



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

Processo nº	10920.721671/2014-93
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1402-002.226 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	05 de julho de 2016
Matéria	LUCRO ARBITRADO
Recorrente	DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS SARDAGNA LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre. (STJ - Primeira Seção de Julgamento, Resp 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, DJ 18/09/2009).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Descabe a argüição de nulidade da decisão de primeira instância quando demonstrado nos autos que o acórdão recorrido abordou todas as razões de defesa, ainda que de forma objetiva.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

LUCRO ARBITRADO. CABIMENTO.

Conforme previsão expressa em lei, a apuração do lucro deve ser feita na sistemática do arbitramento quando não são apresentados os elementos da escrituração comercial e fiscal.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2009, 2010

PIS/COFINS. LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO.

Conforme previsto no inciso I, do art. 8º, da Lei nº 10.637/2003 e no inciso II, do art. 10, da Lei nº 10.833/2003 as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado são contribuintes do PIS e da Cofins no regime cumulativo.

PIS.COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO.

Por se tratar de imposto próprio, que não comporta a transferência do encargo, a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS. Precedentes do STJ (Súmulas nºs 68 e 94). As autoridades administrativas e tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, benefícios de exclusão da base de cálculo do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador não contemplou com a vantagem. A mesma conclusão se estende à Contribuição ao PIS.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e a argüição de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

A abertura da Fiscalização foi motivada por relatório elaborado pela Equipe de Acompanhamento dos Maiores Contribuintes da DRF Joinville apontando possíveis irregularidades tributárias praticadas pelo contribuinte acima identificado.

A Distribuidora de Alimentos Sardagna Ltda., CNPJ 00.056.685/0001-98, tributou o lucro das operações realizadas nos anos-calendário 2009 a 2011, exercícios 2010 a 2012, no regime do lucro real.

O período fiscalizado é o dos anos calendários de 2009 a 2011 e os tributos verificados são IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

O termo de início data de 15 de outubro de 2013, onde foi iniciado o Procedimento Fiscal na empresa, e a contribuinte foi intimada a apresentar:

1 - Cópia do estatuto social e suas alterações nos últimos cinco anos, que identifiquem os responsáveis pela Cooperativa;

2 - Apresentação dos Balancetes Mensais referentes aos anos calendários 2009 a 2010;

3 - Informar se a empresa é parte em ação judicial em face da União para eximir-se ou reduzir o pagamento de tributos federais. Em caso positivo, apresentar os principais documentos pertinentes ao feito, tais como petição inicial, decisões proferidas, depósitos judiciais

Em 22 de outubro de 2013, a contribuinte entregou os documentos e balancetes solicitados relativos ao ano calendário de 2010, alega não ser possível entregar os balancetes referentes ao ano calendário de 2009, devido ao incêndio ocorrido em fevereiro de 2010 e informa não ser parte em Ação judicial para se eximir ou reduzir o pagamento de tributos federais.

Em 04 de novembro de 2013, a contribuinte solicitou prorrogação de prazo para entrega dos arquivos em meio magnético referente ao ano calendário de 2010. Na mesma data, reafirmou a sua impossibilidade de entregar balancetes ou arquivos referentes ao ano calendário de 2009 e entregou documentos e reportagens comprovando o incêndio ocorrido em fevereiro de 2010.

Em 04 de dezembro de 2013, a contribuinte entregou os arquivos magnéticos referentes ao ano-calendário de 2010, bem como reafirmou a impossibilidade de apresentação dos dados referentes ao ano-calendário de 2009.

Considerando que a contribuinte entregou as DACON - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais, relativas a apuração do PIS e COFINS "zeradas" ou deixou de entregá-las, nos anos calendários de 2010 e 2011, a fiscalização intimou a empresa em 12 de novembro de 2013 a apresentar as referidas DACONs com as planilhas de apuração preenchidas. Na mesma Intimação a contribuinte foi cientificada da conversão do Procedimento Fiscal em Fiscalização e ampliação do prazo do mesmo para incluir o ano-calendário de 2011:

1- Apresentar as DACON - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais, referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011, com as planilhas de apuração preenchidas com os valores apurados.

2- Apresentação dos Balancetes Mensais referentes ao ano-calendário 2011.

Em 17 de dezembro de 2013, a contribuinte entregou cópias das Dacons já entregues (zeradas) e solicitou novo prazo para entrega das planilhas de apuração preenchidas. Na mesma data entregou os balancetes mensais referentes ao ano calendário de 2011.

Em 14 de janeiro de 2014 a contribuinte entregou as planilhas de apuração com valores referentes aos anos-calendário de 2010 (a partir de fevereiro) e 2011.

Em 14 de março de 2014 a contribuinte foi intimada a apresentar memória de cálculo dos dados que deram origem aos valores calculados pelo contribuinte como Base de cálculo de créditos da Planilha entregue em 14 de janeiro de 2014, assim como complementar a planilha com os dados referentes a Janeiro de 2010.

Em 27 de março de 2014, a contribuinte apresentou a memória de cálculo contendo CFOPs das notas fiscais que deram origem aos valores calculados como base de cálculo de créditos na planilha entregue. Com relação ao item 02 da intimação (Apuração do PIS e COFINS devido em janeiro de 2010) nada informa e se compromete a complementar a resposta.

Em 01 de abril de 2014, em mensagem eletrônica o representante da empresa informou:

"Cfe combinado segue posicionamento quanto ao item "2" da MPF 09.2.02.002013-00847-8 de 14/03/14, a empresa não apresentou arquivos fiscais de Janeiro/2010 que comprovasse movimentos na escrita fiscal para fins de levantamento de memória de cálculo para apuração de Pis e Cofins, baseado no BO de incêndio ocorrido nas dependências da empresa".

Em 05 de maio de 2014, a contribuinte é intimada a apresentar os LALURs referentes aos anos-calendário de 2009 a 2011 e a explicar valor constante de sua DIPJ referente ao ano calendário de 2011.

Em 19 de maio de 2014, a contribuinte entregou os Livros de apuração do Lucro Real- -LALURs referentes aos anos calendários de 2010 e 2011, informou não ser possível a entrega do Livro referente ao ano-calendário de 2009, em função do incêndio ocorrido em fevereiro de 2010 e retifica a informação constante na DIPJ do ano-calendário de 2010- Demonstração do Lucro Real-PJ em Geral- na Linha 02 - Ajuste do Regime Tributário de Transição-RTT que deixa de ser o valor de 20.378.094,98 para passar a ser zero.

A fiscalização informou que Distribuidora de Alimentos Sardagna Ltda., CNPJ 00.056.685/000198, não efetuou qualquer pagamento referente aos tributos em Fiscalização no ano-calendário de 2009. A DIPJ 2010, ano-calendário 2009, foi entregue zerada.

DO ARBITRAMENTO

Para o ano-calendário de 2009, e o primeiro trimestre de 2010, a fiscalização baseado no art. 530, inciso III do RIR/99, procedeu o arbitramento, pois, a fiscalizada não apresentara livros e documentos.

Por decorrência, a base de cálculo do PIS e da Cofins foram apuradas pelo regime de incidências cumulativa.

INFRAÇÕES APURADAS

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 22/07/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ano-calendário de 2009:

No ano-calendário de 2009, a contribuinte entregou a DIPJ zerada; não possui o Livro Registro de Apuração do Lucro Real -LALUR; Não efetuou nenhum pagamento referente aos tributos em Fiscalização; Não possui nenhum documento Fiscal; Não possui nenhum Livro Fiscal. Intimada, respondeu por diversas vezes, não ser capaz de apresentar a escrituração contábil/fiscal.

A Receita Bruta da empresa foi apurada através dos dados informados pela contribuinte a Secretaria da Fazenda do Estado de SC e obtidos através de convênio. Os dados informados foram retirados da Declaração de ICMS e Movimento Econômico- DIME, anexadas ao processo.

O percentual de arbitramento utilizado foi o de 9,6% sobre a Receita Bruta conhecida.

A contribuinte entregou DCTF com valores declarados de PIS e Cofins no período.Tais valores foram considerados pela fiscalização e deduzidos daqueles calculados sob o regime de apuração cumulativa, conforme demonstrado no Auto de Infração.

Ano-calendário de 2010:

No ano-calendário de 2010, a contribuinte entregou a DIPJ, apurando Lucro anual; Apresentou LALUR, apurando Prejuízo anual; não efetuou nenhum pagamento referente aos tributos em Fiscalização; não possui nenhum documento Fiscal relativo ao mês de Janeiro; não possui nenhum Livro Fiscal com dados referentes ao mês de janeiro. Intimada, respondeu não ser capaz de apresentar a escrituração contábil/fiscal do mês de janeiro.

A Receita Bruta da empresa foi apurada através dos dados informados pela contribuinte a Secretaria da Fazenda do Estado de SC e obtidos através de convênio. Os dados informados foram retirados da Declaração de ICMS e Movimento Econômico- DIME, anexadas ao processo.

O percentual de arbitramento utilizado foi o de 9,6% sobre a Receita Bruta conhecida.

Conforme já adiantado em relação ao PIS e COFINS no primeiro trimestre passa necessariamente a ser efetuada pelo regime de incidência cumulativa.

No período de abril a dezembro, de acordo com a escrituração contábil apresentada, a fiscalização não apurou Lucro a ser tributado.

Com relação ao PIS e COFINS, no período de abril a dezembro, o contribuinte apresentou planilhas de calculo com os valores devidos que estão sendo cobrados através de infração própria no Auto de Infração.

Ano-calendário de 2011

No ano-calendário de 2011, a contribuinte: Entregou a DIPJ apurando Prejuízo anual; apresentou LALUR, apurando Prejuízo anual contábil de R\$ 193.748,35 e Prejuízo anual Real de R\$ R\$ 65.300,79; não efetuou nenhum pagamento referente aos tributos em Fiscalização;

Com base na escrituração contábil digital entregue pela contribuinte a fiscalização apurou o resultado anual da empresa, conforme TVF.

Assim, consta no Auto a Infração, a infração referente ao Lucro Real recalculado com a adição das despesas não dedutíveis e o seu consequente reflexo na apuração do IRPJ e CSLL.

Com relação ao PIS e COFINS, a contribuinte apresentou planilhas de cálculo com os valores devidos que estão sendo cobrados através de infração própria no Auto de Infração.

A contribuinte apresentou suas razões (resumo):

DA DECADÊNCIA

A impugnante alega que estaria decaído o PIS/Cofins de 02/2009 a 06/2009 (notificação em 16/06/2014), pois, nos demonstrativos anexos aos autos de infração no campo “contribuição devida”, indicam expressamente a existência de deduções relativas aos meses de competência de 02/2009 a 06/2009. Assim, a decadência se daria pelo art. 150, § 4º, do CTN.

Também alega, que a retenção na fonte se equipara ao pagamento para efeitos da decadência.

DO ARBITRAMENTO

Alega que em relação a 2009 ficou impossibilitada de fornecer informações à fiscalização devido ao incêndio ocorrido. Também alega que achou que a fiscalização se sensibilizaria com sua situação, e concluiria que a empresa era deficitária.

Questiona o percentual do arbitramento (confisco), e tece comentários sobre o conceito de renda do art. 43 do CTN.

Alega que o arbitramento tem fundamento no art. 148 do CTN. Que ela deveria ter sido avisada do arbitramento, assim, ela escolheria o lucro real.

Demonstra despesas possíveis de abater se tivesse optado pelo lucro real. Quanto ao ano de 2010, a empresa conta com escrita regular para o período de fevereiro a dezembro, que apontou um prejuízo de R\$ 5.313.160, 08. Sendo certo o prejuízo com a inclusão de janeiro de 2010.

Ainda quanto ao arbitramento para o 1º trimestre de 2010, não há como ser mantido, pois, a falta de documentação foi apenas em relação a janeiro.

PIS/COFINS CUMULATIVOS – VENDAS DE PRODUTOS MONOFÁSICOS – EXCLUSÃO

Alega que em razão das DACONs (ficha 07 A-item 5) a empresa comercializa bebidas frias sujeitas à tributação monofásica do PIS/COFINS, na forma do art. 58 A e 58 V da Lei nº 10.833/03. Assim, alega que nem todas as receitas informadas em DIME podem ser tributadas por essas contribuições.

Em acréscimo, a contribuinte acosta aos autos relatórios indicando saídas não oneradas por PIS/Cofins no período de 2010 a 2013, Doc. 05.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS

Alega que quanto ao PIS/Cofins de 01/2009 a 03/2010 teria direito à sistemática não-cumulativa, pois, teria feito a opção na DIPJ pelo lucro real.

Alega que quanto ao PIS/Cofins de 04/2010 a 12/2011, teria direito a amplo crédito. O rol de créditos contidos nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, art. 3, seria

meramente exemplificativo. Indica outras despesas como alimentação, cursos manutenção de veículos etc.

Todos os itens que integram o custo deveriam gerar deduções para o PIS/Cofins.

Alega que em uma outra linha de raciocínio, para se manter a não-cumulatividade deve se outorgar créditos sobre todas as mercadorias, insumos custos e demais despesas incorridas ou pagas que se mostrem necessárias à obtenção dos recursos tributáveis.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO

Alega que para o PIS/Cofins de todo o período deve ser procedida a exclusão do ICMS da base de cálculo. O ICMS não constitui receita própria, mas sim do Estado.

Anexa opiniões doutrinárias.

Alega que quanto ao IRPJ e CSLL arbitrados, estes devem também ter excluídos de sua base de cálculo o ICMS.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Alega o não cabimento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília prolatou o Acórdão 03-68.299 negando provimento à impugnação apresentada. Devidamente científica, a interessada recorre a esta Corte ratificando as razões expedidas na peça impugnatória. Acrescenta preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

Em preliminar, a interessada suscita a nulidade da decisão recorrida que, alega, teria sido lacônica em relação a diversos argumentos apresentados na defesa e, no que se refere à solicitação para que as contribuições ao PIS/Cofins fossem exigidas pela sistemática não cumulativa no período de 01/2009 a 03/2010, sequer se manifestou. Acrescenta ainda que, quanto às hipóteses de creditamento, a decisão é nula por estar desprovida de fundamentação clara e específica.

O fato da decisão ser lacônica é uma característica do relator e não pode de per si dar azo à argüição de nulidade. Quanto às hipóteses de creditamento o acórdão pronunciou-se pela ausência de previsão legal que atendesse às razões de defesa. Em relação ao pleito para apuração do PIS e da Cofins pela sistemática não cumulativa entre 01/2009 e 03/2010 a matéria foi sim enfrentada pela decisão hostilizada:

[...]

Quanto ao PIS/Cofins cumulativos lançados, estes o foram de acordo com a legislação (art. 8º, II da Lei nº 10.637/02 e art. 10, II da Lei nº 10.833/03) apurados na forma cumulativa devido ao arbitramento (01/2009 a 03/2010).

[...]

Rejeita-se, portanto, a argüição de nulidade.

Quanto à decadência, a interessada não questiona a aplicação da regra definida pelo inciso I, do art. 173, do CTN, aos casos em que não é realizado pagamento, simplesmente alega que o pagamento foi realizado no que se refere ao PIS e à Cofins para os fatos geradores ocorridos entre 02/2009 e 06/2009, pagamentos esses que teriam sido deduzidos pelo Fisco na apuração da exigência.

Na verdade, a Fiscalização deduziu valores que estavam lançados em DCTF pois a princípio não se justificaria a cobrança desses valores com multa de ofício. Entretanto, a autoridade lançadora deixou claro que não houve qualquer pagamento. Correta, portanto, a contagem do prazo sob a égide do inciso I, do art. 173, do CTN, implicando na inocorrência da caducidade.

Em relação à apuração do resultado por arbitramento no ano-calendário de 2009 e no 1º trimestre de 2010 as alegações do sujeito passivo são totalmente infundadas.

De imediato, registre-se que não há que se falar em surpresa ou ausência de advertência prévia na adoção do procedimento. O Termo de Intimação Fiscal lavrado em 12/11/2013 é taxativo:

A partir da ciência deste Termo, nenhuma retificação relacionada aos tributos/ períodos em Verificação Fiscal: **IRPJ, CSLL PIS e COFINS de 01/2009 a 12/2011** será considerada.

Fica o contribuinte ciente que os tributos relativos ao ano calendário de 2009, serão apurados de forma arbitrada em caso de confirmação de impossibilidade de apresentação dos registros contábeis e fiscais.

Conforme narrado no Termo de Verificação, foram efetuadas várias solicitações para apresentação dos elementos da escrituração concernente ao períodos sob exame. A legislação é claríssima em determinar o arbitramento do lucro nos casos em que o sujeito passivo deixar de apresentar os livros e documentos da escrituração (art. 530, III, do RIR/99).

O argumento quanto à aplicação do art. 148, do CTN foi bem enfrentado pela decisão recorrida. Abstraindo-me de replicar aqui todos os argumentos lá expeditos, os quais endosso, limito-me a ratificar a ideia principal pela qual o dispositivo em questão é previsto em situações diversas, como por exemplo a aferição do preço de um bem, sem aplicabilidade ao caso aqui sob exame.

A apuração seguiu as normas em vigor, com aplicação do percentual previsto em lei. Não cabe ao órgão administrativo avaliar argüições de confisco ou alegações supervenientes quanto à possibilidade de apuração do lucro real que não foram trazidas durante o procedimento fiscal.

Especificamente em relação ao mês de janeiro de 2010, não há como “separá-lo” dos meses de fevereiro e março pois a apuração do lucro arbitrado é trimestral. Assim, a ausência de escrituração regular num determinado mês compromete o resultado de todo o período de apuração.

A sistemática de apuração do lucro arbitrado, através da aplicação de um percentual sobre a receita, o que impede a exclusão de valores da base de cálculo sem previsão legal, como é o caso do ICMS.

A solicitação de exclusão, na base de cálculo do PIS e da Cofins, das vendas de produtos sujeito à tributação monofásica não merece guarida. Em primeiro lugar porque tais vendas, se ocorreram, não estão indicada nas DACONS, conforme ressaltado pela decisão recorrida. Em segundo lugar porque tampouco podem ser identificadas na planilhas apresentadas na impugnação, sem apresentação de outros elementos que corroborem os valores ali indicados. E, por fim, mesmo que fossem identificadas nas planilhas, ainda assim tais documentos não teriam valor probante nesse item da defesa, pois tratam das contribuições não cumulativas o que pode ser atestado pela utilização das alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,65% para a Cofins.

Em relação ao direito à sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins para o período de 01/2009 a 03/2010, a pretensão da recorrente vai de encontro às normas de regência. Conforme previsto no inciso I, do art. 8º, da Lei nº 10.637/2003 e no inciso II, do art. 10, da Lei nº 10.833/2003 as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado são contribuintes do PIS e da Cofins no regime cumulativo.

Ainda com relação à sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins mas agora em relação ao período de 04/2010 a 12/2011, a interessada pleiteia o que seria o

“direito amplo de crédito”. Não há como acatar o pedido pelo simples fato de que os valores cobrados do PIS e da Cofins no período em questão foram aqueles informados pelo sujeito passivo e portanto, deveriam conter os créditos a que a recorrente faz jus. Como os valores não foram questionados pela autoridade lançadora, não há que se falar em créditos não considerados.

Quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, a matéria ainda não está pacificada no âmbito do Poder Judiciário, apesar da manifestação do STF. Algumas manifestações em sentido contrário ao pleito do sujeito passivo:

- Súmula TFR nº 258: “Inclui-se na base de calculo do PIS a parcela relativa ao ICM.”;
- STJ – Súmula 68: “A parcela do ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”;
- STJ – Súmula 94: “A parcela do ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial”.

Por oportuno, destaco entendimento de fundamental relevância na edição da Súmula 68 do STJ contido no voto condutor do aresto no REsp 16841/DF, de lavra do Ministro Garcia Vieira:

Estabelece o art. 3º da Lei Complementar 07/70 constituir o Fundo de Participação de duas parcelas, a primeira mediante dedução do imposto de renda e a segunda com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento. O ICM incide sobre valor da mercadoria, compõe o seu preço e integra o faturamento da empresa. Deste faz parte também as despesas com impostos e outras despesas, pagas pelo comprador. Assim, a contribuição social da empresa, calculada com base no seu faturamento, nos termos da citada Lei Complementar nº 07/70, é calculada sobre o total das vendas, de sua receita bruta, composta também do ICM. Se este está incluído no preço da mercadoria, não se pode excluir da base de cálculo do PIS. [grifo nosso]

As recentes decisões do STJ sobre a matéria, como não poderiam deixar de ser, traduzem a sedimentação sobre o melhor entendimento da controvérsia:

1ª Turma AgRg no Ag 1069974 PR - DECISÃO:17/02/2009 (unânime) - Relator Minisrto FRANCISCO FALCÃO.

MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. INCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO. PIS E COFINS. SÚMULAS 68 E 94 DO STJ. LEGALIDADE. RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 83/STJ.

I - O acórdão recorrido encontra-se em perfeita consonância com a jurisprudência desta Corte, que firmou o entendimento de que se inclui na base de cálculo da COFINS e do PIS a parcela relativa ao ICMS, consoante se depreende das Súmulas 68 e 94 do STJ.

II - Incidência do óbice sumular 83/STJ ao trânsito do recurso especial. III - Agravo regimental improvido. (AgRg no Ag 1069974/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, 17/02/2009, DJe 02/03/2009)

No mesmo sentido pode-se citar também os acórdãos AgRg no Ag 1005267 RS (1ª Turma), REsp 881370 RJ (2ª Turma), AgRg no Ag 1018355 RS (2ª Turma), todos decididos, de forma unânime, a partir de 2008.

No âmbito do STJ, não há sequer uma decisão, nas últimas duas décadas, em sentido diverso.

Cumpre ainda esclarecer que os dispositivos legais que regem a matéria (Leis números 9.718/1998, 10.637/2002 e 10.833/2003) trazem artigos específicos que tratam das exclusões permitidas para fins de determinação da receita bruta/faturamento, base de cálculo de tais contribuições.

No art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, consta que:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º [revogado]

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; [grifo nosso]

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III - [revogado]

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Conforme se observa, o dispositivo legal em comento prevê que a única parcela de ICMS que poderá ser excluída da receita bruta é a que se refere à substituição tributária. Ora, entender que o ICMS cobrado na condição de contribuinte possa ser também excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins por não corresponder ao conceito de receita bruta, implica, a uma só vez, utilizar-se de exclusões não previstas em lei, bem como que interpretar que o legislador empregou “expressões supérfluas” ao permitir a exclusão do ICMS cobrado na condição de substituto tributário, uma vez que, se o ICMS cobrado do vendedor na condição de contribuinte - embutido no preço da mercadoria – não compusesse o conceito de receita bruta, mais razão ainda assistiria a não inclusão do ICMS cobrado em razão da “substituição tributária” na base de cálculo de tais contribuições. Contudo, se o legislador previu expressamente a exclusão do ICMS “substituição tributária” da receita bruta torna-se imperioso entender que tal parcela estaria compreendida em seu conceito, sob pena de considerar tal norma inócuia.

É princípio basilar de hermenêutica jurídica que a lei não contém palavras inúteis. Ou seja, as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia, pois, conforme leciona Caros Maximiliano, não se presumem, na lei, palavras inúteis (Hermenêutica e Aplicação do Direito, 8. ed., Freitas Bastos, 1965, p. 262).

De modo semelhante, não há nas Leis nº 10637/2002 e nº 10.833/2003 dispositivos prevendo a exclusão do ICMS cobrado do vendedor, na condição de contribuinte, das bases de cálculo do PIS e Cofins não cumulativos (faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil).

A respeito das questões constitucionais envolvendo a matéria, seu mérito não pode ser analisado por este Colegiado. Essa análise foge à alçada das autoridades administrativas, que, em regra, não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Deve-se observar que as supostas ofensas aos princípios constitucionais levam a discussão para além das possibilidades de juízo desta autoridade. No âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe, tão somente, verificar se o ato praticado pelo agente do fisco está, ou não, conforme à lei, sem emitir juízo de constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato. Ademais, o próprio Regimento Interno do CARF, em seu art. 62, dispõe que *“Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”* O caso concreto não se enquadra nas exceções elencada no parágrafo único de tal dispositivo regimental, portanto, as normas atacadas são de aplicação cogente aos membros do CARF.

Na esfera administrativa consolidou-se o entendimento pelo descabimento da exclusão, por ausência de previsão legal. A CSRF é taxativa (Acórdão 9303-003.549):

Por se tratar de imposto próprio, que não comporta a transferência do encargo, a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS. Precedentes do STJ (Súmulas nºs 68 e 94). Às autoridades administrativas e tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, benefícios de exclusão da base de cálculo do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador não contemplou com a vantagem. A mesma conclusão se estende à Contribuição ao PIS.

Desse modo, voto por negar provimento à exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício também é matéria amplamente consolidada nesta Corte no âmbito das três turmas da CSRF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

Em resumo de todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e arguição de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Leonardo de Andrade Couto - Relator