos por omitidos**, violando o que determina o artigo 42 da Lei 9.430/96. Alegam que dessa forma a fiscalização desrespeitou o princípio da legalidade além de terem cerceado o direito de defesa.
>
> 55. Não cabe razão ao interessado.
>
> 56. Às e-fls. 948 o presente processo foi convertido em diligência para que a autoridade lançadora juntasse de forma individualizada os depósitos bancários de origem não comprovada e também os depósitos que foram considerados comprovados.
>
> 57. Às e-fls. 952 consta o Termo de Intimação Fiscal 01 - Diligência, onde a autoridade lançadora intimou o interessado nos seguintes termos, como se reproduz abaixo:
>
> *- Considerando que o contribuinte foi intimado em 11/03/2016,(intimação fiscal nº 02), no decorrer do procedimento de fiscalização, para comprovar a origem da movimentação financeira ocorrida nas suas contas bancárias, no montante de R$ 28.641.832,90, listados individualizadamente nos 1.235 itens constantes do "Anexo I - Demonstrativo de Créditos - Extratos Bancários";*
>
> *- Considerando que na resposta a esta intimação fiscal o contribuinte limitou-se a apresentar documentos e um demonstrativo de valores sem vinculação direta dos documentos e valores apresentados com os itens da movimentação financeira da intimação fiscal;*
>
> *- Considerando que durante o procedimento de fiscalização, o contribuinte não fez e esta Fiscalização também não conseguiu fazer, a vinculação individualizada dos documentos apresentados com a movimentação financeira constante dos 1235 itens da intimação fiscal.*
>
> *- Considerando que o dever legal de identificar qualquer movimentação financeira ocorrida nas suas contas bancárias é do contribuinte e para isso foi regularmente intimado;*
>
> *- Considerando que na impugnação (fls.862 a 898), o contribuinte alega que a análise da movimentação financeira deverá ser efetuada de forma individualizada dos créditos em conta depósito ou investimento mantida junto a instituição financeira;*

DOCUMENTO VALIDADO

- Considerando que a 3ª Turma da DRJ/RJO, converteu o julgamento em diligência, para juntada de elementos que permitam identificação individualizada dos créditos/depósitos Comprovados e Não Comprovados, no montantes de R$ 17.141.616,45 e 11.500.216,45, respectivamente;

Assim, para o atendimento ao estabelecido pela DRJ/RJO, visando a instrução complementar e posterior decisão no processo em epígrafe, fica o contribuinte INTIMADO PARA:

3.1 Comprovar de forma Individualizada, através de documentação hábil e idônea, a origem dos seus recursos (depósitos e créditos) movimentados nas contas, junto ao Banco Brasil, agência 4295-1, conta 11163-5; Banco Bradesco, agência 0396-2, conta 0000279-8 e Banco Itaú Agência 8262, conta 20367-5, os 1235(Mil duzentos e trinta e cinco) itens relacionados nas 22 (vinte e duas) páginas, no valor total de R$ 28.641.832,90, do "Anexo I – Demonstrativo de Créditos – Extratos Bancários", do qual, neste ato, recebe uma das vias.

A resposta à presente intimação, acompanhada dos elementos de prova, deverá ser prestada ***POR ESCRITO, COM HORÁRIO MARCADO****,(fone – 47-3341-0315) assinada pelo representante legal da empresa, com indicação (vinculação) do número do item do Anexo I a que se refere, no prazo desta intimação, ao Auditor Signatário na Seção de Fiscalização, na rua Pedro Ferreira, nº 34, 3º andar." (grifos nossos)*

58. Além da diligência realizada, com abertura de prazo de resposta para o interessado, consta dos autos, e-fls. 29/50, o Anexo I do Termo de Intimação Fiscal 02 -Demonstrativo de Créditos - Extratos Bancários.

59. Nota-se que o Anexo I citado acima, foi realizado na forma do artigo 42 da Lei 9.430/96, senão vejamos:

Art.42.Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

DOCUMENTO VALIDADO

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002).

60. Abaixo temos a reprodução parcial do Anexo I, contendo os depósitos bancários sem a origem comprovada, organizados de forma individualizada, informando o Banco e a data da transferência, como determina a Lei nº 9.430 de 1996.

ANEXO I - INTIMAÇÃO FISCAL 02 - DEMONSTRATIVO DE CREDITOS - EXTRATOS BANCÁRIOS						
Contribuinte:	Kipplen Importação Exportação Ltda					
ITEM	DATA	BANCO	HISTORICO	VALOR	INDICADOR	ORIGEM
1	03/01/2012	BRADESCO	TRANSF ENTRE AGENC DINH	25.349,80	C	A COMPROVAR
2	04/01/2012	E. BRASIL	TED Transf.Eletr.Disponív 7.227.557	35.000,00	C	A COMPROVAR
3	04/01/2012	BRADESCO	TRANSF ENTRE AGENC DINH	9.000,00	C	A COMPROVAR
4	04/01/2012	BRADESCO	TRANSF ENTRE AGENC DINH	16.350,00	C	A COMPROVAR
5	04/01/2012	BRADESCO	TRANSF CC PARA CC PJ	11.809,38	C	A COMPROVAR
6	05/01/2012	BRADESCO	TRANSF.ENTRE AGEN.CHEQUE	43.089,46	C	A COMPROVAR
7	06/01/2012	BRADESCO	TRANSF.ENTRE AGEN.CHEQUE	41.570,88	C	A COMPROVAR
8	09/01/2012	BRADESCO	TRANSF.ENTRE AGEN.CHEQUE	30.383,94	C	A COMPROVAR
9	10/01/2012	E. BRASIL	Depósito COMPE 158.168	2.000,00	C	A COMPROVAR
10	10/01/2012	BRADESCO	TRANSF.ENTRE AGEN.CHEQUE	53.879,62	C	A COMPROVAR

61. Além disso, a autoridade lançadora requisitou a comprovação de tais depósitos por diversas ocasiões no curso do procedimento fiscal. Consta dos autos diversos Termos de Intimação que não foram atendidos na sua totalidade. Podemos ainda citar a ocasião da conversão do julgamento em diligência, onde a fiscalização mais uma vez intimou a comprovar a origem de seus depósitos, sendo que em nenhuma das ocasiões o interessado foi capaz de responder a contento.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

62. Pelo exposto temos que os depósitos foram individualizados como determina a Lei 9.430 de 1996.

63. Também não houve o cerceamento de defesa suscitado na impugnação pois o momento legalmente estabelecido para que os impugnantes autuados se manifestem no processo administrativo fiscal é o da apresentação de sua impugnação, consoante ao disposto no artigo 15 do Decreto 70.235/1972, transcrito abaixo:

> *Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

64. Portanto, no momento da impugnação a defesa do interessado e demais responsáveis está sendo exercida, pelo que rejeito tais alegações.

6**5. Quanto à nulidade, os artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (Procedimento Administrativo Fiscal - PAF) estatuem:**

> ***Art. 59. São nulos:***
>
> ***I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;***
>
> ***II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.***
>
> ***Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio***

66. E pelo transcrito acima, só se pode cogitar de nulidade do auto de infração quando lavrado por pessoa incompetente, o que não é o caso em tela.

(...)

67. Quanto aos depósitos que a fiscalização considerou como comprovados, temos os seguintes esclarecimentos realizados através da resposta da autoridade lançadora através de diligência realizada, e-fls. 1005:

DOCUMENTO VALIDADO

*" **b)** Junte a relação individualizada dos deposito bancários de origem comprovada, agrupados por mês e por instituição (data e valor), que compõem o total da **"Movimentação Financeira Comprovada"**: **R$ 17.141.616,45**, conforme fls.831;*

*Conforme relatado na letra "a" deste termo, o valor de **R$ 17.141.616,45** é o montante de MFI lastreado pelos documentos apresentados pelo contribuinte e aceitos pela Fiscalização.*

Que regularmente intimado, durante a fiscalização e agora na diligência fiscal, para vincular os documentos a cada item da MFI, a autuada não o fez, e esta Fiscalização também não conseguiu fazer, embora entenda e reconheça que os valores decorrentes dessas atividades circularam pelas contas bancárias e foram objeto da intimação.

Assim sendo, estes valores foram deduzidos da MFI a comprovar, pelos seus montantes mensais e a parte não comprovada (parte da MFI sem respaldo em documentos), serviu de base de cálculo para incidência dos tributos, conforme enquadramento e base legal constante dos autos de infração.

Registre-se que em nenhum momento tivemos a comprovação de algum dos itens mencionados na intimação, mas sim a aceitação pela Fiscalização dos documentos apresentados e a dedução dos respectivos valores do montante da MFI a comprovar em cada mês.

Anexamos planilha com resumos mensais sob nome de "Demonstrativo Movimentação Financeira Comprovada".

(grifos nossos)

68. Do exposto temos que a fiscalização reconheceu, através de documentos acostados pelo interessado, que R$ 17.141.616,45 (dezessete milhões, cento e quarenta e um mil, seiscentos e dezesseis reais e quarenta e cinco centavos) foram comprovados ainda que a documentação apresentada não tenha sido estritamente correlação com os depósitos questionados.

69. Cumpre ressaltar que após a diligência o interessado não comprovou os depósitos individualizados no Anexo I apresentado pela fiscalização. Também não foram acostados aos autos novos documentos além dos já referidos no item 68. A fiscalização reconheceu que "nem ela, nem o interessado, conseguiram correlacionar os valores considerados como comprovados, com os depósitos considerados de origem não comprovada".

70. Pelo exposto, temos que a conduta adotada pela autoridade lançadora foi até mesmo mais benéfica ao interessado, pois se fosse adotada a regra de coincidência de valores e datas de documentos e os depósitos bancários, os documentos apresentados seriam imprestáveis para qualquer tipo de comprovação.

71. Dessa maneira, não há como acatar as alegações de ilegalidade no lançamento, pois os depósitos que estão sendo considerados para fins da exigência tributária estão individualizados, organizados por instituição bancária, separados por mês e data, e continuam sem a devida comprovação de sua origem. Pelo que afasto das alegações da defesa."

Assim sendo, diante da plena observância aos princípios da legalidade e do devido processo legal, rejeitam-se integralmente as preliminares suscitadas

MÉRITO

DOCUMENTO VALIDADO

Da omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada e da sujeição passiva e do coeficiente de 32% por se tratar de lucro presumido

A decisão de piso rejeitou as alegações de nulidade do auto de infração, conforme delineado anteriormente, assegurando que a fiscalização respeitou o princípio da legalidade e o direito de defesa. A DRJ destacou que, embora os Recorrentes alegassem falta de individualização dos depósitos, foi realizada uma diligência específica que apresentou um demonstrativo detalhado com 1.235 itens, totalizando R$ 28.641.832,90, sobre os quais o contribuinte teve várias oportunidades de comprovar a origem, não o fazendo de forma satisfatória e integralmente.

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, o lançamento foi justificado pela presunção legal de omissão de receitas (Art. 42 da Lei nº 9.430/1996), uma vez que R$ 11.500.216,45 (de um total de R$ 28.641.832,90 nas contas bancárias da Recorrente em 2012.) em depósitos bancários permaneceram sem comprovação de origem idônea.

E por se tratar de lucro presumido, o coeficiente de 32% (trinta e dois por cento)foi aplicado sobre os valores dos depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, pois a lei presume que esses valores são receitas omitidas da atividade de prestação de serviços da pessoa jurídica.

Já a decisão recorrida manteve o coeficiente de 32% (trinta e dois por cento)fundamentado no Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), que prevê esse percentual para atividades de prestação de serviços em geral e intermediação de negócios. Como as receitas omitidas foram consideradas fruto da atividade operacional da empresa (classificada como prestação de serviços aduaneiros e intermediação), o fisco aplicou a alíquota de presunção mais alta correspondente a essa categoria

Por outro lado, os Recorrentes defenderam que a presunção do lucro no patamar de 32% (trinta e dois por cento) seria incabível pois atua como mera mandatária de seus clientes, estes os reais adquirentes dos produtos importados. De acordo com a Recorrente, os percentuais corretos a serem aplicados como presunção do lucro presumido são de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

Mas, não cabe razão à Recorrente tal como decidido pelo acórdão de piso.

Isso porque as atividades da contribuinte foram classificadas como intermediação de negócios e prestação de serviços aduaneiros principalmente porque sua atuação operacional restringia-se à importação por conta e ordem de terceiros, enquadrando-se na alíquota mais gravosa prevista na legislação para prestação de serviços em geral e, de fato, tais atividades são, efetivamente, prestação de serviços.

Afinal, restou constatado pela fiscalização que a receita bruta escriturada da empresa era decorrente exclusivamente de receitas de prestação de serviços aduaneiros e comissões relativas a tais serviços, além de incentivos fiscais de ICMS.

Em verdade, a análise dos livros fiscais revelou que não houve nenhum registro de vendas de mercadorias no ano de 2012. O Livro de Saídas continha apenas registros de remessas referentes às importações feitas por conta e ordem, indicando que a Recorrente não comercializava produtos próprios, mas agia como mandatária.

De acordo com os autos, em depoimento, o administrador da empresa, ora Recorrente, explicou que o valor cobrado dos clientes era composto pelo custo da importação, impostos e despesas, sem qualquer margem de lucro sobre a mercadoria, **O QUE CARACTERIZA UMA OPERAÇÃO DE SERVIÇO E NÃO DE COMÉRCIO.** Noutras palavras, o próprio sócio, Sr.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Jackson (administrador da Recorrente), afirmou em depoimento que a empresa era uma "prestadora de serviços".

Destarte, ao atuar como "interposta pessoa" (mandatária) para realizar despachos, contratar transporte e intermediar negociações no exterior para o real adquirente, a Recorrente exerceu atividades de intermediação e prestação de serviços, o que justifica o enquadramento na alíquota de 32% .

Portanto, não fundamento para reforma da decisão recorrida, devendo ser confirmada, nos seguintes termos:

> "(...)
>
> 94. Pois bem. O Decreto 3.000 de 26 de março de 1999 assim dispõe em seus artigos 518 e 519:
>
> *Art.518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7 do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei no 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).*
>
> *Art.519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.*
>
> *§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):*
>
> *I - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;*
>
> *II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput;*
>
> ***III - trinta e dois por cento, para as atividades de:***
>
> ***a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;***
>
> ***b) intermediação de negócios;***
>
> *c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.*
>
> *§ 2º No caso de serviços hospitalares aplica-se o percentual previsto no caput.*
>
> *§ 3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 2º).*
>
> *§ 4º A base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até cento e vinte mil reais,*

DOCUMENTO VALIDADO

será determinada mediante a aplicação do percentual de dezesseis por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração (Lei no 9.250, de 1995, art. 40, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§ 5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas (Lei no 9.250, de 1995, art. 40, parágrafo único).

§ 6º A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual de que trata o § 5, para apuração da base de cálculo do imposto trimestral, cuja receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de cento e vinte mil reais, ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurado em relação a cada trimestre transcorrido.

§ 7º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a diferença deverá ser paga até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre em que ocorreu o excesso. (grifos nossos)

95. Em legislação mais recente, a Instrução Normativa 1.700, de 14 de março de 2017, assim dispôs sobre o mesmo tema:

Art. 33. A base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos § 1º Nas seguintes atividades o percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput será de:

I - 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento) sobre a receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida:

a) na prestação de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudióloga, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa);

b) na prestação de serviços de transporte de carga;

c) nas atividades imobiliárias relativas a desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda e a venda de imóveis construídos ou

DOCUMENTO VALIDADO

adquiridos para revenda; e d) na atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra;

III - 16% (dezesseis por cento) sobre a receita bruta auferida:

a) na prestação de serviços de transporte, exceto o mencionado no inciso II do §1º; e

*b) nas atividades desenvolvidas por bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros p**rivados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; e***

IV - 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de:

a) prestação de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada;

b) intermediação de negócios;

(...)

h) prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada neste parágrafo.

(...)

§ 7ºAs pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços em geral, mencionados nas alíneas "b", "c", "d", "f", "g" e "h" do inciso IV do § 1º, cuja receita bruta anual seja de até R$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), poderão utilizar, na determinação da parcela da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput do § 1º, o percentual de 16% (dezesseis por cento).

§ 8º A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual de que trata o § 7º para o pagamento mensal do IRPJ, cuja receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de R$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurada em relação a cada mês transcorrido.

Art. 34. A base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O percentual de que trata o caput será de 32% (trinta e dois por cento) para as atividades de:

DOCUMENTO VALIDADO

> *I - prestação de serviços em geral, observado o disposto no § 2º;*
>
> *II - intermediação de negócios;*
>
> *II - administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;*
>
> *IV - prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); e § 2º Para as atividades de prestação dos serviços referidos na alínea "a" do inciso II do § 1º do art. 33 e de serviços de transporte, inclusive de carga, o percentual de que trata o caput será de 12% (doze por cento).*

96. Concluímos, através da legislação tributária aplicável ao caso concreto, que o interessado não poderia adotar o percentual de presunção do lucro presumido de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL pois não os presta serviços previstos para as alíquotas que defende ser tributado. E pelo exposto, correta a adoção do percentual de 32% adotado pela fiscalização".

Logo, deve ser mantida a decisão de piso também quanto a esta matéria.

Dos valores de crédito presumido de ICMS

Por fim, além da constatação de omissão por depósitos, os valores de crédito presumido de ICMS (subvenção para custeio) também foram adicionados à base de cálculo tributável. Explico.

Como a Recorrente usufruía de um benefício fiscal do Estado de Santa Catarina (crédito presumido de ICMS), a Receita Federal determinou que esse benefício tem natureza de subvenção corrente para custeio e, por lei, deve integrar a receita bruta operacional e compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O valor de R$ 1.353.057,70 relativo a esses créditos não foi oferecido à tributação

Isso porque a fiscalização entendeu que o **CRÉDITO DO ICMS** objeto do **PROGRAMA CRÉDITO PRESUMIDO**, benefício fiscal, teria natureza jurídica de subvenção corrente para custeio, e deve compor a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiária, para a determinação do lucro operacional, e desta forma, incluído na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica - IRPJ e da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL.

A partir dos valores dos créditos presumidos auferidos pelo interessado no ano-calendário de 2012, escriturados na contabilidade e declarados nas Declarações do ICMS e do Valor Econômico – DIME, a fiscalização elaborou o resumo "Demonstrativo Crédito Presumido" contendo os valores mensais dos Créditos Presumidos do ICMS, não oferecidos a tributação pelo IRPJ e CSLL e que foram adicionados à base de cálculo.

DOCUMENTO VALIDADO

O lançamento, nessa parte, também foi mantido pela decisão de piso, nos seguintes termos:

DOCUMENTO VALIDADO

"(...)

72. Em relação ao questionamento dos créditos outorgados do ICMS, o interessado alega que tais créditos não correspondem à receita, mas a um ressarcimento de custo, ou um dispêndio a menor. Dessa forma, pede que seja invalidado a parte da autuação que incluiu o crédito outorgado do ICMS.

73. No Termo de Verificação Fiscal e Sujeição Passiva (e-fls. 833) temos que o "Programa de Crédito Presumido" consistia em um benefício fiscal, através do qual os contribuintes importadores recebiam do Estado de Santa Catarina um crédito do ICMS no momento em que promoviam a saída das mercadorias importadas do seu estabelecimento.

74. Tal crédito do ICMS era condicionado a que as importações se dessem através de portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados e situados no Estado de Santa Catarina, além de outras obrigações acessórias.

75. A fiscalização considerou tal benefício como uma subvenção. Abaixo temos a reprodução parcial de conceitos utilizados pela autoridade lançadora:

> *"Na ótica do direito financeiro, ramo do direito público que regula a atividade financeira do Estado, o referido benefício representa uma SUBVENÇÃO. O renomado autor DE PLÁCIDO E SILVA (Vocabulário Jurídico, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 779) define SUBVENÇÃO da seguinte forma.*
>
> *Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de pagamento, nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes e seu objeto.*
>
> *Em seu Curso de Direito Financeiro, RÉGIS FERNANDES OLIVEIRA (Revista dos Tribunais, 2006, pp. 369-71) define subvenção como sendo:*
>
> > *Podemos definir subvenção como o auxílio financeiro, previsto no orçamento público, para ajudar entidades públicas ou particulares a desenvolver atividades assistenciais, culturais ou empresariais. (...)*
> >
> > *O §3º do art. 12 da Lei nº 4.320/64 define as subvenções como 'as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas'. Podem ser de duas espécies:*
> >
> > > *a) subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa.*
> > >
> > > *b) subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.*
> > >
> > > *Tais noções são repetidas pelo Decreto 93.872/86 (arts. 59 e 60)."*
> > >
> > > *76. A fiscalização cita também o artigo 12, parágrafos 2º e 3º, da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, transcrita abaixo:*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> *Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atenderem à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.*
>
> ***§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas**, distinguindo-se como:*
>
> *I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;*
>
> ***II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.** (grifou-se)*

77. Do exposto, a fiscalização concluiu que o benefício fiscal do ICMS concedido ao interessado através do "Programa Crédito Presumido", era uma subvenção, originária de dotação orçamentária de **transferências correntes, da espécie econômica, com a finalidade de cobrir despesas de custeio**. (grifos nossos)

78. Nos autos a fiscalização também cita a Resolução CFC nº 1.055/05, que criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC - com objetivo de estudo, preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade, que elaborou a Resolução CFC 1.305/10, de 15.11.2010, e versa sobre Subvenção e Assistência Governamental, e que tem por base o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1 - IAS 20 do IASB).

79. Tal norma, citada acima, dispõe sobre o tratamento contábil a ser aplicado às subvenções e tem a seguinte definição:

> *"Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade.*
>
> *Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade."*

DOCUMENTO VALIDADO

80. O item 6 da mesma norma afirma ainda que "a subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação. prêmio, etc.".

81. Não é demais transcrever os itens 12, 15 e 21 da NBC TG 07, que dispõem sobre o tratamento contábil das subvenções governamentais, como se lê abaixo:

> *"12. **Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições desta Norma.***
>
> *A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido".*
>
> *(...)*
>
> *15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:*
>
> *(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;*
>
> *(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações.*
>
> *A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;*
>
> *(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.*
>
> *(...)*
>
> *21. Em determinadas circunstâncias, a subvenção governamental pode ser outorgada mais com o propósito de conceder suporte financeiro imediato a uma entidade do que servir como incentivo p*ara que determinados gastos sejam incorridos.
>
> *Dita subvenção pode ser outorgada exclusivamente a uma entidade em particular e não ficar disponível para uma classe inteira de beneficiários.*
>
> *Essas circunstâncias podem ensejar o reconhecimento da receita de subvenção na demonstração do resultado do período no qual a entidade qualificar-se para seu recebimento, com a divulgação adequada de forma a*

DOCUMENTO VALIDADO

assegurar que os seus efeitos sejam claramente compreendidos." (grifos nossos)

82. Pelo exposto, podemos concluir que, pela ótica da contabilidade, amparadas pelas normas internacionais (IAS 20), as subvenções em tela devem ser reconhecidas como receitas da atividade.

83. A Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 versa sobre rendas e proventos de qualquer natureza, e assim dispõe em seu artigo 44:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

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

(grifos nossos).

84. Já o Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999, dispõe em seu artigo 392, inciso I:

Subvenções e Recuperações de Custo

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I- as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

II- as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

III- as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29). (grifos nossos)

85. Cumpre ressaltar que na peça de impugnação apresentada, o próprio interessado afirma que é beneficiário de subvenção para custeio. E por todo o exposto, temos que o crédito do ICMS, objeto do Programa Crédito Presumido, benefício fiscal cuja natureza jurídica restou demonstrada como sendo uma subvenção de custeio governamental, deve compor a receita bruta operacional do interessado, devendo, portanto influenciar na determinação do lucro operacional, e desta forma, deve ser considerado na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

86. Consta no Termo de Verificação Fiscal e Sujeição Passiva que o interessado registrou as subvenções, obtidos através dos créditos de ICMS do Estado de Santa Catarina, com lançamentos a débito da conta "77 ICMS a

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Recuperar - Estoques" e a crédito da conta de resultado "982 -Outras Receitas Não Operacionais" e que tais lançamentos não foram considerados e adicionados à base de cálculo do IRPJ e CSLL.

87. Através do Termo de Intimação Fiscal nº 01, de 08.09.2015, a fiscalização tentou diligenciar junto ao interessado, requisitando maiores esclarecimentos de tais contas contábeis e teve como resposta o transcrito abaixo, e-fls. 841:

"Não tínhamos o controle por processo. O saldo credor constante no DRE, na conta 'Outras Receitas Não Operacionais', é o resultado da apuração mensal do Crédito Presumido em conta gráfica do ICMS.

Como mencionei 'in loco' com o Senhor, não éramos os contadores da época e por isso não consegui identificar as respectivas contas, no entanto, conforme pudemos confrontar as informações contábeis, vai de encontro com o mencionado pelo contador da época, ele fazia o controle de processos de importação em contas do ativo e passivo e transferia para resultado as receita com a operação. Não sabendo identificar se as mesmas eram tributadas de IR/CSLL/PIS e COFINS.

Espero ter ajudado. E continuamos a disposição. Att.Jean"

88. Pelo exposto, concluímos que nem mesmo o interessado tinha o controle das contas de crédito presumido do ICMS e não sabia identificar se tais créditos eram reconhecidos como receitas, como determina a legislação tributária por se tratar se uma subvenção, e por conseguinte uma receita.

89. E da análise da contabilidade do interessado, os créditos de ICMS, obtidos através das subvenções concedidas pelo Estado de Santa Catarina, não foram computadas na apuração do resultado para o IRPJ e CSLL.

90. Diante dos fatos, correta a autuação da fiscalização, que considerou os créditos presumidos auferidos pelo interessado, como receitas obtidas através das subvenções já esclarecidas".

Conforme já relatado, no entender da fiscalização, o crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina à Recorrente configurar-se-ia como uma subvenção – mais especificamente uma subvenção para custeio (e não para investimento) – e, dessa forma, deve ser tributada, nos termos do artigo 392, inciso I, do RIR/99.

A DRJ julgou a impugnação improcedente por entender tratar-se de subvenção de custeio e a Recorrente apresentou recurso voluntário discordando do acórdão de piso.

Há, assim, duas questões a serem analisadas acerca do crédito presumido de ICMS: (1) Se trata-se ou não de subvenção (e, se sim, se para custeio ou para investimento); e (2) Se deve ou não ser tributado.

Deste modo, a questão em discussão nos autos refere-se à natureza do incentivo fiscal recebido pela Recorrente concernente ao crédito presumido do ICMS oferecido pelo

Governo do Estado de Santa Catarina, ou seja, o ponto está em aferir se os valores apurados pela autoridade fiscal ensejam, ou não, o tratamento conferido às subvenções para investimento.

Referindo-se às subvenções para investimento, o artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, ostentava a seguinte redação original:

> Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)
>
> I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou
>
> II - aumento do capital social.
>
> § 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.
>
> § 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:
>
> I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;
>
> II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou
>
> III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.
>
> § 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.
>
> II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões

DOCUMENTO VALIDADO

> decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

Posteriormente, veio a ser editada a Lei Complementar nº 160, de 2017, cujo artigo 9º acrescentou os §§ 4º e 5º ao acima transcrito artigo 30, *verbis:*

> Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:
>
> "Art. 30
>
> (...)
>
> § 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.
>
> § 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados."

Além disso, o artigo 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017, assim dispôs:

> Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

Verifica-se, pois que com a publicação da Lei Complementar 160, de 7 de agosto de 2017, teve fim a discussão sobre a natureza do crédito de ICMS, ao estabelecer que tais incentivos "são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo".

Os fatos geradores analisados no presente litígio referem-se ao anos-calendário de 2012 Aplicam-se ao caso as determinações normativas em vigor à época, uma vez que "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada" (art. 144 do Código Tributário Nacional).

Apesar disso, ainda que seja incólume de dúvidas a aplicação retroativa do § 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para os processos em andamento, era necessário verificar, além do atendimento às formalidades previstas na Lei Complementar nº 160, de 2017, se os requisitos expressos no caput daquele dispositivo estavam presentes nestes autos. Todavia, ressalte-se que isso sequer foi questionado nestes autos.

DOCUMENTO VALIDADO

Nesse mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça julgou o REsp nº 1945110/RS, sob a sistemática dos recursos repetitivos, quanto firmou a tese do Tema Repetitivo nº 1182, assim enunciada:

> 1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
>
> 2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
>
> 3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta à Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Desse modo, a partir de então, o único requisito a ser verificado para que o valor do crédito de ICMS possa não ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo do IRPJ e da CSLL passou a ser aquele previsto no caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014, qual seja, o registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

É certo, pois, que, uma vez cumprido o requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014, qual seja, a contabilização dos valores como reserva de lucros (e quem nem foi questionado pelo acordão de piso) e não tem sido levando aspectos relacionados à eventual destinação posterior de tais valores, não deve prevalecer, nesta parte, o lançamento efetuado.

Ademais, o tema foi objeto de sucessivas análises pelo E. STJ, nas suas Turmas de Direito Público e, em seguida, na Primeira Seção de Julgamento, inclusive gerando provimento vinculante por meio de julgamento de Recurso Especial Repetitivo. A interpretação conferida pelo E. STJ, como se verá a seguir, vem sendo incorporada pela 1ª Turma da CSRF deste Carf, responsável pela unificação da interpretação jurídica nesta 1ª Seção de Julgamento.

O E. STJ, no EREsp nº 1.517.492/PR (Rel. Min. Og Fernandes, Red. p/ acórdão Min. Regina Helena Costa, DJ 08/11/2017), definiu que os créditos presumidos de ICMS concedidos

DOCUMENTO VALIDADO

pelos Estados não poderiam ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Embora não tenha sido julgado sob o rito dos precedentes vinculantes, referido julgado se deu na 1ª Seção do E. STJ, com a seguinte manifestação:

> TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
>
> II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.
>
> III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.
>
> IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.
>
> V - O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.
>
> VI - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso

DOCUMENTO VALIDADO

mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX - A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI - Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceito legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.
>
> XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.
>
> XVI - Embargos de Divergência desprovidos.
>
> (EREsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 8/11/2017, DJe de 1/2/2018.)

Posteriormente, foi discutida a extensão desse entendimento para os demais formatos de incentivos fiscais concedidos pelos Estados. No Tema Repetitivo nº 1.182 (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ 26/04/2023, com trânsito em julgado em 14/08/2023), foram definidas as seguintes teses, com eficácia vinculante para este Carf (art. 99 do RICARF):

> 1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
>
> 2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
>
> 3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta à Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício

DOCUMENTO VALIDADO

> fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.
>
> Veja-se que o E. STJ realizou distinção expressa com a matéria decidida no EREsp nº 1.517.492/PR, fazendo referência expressa a este julgamento na própria tese vinculante. Aplica se este primeiro julgamento em caso de benefício de crédito presumido de ICMS, concluindo-se que a exigência de IRPJ e CSLL é indevida em função da violação ao pacto federativo.
>
> Para os outros benefícios, a exclusão é condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei (art. 10 da LC nº 160/2017 e art. 30 da Lei nº 12.973/2014), mas "não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos".
>
> Persiste, assim, tão somente quanto a esses outros benefícios, a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, conforme ementa constante nos acórdãos correspondentes ao Tema nº 1.182:
>
> 7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS: Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplica-se o entendimento segundo o qual, "muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei"(EDcl no Resp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023.

Logo, como vem, inclusive ,entendendo o E. STJ em julgamentos recentes, "*em suma, ao crédito presumido de ICMS aplica-se o disposto nos EREsp. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS adota-se o disposto no art. 10 da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30 da Lei 12.973/2014"* (AgInt nos EDcl no REsp nº 2.122.157/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 12/08/2024).

Analisando tais precedentes, a 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9101-006.891 (Rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, Sessão de 04/04/2024), por unanimidade, a respeito de benefício de crédito presumido de ICMS, definiu o seguinte:

> INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO.EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.

> A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Na fundamentação do voto vencedor, o Relator destacou o seguinte:

> "Voltando ao caso concreto, considerando-se que trata-se nestes autos de exclusão do crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendo que devem ser aplicadas ao presente caso as conclusões do ERESP nº 1.517.492/PR, independentemente das disposições da LC. nº160/2017.
>
> Embora a tese fixada pelo STJ nos recursos repetitivos examinados trate dos demais tipos de benefícios fiscais do ICMS o fez por exclusão da aplicação do entendimento exarado no ERESP nº 1.517.492/PR, referendando a aplicação deste nos casos de exclusão crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
>
> Desta feita, no presente caso, perde qualquer relevância analisar o atendimento aos requisitos estabelecidos na Lei nº 12.973/2014.
>
> Observo que, mesmo para os demais tipos de incentivos do ICMS os acórdãos repetitivos fixaram tese de que não cabe ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, restringindo-se à exigência de constituição de reserva de lucros, não passível de distribuição, nos termos do caput e §§ 1º a 3º do art. 30 da Lei nº12.973/2014.
>
> Ademais, no caso concreto a autoridade fiscal não fez qualquer consideração em seu Termo de Verificação Fiscal – TVF sobre a constituição de Reservas de Lucros em face dos incentivos recebidos, não sendo este um dos fundamentos da autuação.
>
> O tema foi introduzido pela decisão de primeiro grau, sendo expressamente questionada tal inovação pela contribuinte em seu recurso voluntário.
>
> O acórdão recorrido considerou irrelevante tal questão, tanto que deu provimento parcial ao recurso a despeito dessa discussão, como se colhe da seguinte passagem, já transcrita, do voto condutor do acórdão:

DOCUMENTO VALIDADO

> Neste contexto, parcialmente correta a autuação levada a termo pela fiscalização, bem como a decisão recorrida, ao manter a autuação, independentemente do argumento subsidiário de que a contabilidade não teria formalizado a chamada "reserva de incentivo", posto que efetivamente o contribuinte investiu valor inferior a 5% do montante auferido a título de subvenção.

A d. PGFN não questionou tal conclusão, seja em sede de embargos ou de recurso especial, assim entendo que esta matéria encontra-se superada no presente caso. Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial quanto à primeira matéria."

DOCUMENTO VALIDADO

Diante do exposto, a 1ª Turma da CSRF acompanhou o entendimento manifestado pelo E. STJ, realizando uma distinção relevante entre o benefício de crédito presumido – cuja tributação pelo IRPJ e pela CSLL seria ilegítima de forma incondicional – e os demais benefícios para fins de cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. A respeito dessa distinção, vale citar ainda explicação doutrinária:

> "Ora, o Estado que concede crédito presumido de ICMS está por abdicar de receita com objetivo de fomentar desenvolvimento econômico em determinado setor da economia. Esta abdicação de receita não pode ser tributada pela União, pois o contribuinte não está revelando capacidade contributiva, mas sim recebendo subvenção governamental com destinação específica de expandir seus empreendimentos (independentemente do resultado financeiro advindo da expansão).
>
> Diante disso, o que a União faz ao tributar os créditos presumidos de ICMS é onerar o patrimônio dos Estados, haja vista que aquele valor de ICMS descontado pelos créditos presumidos seria repassado aos Estados. Esta prática finda por desvirtuar o próprio objetivo do incentivo fiscal.
>
> Em decorrência desta decisão, os contribuintes buscaram alargar a aplicação do Pacto Federativo aos demais incentivos de ICMS. Foi então que, analisando o Tema Repetitivo n. 1.18219, o Superior Tribunal de Justiça reafirmou a posição acerca dos créditos presumidos, o que fortalece ainda mais o afastamento da aplicação da legislação infraconstitucional sobre tal benefício, mas determinou que os demais incentivos de ICMS deveriam seguir os requisitos da Lei nº 12.973/2014.
>
> Essa decisão reforça a interpretação de que as leis ordinárias não se aplicam aos créditos presumidos de ICMS para fins de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.[1]

Dessa forma, deve-se esclarecer que, nos termos dos precedentes firmados pelo E. STJ (EREsp 1.517.492/PR e Tema Repetitivo nº 1.182), o crédito presumido de ICMS é elemento estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podendo ser inserido na referida base imponível, independentemente do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Assim sendo, entendo que, uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo de Santa Catarina, no âmbito do programa Fomentar, cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável à subvenções para investimento, podendo, assim, as receitas dali decorrentes serem excluídas do cômputo do Lucro Real.

Nesse sentido, este Tribunal tem decidido:

[1] MONTENEGRO, João Victor. O Problema da Tributação dos Créditos Presumidos de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL. Revista Direito Tributário Atual, (56), p. 368–385

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.
>
> A Lei Complementar nº 160/2017 tem aplicação aos processos administrativos e judiciais não definitivamente julgados. Em seu art. 9º, determina que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. Estando o Auto de Infração fundamentado tão somente na tese de que os benefícios recebidos pela Contribuinte teriam a natureza de subvenção para custeio e, cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 160/2017, mormente em seus arts. 3º e 10, deve ser dado provimento ao recurso voluntário. CESSÃO DE CRÉDITOS. CAUSA NEGOCIAL DAS OPERAÇÕES. OPERAÇÕES QUE SE REVELAM NECESSÁRIAS E RAZOÁVEIS DENTRO DO CONTEXTO FÁTICO. LEGALIDADE. LIBERDADE NEGOCIAL. A análise da operação realizada (que em que pese seja inusual pois é decorrente de uma realidade bem específica do incentivo Estadual) guarda razoabilidade fática e econômica para a empresa, e está dentro do âmbito da liberdade negocial das partes. TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL. COFINS. PIS. Aplica-se aos lançamentos conexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova. (Acórdão nº 1401-006.055, Relator: Daniel Ribeiro Silva-, Data da Sessão: 18/11/2021)

Logo, na medida que o Estado de Santa Catarina concede um desconto tributário, pode-se dizer que essa situação se assemelha ao caso de crédito presumido devolvido ao contribuinte. Trata-se de uma renúncia por parte do Estado, tal como alegado pela Recorrente, que não deve ser prejudicada pela incidência de tributos federais, sob risco de interferência indevida na política econômica estadual.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais prolatou o Acórdão nº 9101-006.891 – CSRF / 1ª Turma que considerou ser os benefícios fiscais uma espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL e que pode ser aplicado de forma análoga ao presente caso:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ). Ano-calendário:
>
> 2009, 2010, 2011 INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.
>
> A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações

> introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. (...) – (Acórdão nº 9101-006.891, Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Data da Sessão: 04 de abril de 2024)

No que tange aos Pis e Cofins, com base nos posicionamentos do STF e STJ, restou definido que não integram suas bases de cálculos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelo Estados ou Distrito Federal à pessoa jurídica, sob a forma de crédito presumido de ICMS, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

Nesse sentido, cita-se a ementa do Acórdão nº 9303-016.724 – CSRF/3ª TURMA, proferido recentemente na sessão de julgamento de 14 de abril de 2025:

> "CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. ENTENDIMENTO EM CONSONÂNCIA COM O FIXADO PELO STJ NO ERESP N.º 1.517.492/PR Em conformidade com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, os créditos presumidos de ICMS não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins, observado que tais créditos se revestem do caráter de subvenção fiscal concedida por ente federativo em fomento a uma determinada atividade econômica, não se tratando de acréscimo de faturamento ou receita capaz de repercutir na base de cálculo das contribuições PIS/Cofins...

De fato, no âmbito judicial, a exclusão dos valores relativos aos créditos de ICMS concedidos pelos Estados da base de cálculo das contribuições PIS e Cofins foi objeto de deliberação pelo Superior Tribunal de Justiça no AgInt no AREsp 1958353/SC cuja ementa dispõe:

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, DA CSLL, DO PIS E DA COFINS. DESPROVIMENTO DO AGRAVO INTERNO MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. ENTENDIMENTO FIXADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ NO ÂMBITO DOS ERESP N 1.517.492/PR, DJE 1º/2/2018. I - Na origem, trata-se de mandado de segurança em que a parte autora pretende provimento jurisdicional para afastar a inclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ, da CSLL do PIS e da COFINS. Na sentença a segurança foi concedida. No Tribunal a quo, a sentença foi mantida. II - **A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como do PIS e da Cofins, observado que tal crédito não caracteriza, a rigor, acréscimo de faturamento capaz de repercutir na base de cálculo da contribuição. Verifica-se ainda que a inclusão do referido crédito, na base de cálculo dos referidos tributos, acaba por violar o pacto federativo, pois a medida impõe uma limitação na eficácia de benefícios fiscais concedidos pelos estados.**

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Nesse mesmo sentido, destacam-se: (AgInt no AgInt no REsp n. 1.673.954/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/6/2020, DJe 24/6/2020, AgInt no AgInt no REsp n. 1.657.064/PE, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 29/4/2020, DJe 4/5/2020 e AgInt no REsp n. 1.813.047/RS, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 10/3/2020, DJe 17/3/2020). III - No mérito, compulsando detidamente os autos, verifica-se que a decisão proferida pelo Tribunal de origem, de que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e CSLL, tendo em vista que não caracteriza acréscimo de faturamento que repercuta na base de cálculo da contribuição, vai ao encontro da jurisprudência do STJ. Nesse sentido: AgInt no REsp 1.813.018/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 27/9/2021, DJe 1º/10/2021; e AgInt no AREsp 1.898.563/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 13/12/2021, DJe 17/12/2021. IV - Registra-se que a novel legislação (Lei Complementar nº 160/2017), que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014, estabeleceu condições para excluir os benefícios fiscais de ICMS considerados subvenção para investimento da base de cálculo da tributação incidente sobre o lucro real. V - Deve ser afastada a tese da Fazenda Nacional sobre a aludida incidência. VI - Agravo interno improvido (AgInt no AREsp 1958353 / SC, RELATOR Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DATA DO JULGAMENTO 13/06/2022, DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJe 15/06/2022). (destacamos)Destaque-se não ser aplicável ao presente caso o entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema n.º 1.182, haja vista tal tema tratar da inclusão ou não dos benefícios fiscais de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. (Grifei)

No caso dos presentes autos, cumpre frisar que a Fiscalização incluiu na base de cálculo das contribuições as receitas de créditos presumidos de ICMS. Logo a decisão de piso deve ser reformada. Inclusive, em caso análogo ao sob exame, em processo de minha relatoria, esta Turma assim concluiu:

> CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. JURISPRUDÊNCIA DO E. STJ. ELEMENTO ESTRANHO À BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. Nos termos dos precedentes firmados pelo E. STJ (EREsp 1.517.492/PR e Tema Repetitivo nº 1.182), o crédito presumido de ICMS é elemento estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podendo ser inserido na referida base imponível, independentemente do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. (...) DEMAIS TRIBUTOS (CSLL, PIS e COFINS). DECORRÊNCIA DOS MESMOS FATOS E ELEMENTOS DE PROVA. Os lançamentos relativos à CSLL, ao PIS e à COFINS decorrem dos mesmos fatos e elementos de prova relativos ao lançamento do IRPJ e, desse modo, a decisão relativa ao IRPJ se estende, mutatis mutandis, a esses tributos.(Acórdão nº 1402-007.473, Data da Sessão: 16 de outubro de 2025)

Por entender que os créditos presumidos de ICMS tratados nos presentes autos se revestem do caráter de subvenção fiscal concedida por ente federativo em fomento a uma determinada atividade econômica, não se tratando de acréscimo de faturamento ou receita capaz de repercutir na base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, DEVE SER DADO PROVIMENTO AO RECURSO DA RECORRENTE NESTE TOCANTE.

Responsabilidade Tributária Solidária

Os administradores Jackson Roberto Duarte e Gilmara Alves da Silva Duarte foram responsabilizados solidariamente no processo com base no Artigo 135, incisos II e III, do Código Tributário Nacional (CTN), que trata da responsabilidade pessoal por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei.

A razão pela qual a houve tal responsabilização foi que a fiscalização constatou que os administradores retiraram-se formalmente da sociedade em 2010, transferindo suas quotas para os sogros de Jackson (Rosane Alves e Francisco Germano Contezini) de forma apenas documental, sem qualquer transação financeira. Essa manobra teria servido para que Jackson e Gilmara continuassem no controle total da empresa enquanto utilizavam interpostas pessoas para manter registros e benefícios fiscais, como o regime especial de ICMS de Santa Catarina.

Assim sendo, mesmo fora do contrato social, Jackson Roberto Duarte admitiu em depoimento que a parte administrativa, financeira e negocial permaneceu sob seu comando e de Gilmara. Ele atuava como procurador com plenos poderes para movimentar contas bancárias, operar sistemas de importação (Siscomex) e contratar funcionários

No acórdão de piso a responsabilidade solidária foi mantida porque o caso não foi considerado mera inadimplência, mas sim um conjunto planejado de atos para reduzir ou suprimir tributos . Isso incluiu a não escrituração de toda a movimentação financeira (mais de R$ 28 milhões movimentados contra apenas R$ 12 milhões em notas fiscais emitidas) e a omissão deliberada de receitas tributáveis.

Dessa forma, de acordo com a DRJ, os administradores tinham pleno conhecimento de que a movimentação financeira expressiva e continuada era incompatível com as receitas declaradas, agindo conscientemente para eximir a empresa do pagamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Ocorre que Jackson Roberto Duarte e Gilmara Alves da Silva Duarte, em seu recurso voluntário, argumentaram que que a solidariedade tributária exige a existência de um interesse jurídico na situação que constitui o fato imponível, e não apenas um interesse econômico vinculado à atuação comum ou conjunta dos envolvidos e não teria tido participação direta na ocorrência do fato gerador do tributo, bem como que lhes faltaria a condição de sujeito passivo nos atos em que intervêm, não podendo, portanto, ser caracterizados como responsáveis solidários

DOCUMENTO VALIDADO

Porém, razão não lhes assiste, pois, consoante constou no Termo de Verificação e Sujeição Passiva, e-fls. 843, no contexto do procedimento fiscal restaram configurados fatos que repercutiram no campo da sujeição passiva, com conduta tipificada no artigo 135, I e III do Código Tributário Nacional.

De acordo com as provas constantes nos autos, para identificar Jackson Roberto Duarte e Gilmara Alves da Silva Duarte como os administradores de fato da Recorrente (pessoa jurídica), a Fiscalização utilizou um conjunto de provas documentais e testemunhais que evidenciaram a simulação da estrutura societária:

a) Em depoimento prestado à Receita Federal, o Sr. Jackson admitiu, explicitamente, que, mesmo no período em que não constava formalmente no contrato social, a parte administrativa, financeira e negocial da empresa permanecia sob sua responsabilidade;

b) A fiscalização constatou que a transferência de quotas para os sogros de Jackson (Rosane e Francisco) e a posterior "recompra" foram operações estritamente documentais. O próprio administrador confirmou que não houve qualquer pagamento ou recebimento de valores nessas transações;

c) Restou comprovado que os sogros figuravam no quadro social apenas como "testas de ferro" para que a Recorrente mantivesse registros e benefícios fiscais (como o regime especial de ICMS de Santa Catarina) enquanto os administradores originais se mantinham ocultos;

d) A fiscalização verificou que Jackson atuava com procuração para todos os fins, detendo controle total sobre as contas bancárias, contratação de funcionários e operação dos sistemas da Receita Federal (como o Siscomex);

e) A autoridade fiscal utilizou informações de um Inquérito Policial em Itajaí, no qual os sócios formais (Rosane e Francisco) declararam à Polícia Federal que, embora seus nomes estivessem no papel, era Jackson quem efetivamente administrava a Kipplen, ora Recorrente;

f) Portanto, os administradores tinham pleno conhecimento de que a movimentação financeira de mais de R$ 28 milhões era incompatível com as receitas declaradas, agindo conscientemente para omitir tributos.

Nesse contexto, o conjunto probatório permitiu à fiscalização aplicar o artigo 135, III, do CTN, responsabilizando-os pessoalmente pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração à lei, responsabilidade essa, mantida, corretamente pela decisão recorrida.

Outrossim, em que pese alguns pontos já terem sido mencionados, frise-se, que as condutas dos responsáveis solidários foram devidamente individualizadas pela fiscalização. Senão veja-se:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Jackson Roberto Duarte (Sócio de Fato e Administrador)

Jackson foi apontado como o principal articulador da Recorrente, pessoa jurídica. embora tenha se retirado formalmente da sociedade em 2010, ele admitiu em depoimento que toda a parte administrativa, financeira e negocial permaneceu sob seu comando durante o período fiscalizado.

Também atuou como mandatário com poderes totais, operando contas bancárias, contratando funcionários e gerindo os sistemas de comércio exterior (Siscomex) e realizou a transferência de suas quotas para o sogro sem qualquer transação financeira real (pagamento ou recebimento), caracterizando uma alteração contratual apenas documental.

Ademais**,** como gestor, foi responsabilizado pela movimentação bancária em que não se conseguiu comprovar a origem de R$ 11,5 milhões.

Gilmara Alves da Silva Duarte (Sócia de Fato e Administradora):

Gilmara atuou em conjunto com Jackson na manutenção da estrutura da pessoa jurídica sendo a gestora de fato. Assim como Jackson, ela se retirou formalmente do contrato social, mas permaneceu exercendo a administração da empresa para todos os fins (comercial, fiscal e financeiro). Ou seja, Gilmara permaneceu na administração da pessoa jurídica para todos os fins (financeiro, comercial e fiscal) durante todo o período fiscalizado em 2012.

Dessa maneira, foi verificado que a saída de Gilmara da sociedade (2ª alteração contratual) e seu posterior retorno (7ª alteração) foram atos estritamente documentais. O administrador Jackson confirmou, em depoimento, que não houve qualquer transação financeira (pagamento ou recebimento de valores) nessas transferências, o que comprova a natureza fictícia da mudança de sócios.

Em tempo, a fiscalização identificou que os sócios que figuravam no papel (Rosane e Francisco) eram apenas, nos moldes já dito antes, "testas de ferro". A real condução das atividades negociais e financeiras continuou sob o comando de Gilmara e Jackson, com o objetivo de manter regimes fiscais especiais e ocultar os verdadeiros responsáveis.

Vale frisar que Gilmara foi responsabilizada por ter pleno conhecimento de que a movimentação financeira da empresa (R$ 28.641.832,90) era expressiva e totalmente incompatível com as receitas declaradas. A conduta foi classificada não como mera inadimplência, mas como um conjunto de atos planejados para suprimir tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) através da não escrituração contábil e fiscal de operações bancárias.

Ademais, no Termo de Verificação e Sujeição Passiva, e-fls.820-849, extrai-se o seguinte excerto:

> “7. DA SUJEIÇÃO PASSIVA
>
> No contexto do procedimento fiscal deflagrado em desfavor do sujeito passivo acima identificado restaram configurados fatos que repercutem no campo da sujeição passiva, notadamente em face de conduta tipificada no artigo 135 do

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Código Tributário Nacional (CTN), perpetrada pelo sujeitos passivos solidários supra caracterizados, na condição responsáveis pela pessoa jurídica submetida ao procedimento de fiscalização.

> Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a *obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*
>
> *I - as pessoas referidas no artigo anterior;*
>
> *II - os mandatários,* ***prepostos*** *e empregados;*
>
> *III -* ***os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.***

A conduta tipificada nos aludidos dispositivos do CTN, bem como o dolo específico, restam evidenciados por um conjunto de fatos que configuram infração de lei ou contrato social, dentre os quais releva destacar:

- Ambos os sócios retiraram-se da sociedade em 18/02/2010, através da segunda alteração contratual, cedendo suas quotas para Rosane Alves e Francisco Germano Contezini, sem pagamento (sem recebimento), permanecendo na administração da empresa para todos os fins (financeiro, comercial, fiscal, etc.) durante todo período fiscalizado;

- Que a transação de venda (repasse) na 2ª alteração, bem como a recompra (retorno) a empresa, conforme 7ª alteração, foi apenas documental e não houve transação financeira (Nem pagamento nem recebimento de valores).

- A Sra. Rosane e o Sr. Francisco são sogra e sogro, respectivamente. **Eles figuravam no quadro social na empresa durante o período fiscalizado (Laranjas - testas de ferro), porém a parte administrativa, financeira e negocial da empresa permaneceu a cargo do Sr. Jackson e Sra. Gilmara.** Segundo o Sr. Jackson, o interesse na manutenção da empresa durante a ausência formal do Sr. Jackson, visava a manutenção dos regimes e registros junto aos órgãos competentes na esfera federal e estadual, inclusive a manutenção física da empresa, a qual é uma prestadora de serviços. A manutenção do regime tributário diferenciado de ICMS do Estado de Santa Catarina era um dos principais motivos.

-**No período em que não constava formalmente como sócio, atuava como procurador para todos os fins: administrativo, bancário, Sistemas da RFB relativos a importação (Siscomex, etc.), sendo responsável pela contratação de funcionários e toda atividade da empresa.**

- Não escriturou toda sua movimentação financeira e bancária;

- A movimentação financeira total de **R$ 28.641.832,90** não guarda proporção com as importações por conta e ordem registradas na Receita Federal do Brasil e possui suporte em notas fiscais de entrada, apenas no

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

montante de **R$ 7.804.178,12**, que acrescido dos tributos e demais despesas relativas a importação resultaram em saídas de **R$ 12.497.933,91**, conforme notas fiscais emitidas pela Kipplen.

- **Os fatos aqui narrados podem ser corroborados pelo "Termo de Comparecimento e Depoimento" (juntado ao PAF), do Sr. Jackson, no dia 28/09/2016, na Seção de Fiscalização da Receita Federal em Itajaí-SC**.

- Não apurou, não declarou nem recolheu tributos federais sobre todo faturamento/lucro em todo período fiscalizado;

- Não se trata aqui de mera inadimplência, mas sim, um conjunto de atos tendentes a redução ou supressão de tributos;

- Tinha pleno conhecimento que a movimentação expressiva, continuada era incompatível com as receitas declaradas e os procedimentos adotados eram incorretos e que visavam eximir-se do pagamento de tributos.

As verificações fiscais empreendidas culminaram na caracterização de violações à legislação tributária federal, decorrentes da conduta do sócio administrador, na condição de responsável perante a Receita Federal do Brasil, abrangendo a apuração, declaração e o recolhimento dos tributos devidos.

As circunstâncias fáticas evidenciadas no curso das investigações estão declinadas neste Termo de Verificação Fiscal e Sujeição Passiva, lavrado no encerramento dos trabalhos, ato que passa a integrar o presente feito administrativo.

No cenário delineado o Sr. JACKSON ROBERTO DUARTE e GILMARA ALVES DA SILVA DUARTE, na condição de administradores (procuradores), respondem pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias, notadamente em conformidade com o disposto no artigo 135, incisos II e III, do Código Tributário Nacional (CTN)".

Nesse cenário, com base em tais evidências de gestão oculta e fraude estruturada e, considerando que os responsáveis solidários não conseguiram elidir os fatos anteriormente apontados pela fiscalização e confirmados pelo acórdão de piso, não há como não afastar a sujeição passiva.

Da multa de ofício qualificada

Os Recorrentes também se insurgiram contra a manutenção pela DRJ da cobrança da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) sob a alegação de suposta falta de comprovação da origem dos depósitos bancários, com base em presunção simples, não teria o condão de caracterizar fraude, dolo ou simulação.

No entanto, os Recorrentes não escrituraram a contabilidade na sua totalidade e da forma correta. Segundo a fiscalização, tal conduta teve a finalidade da diminuição ou supressão da tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Assim, a fiscalização considerou evidente o intuito de sonegação e fraude, condutas que são tipificadas nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, o que ensejou a aplicação de multa com o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

Já o artigo 957 do RIR/99 assim dispõe:

> *Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):*
>
> *I- de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*
>
> ***II- de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.***
>
> ***Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º):***
>
> *I- juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;*
>
> *II- isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*
>
> *III- isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto na forma do art. 106, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*
>
> *IV- isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto, na forma do art. 222, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal, no ano-calendário correspondente.*
>
> *107. As questões levantadas pela fiscalização, como a sonegação, não foram elididas em sede de impugnação. Dessa forma voto por manter tal exigência".*

Todavia, o percentual de 150% aplicado na cobrança da multa de ofício qualificada deve ser reduzido para 100%. Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do referido § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada.

Vale a conferência da nova redação da legislação:

> *§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:*
>
> *(...)*

DOCUMENTO VALIDADO

> ***VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)***
>
> *VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)*

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Destarte, considerando o disposto no art. 106, II, alínea "c", do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

Tributação Reflexa

Relativamente a tributação reflexa de CSLL, PIS e COFINS, aplica-se a tais exigências reflexas o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, face da íntima relação de causa e efeito entre ambos.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

a) manter parte do lançamento relativo à omissão de receitas a adoção do percentual de 32% referente à presunção do lucro presumido para a CSLL;

b) excluir da base de cálculo utilizada para o lançamento o CRÉDITO DO ICMS concedido através do PROGRAMA CRÉDITO PRESUMIDO por se trata de uma SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO;

c) considerando o disposto no art. 106, II, alínea "c", do CTN, aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.;

d) manter o Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome de Jackson Roberto Duarte e de Gilmara Alves Da Silva Duarte.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça

DOCUMENTO VALIDADO