



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

Processo nº 11040.721569/2011-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.564 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2014
Matéria SIMPLES e IRPJ
Recorrente MARCONDES JESUS LEIRIA DE OLIVEIRA - ME
Recorrida 1ª Turma da DRJ/POA

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Data do fato gerador: 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007, 31/05/2007, 30/06/2007

SIMPLES. OMISSÃO DE RECEITA.

As diferenças existentes entre as receitas registradas nos Livros Registros de Apuração do ICMS e as receitas informados na Declaração Simplificada na Pessoa Jurídica SIMPLES, constitui omissão de receita passível de tributação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 30/09/2007, 31/12/2007, 31/03/2008, 30/06/2008, 30/09/2008, 31/12/2008

LUCRO ARBITRADO. OMISSÃO DE RECEITA. As diferenças existentes entre as receitas registradas nos Livros Registros de Apuração do ICMS e as receitas informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica e nas DCTF, constitui omissão de receita passível de tributação.

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O ICMS se inclui na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Súmulas 68 e 94 do STJ.

A exclusão da parcela de ICMS, cobrada do vendedor na condição de contribuinte, não está elencada entre as exclusões das bases de cálculo do PIS e da Cofins permitidas pelas normas que regem tais contribuições.

RECEITA TRIBUTADA A MENOR. CONDUTA REITERADA. CABIMENTO DA MULTA AGRAVADA PARA 150%. A conduta do Contribuinte de oferecer à tributação receitas inferiores as realmente

auferidas, reiteradamente, apurando e recolhendo imposto de renda e contribuições a menor, denota o elemento subjetivo da prática dolosa, justificando o agravamento da multa para 150%.

Recurso voluntário improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a arguição de incompetência para apreciar a matéria referente à exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Moisés Giacomelli Nunes da Silva que votaram por dar provimento parcial para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor nessa matéria.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá – Relator

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez. e Carlos Pelá.

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ-Simples, CSLL-Simples, PIS-Simples, COFINS-Simples, INSS-Simples (fls. 2/56) e de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, calculados pela sistemática do Lucro Arbitrado (fls. 208/248), lavrados em razão da suposta omissão de receita, apurada pelas autoridades fiscais a partir do confronto entre os valores das receitas registrados nos Livros Registros de Apuração do ICMS e os valores das receitas informadas na Declaração Simplificada na Pessoa Jurídica – SIMPLES, período de 01/01/2007 a 30/06/2007, e na DIPJ – Lucro presumido ou DCTF e DACTON (para o PIS e Cofins), períodos de apuração 01/07/2007 a 31/12/2008.

A Contribuinte atua no transporte rodoviário de cargas, tendo apresentado no primeiro semestre de 2007 declaração simplificada pelo SIMPLES. Nos 2º e 3º trimestres de 2007 e 1º a 4º trimestres de 2008 apresentou a DIPJ com base no lucro presumido.

Além da omissão de receita apurada no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, na sistemática do SIMPLES, foram apuradas insuficiências nos recolhimentos de tributos nos mesmos períodos, em decorrência da alteração dos percentuais aplicáveis sobre a receita bruta acumulada por conta da adição da receita omitida à declarada.

Nos 3º e 4º trimestres de 2007 e nos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2008, em razão da falta de escrituração no Livro Caixa da movimentação financeira, inclusive da bancária, e também, não tendo apresentado a escrituração comercial e fiscal, a Fiscalização, arbitrou o lucro, tomando por base a receita bruta.

Em virtude da omissão de receita apurada, foi aplicada multa qualificada de 150%, conforme art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 e realizada a Representação Fiscal para Fins Penais (processo nº. 11040.721572/201137). No caso da insuficiência de recolhimento, foi aplicada multa de 75%, prevista no inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

A Contribuinte apresentou impugnação (fls. 298/337) e documentos (fls. 338/402), trazendo, em síntese, os seguintes argumentos: **(i)** Alega que nos anos de 2007 e 2008 não possuía frota própria de caminhões, sendo necessária a contratação de veículos de terceiros. Desse modo, repassava 80% do valor cobrado pelos fretes. Portanto, somente podem ser considerados como base de cálculo, 20% dos valores recebidos pelos serviços de frete, ou seja, somente 20% de fato representa o faturamento. No caso, é inconcebível considerar os valores repassados a terceiros, que apenas transitaram pela contabilidade (mera entrada de numerário), como integrantes das bases de cálculo para os tributos; **(ii)** A impossibilidade de o ICMS ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS; **(iii)** A inconstitucionalidade da majoração da base de cálculo do PIS e da COFINS determinada pela Lei nº 9.718/98; **(iv)** A multa no percentual de 150% não pode exigida, eis que em momento algum houve a intenção de omitir, muito menos de forma dolosa, a sua documentação fiscal. Além disso, a multa de 150% possui caráter confiscatório, sendo desproporcional e ilegal; e **(v)** Requer a produção de prova técnica contábil para que seja demonstrado que as bases de cálculo dos tributos apurados pela Fiscalização não levaram em conta o real faturamento. Indica o perito.

A 1ª Turma da DRJ/POA julgou o lançamento procedente (fls. 413/428), nos termos da ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Data do fato gerador: 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007, 31/05/2007, 30/06/2007

SIMPLES. RECEITA BRUTA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS. Na prestação de serviços de transporte de cargas, quando os serviços de transportes são realizados por conta e exclusiva responsabilidade da transportadora, recebendo os valores dos fretes, inclusive aqueles efetuados por terceiros, a totalidade dos recebimentos decorrentes dessas operações integra a receita bruta para fins de determinação da base de cálculo do SIMPLES, não tendo amparo legal a exclusão dos valores repassados a terceiros pelos fretes subcontratados.

SIMPLES. OMISSÃO DE RECEITA. As diferenças existente entre as receitas registradas nos Livros Registros de Apuração do ICMS e as receitas informados na Declaração Simplificada na Pessoa Jurídica SIMPLES, constitui omissão de receita passível de tributação.

SIMPLES. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. É cabível a exigência das diferenças de imposto e contribuições recolhidas a menor, em decorrência da alteração dos percentuais aplicáveis sobre a receita bruta acumulada por conta da adição da receita omitida à declarada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 30/09/2007, 31/12/2007, 31/03/2008, 30/06/2008, 30/09/2008, 31/12/2008

LUCRO ARBITRADO. RECEITA BRUTA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS. Na prestação de serviços de transporte de cargas, quando os serviços de transporte são realizados por conta e exclusiva responsabilidade da transportadora, recebendo os valores dos fretes, inclusive aqueles efetuados por terceiros, a totalidade dos recebimentos decorrentes dessas cálculo do lucro arbitrado, não tendo amparo legal a exclusão dos valores repassados a terceiros pelos fretes subcontratados.

LUCRO ARBITRADO. OMISSÃO DE RECEITA. As diferenças existente entre as receitas registradas nos Livros Registros de Apuração do ICMS e as receitas informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica e nas DCTF, constitui omissão de receita passível de tributação.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS/PASEP. COFINS. CSLL. INSS. A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa.

BASE DE CÁLCULO. PIS/PASEP. COFINS. As contribuições para o PIS e para a COFINS devem ser calculadas com base na receita bruta, assim entendida a receita bruta da pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DISCUSSÃO. Incabível na esfera administrativa a discussão de que uma determinada norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, pois essa competência é atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, na forma dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal.

RECEITA TRIBUTADA A MENOR. CONDUTA REITERADA. CABIMENTO DA MULTA AGRAVADA PARA 150%. A conduta do Contribuinte de oferecer à tributação receitas inferiores as realmente auferidas, reiteradamente, apurando e recolhendo imposto de renda e contribuições a menor, denota o elemento subjetivo da prática dolosa, justificando o agravamento da multa para 150%.

Irresignada, a Contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 438/477), sustentando, preliminarmente, o cerceamento do seu direito de defesa em razão do indeferimento do pedido de perícia e, no mérito, repisa os argumentos de sua peça impugnatória.

Tento em vista que dentre as matérias afetas ao julgamento do presente processo está a inclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS; e, considerando que essa matéria está submetida a julgamento no STF pelo rito do art. 543-B, o julgamento do processo foi sobrestado até ulterior decisão definitiva nos autos do RE 574706, nos termos do que determinam os § 1º e 2º artigo 62-A do RICARF.

Contudo, em razão, da revogação dos § 1º e 2º do art. 62-A do RICARF pela Portaria MF nº. 545/13, o processo foi novamente encaminhado para julgamento.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

O recurso atende a todos os pressupostos de admissibilidade. Deve, pois, ser conhecido.

Na primeira oportunidade que tive de analisar o caso dos autos, a maior parte das controvérsias restaram decididas, restando para apreciação, tão somente, o debate sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Por essa razão, reafirmo e transcrevo as razões de decidir já expostas naquela oportunidade, deixando para o final a análise da legitimidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

De plano, cumpre destacar que o recurso voluntário, assim como a impugnação interposta pela contribuinte é parcial, haja vista não apresentar qualquer contestação expressa às infrações que lhe foram imputadas pela fiscalização dando origem aos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS calculados de acordo com a sistemática do Simples Nacional ou do Lucro arbitrado.

A Recorrente contesta, tão somente, a aplicação da multa qualificada de 150% e as bases de cálculo utilizadas pela fiscalização, atacando o conceito de receita bruta adotado para apuração do imposto de renda e das contribuições.

Assim, a omissão de um item no recurso voluntário e na impugnação da contribuinte, por si só caracteriza a concordância do sujeito passivo relativamente à parte não contestada, ensejando a aplicação do art. 17 do Decreto nº. 70.235/1972, que rege o Processo Administrativo Fiscal.

Dito isso, passo a analisar a preliminar argüida pela Recorrente.

Inicialmente, no que tange à preliminar de cerceamento de direito de defesa alegada pelo contribuinte, entendo descabida.

Do exame dos autos, especialmente da decisão a quo, é possível verificar que as instâncias anteriores consideraram os documentos e alegações apresentadas pelo contribuinte, muito embora tenha entendido pela desnecessidade de perícia.

Nesse contexto, não é demais frisar que a autoridade julgadora pode apreciar livremente as provas apresentadas conforme sua convicção e juízo, determinando a realização de diligência ou

perícia quando entender imprescindíveis ao deslinde da controvérsia, o que não acontece no caso concreto.

Passo à análise do mérito.

Não merece reparo a decisão recorrida.

O Contribuinte sustenta que somente 20% dos valores recebidos a título de fretes representa faturamento, pois repassa o restante para terceiros que prestam o serviço de transporte de cargas em seus veículos. Assim, os valores repassados a terceiros, não poderiam integrar a base de cálculo dos tributos lançados.

Ora, não há previsão legal que permita, nas sistemáticas do Simples, do Lucro Arbitrado ou do Lucro Presumido, que os valores repassados a terceiros a título de fretes possa ser deduzido da receita bruta.

Tanto no Simples, como no Lucro arbitrado e no Lucro presumido, a apuração do Imposto de Renda é baseada na receita bruta auferida, como pontuado pela decisão recorrida.

Com efeito, uma vez que o Contribuinte optou pelo Simples no período de 01/01/2007 a 30/06/2007 e teve o seu lucro arbitrado no período de 01/07/2007 a 31/12/2008, está correto o procedimento da Fiscalização que considerou como base de cálculo os valores totais dos fretes, sem excluir, por falta de previsão legal, os valores supostamente transferidos para terceiros pelos fretes subcontratados. Tais valores, se comprovados, somente poderiam ser deduzidos como custos ou despesas, caso fosse adotada a forma de tributação pelo lucro real, que não é o caso do Contribuinte.

Além disso, a Contribuinte alega erro no apuração dos créditos tributários lançados em razão (i) da inconstitucionalidade da majoração da base de cálculo do PIS e da COFINS determinada pela Lei nº 9.718/98; e (ii) da impossibilidade de o ICMS ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS.

De fato, a inclusão de receitas não operacionais na base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme previstos no § 1º do art. 3º da Lei nº. 9.718/98, foi devidamente declara inconstitucional pelo Plenário do STF.

Em 09/11/2005, o Tribunal Pleno do STF completou o julgamento dos Recursos Extraordinários nº 346.0846, 358.273, 357.950 e 390.8405, declarando inconstitucional o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS introduzida pela Lei nº 9.718/98.

Ao fazê-lo, o STF impediu a incidência destas contribuições sobre as receitas até então não compreendidas no conceito de faturamento da LC nº. 70/91.

Nos termos da decisão do STF, o PIS e a COFINS só poderiam incidir sobre o “faturamento”, assim entendido, a somatória das receitas provenientes da venda de mercadoria e/ou serviços, afastada sua incidência sobre qualquer outra receita.

No entanto, vale notar que as receitas decorrentes da prestação de serviço de fretes é receita operacional para a Recorrente. Não se trata, pois, de receita financeira, que poderia ser excluída da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos da decisão do STF.

Finalmente, aduz a Contribuinte sobre a impossibilidade de o ICMS ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS.

(....).

Multa qualificada

O motivo invocado pela autoridade fiscal autuante para qualificar a multa de ofício foi o seguinte: “Considerando a expressiva divergência de valores e a falta de fundamento nos esclarecimentos prestados pela empresa, não se pode afirmar que esse fato tenha sido decorrente de um simples erro da fiscalizada, restando configurada a intenção dolosa na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento, pelo fisco, do fato gerador do tributo.”

Compulsando-se dos autos é possível verificar que durante o procedimento fiscal foram conferidas duas oportunidades para que a Recorrente apresentasse os Livros Contábeis (Diário e Razão), ou o Livro Caixa contendo toda a movimentação financeira inclusive bancária.

No entanto, a empresa apresentou tão somente o Livro Caixa, que, contudo, não apontava a movimentação bancária. Além disso, conforme dados informados em DCPMF (Declaração da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira) para o ano-calendário de 2007 e em DIMOF (Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira) para o ano-calendário de 2008, a empresa realizou movimentação financeira nos dois anos-calendário.

Assim, tornou-se evidente o intuito da Recorrente em evadir-se da fiscalização, obstruindo a conferência dos valores efetivamente apurados.

Corroborando esse entendimento, temos, ainda, que a Recorrente não contestou os créditos tributários lançados ou o arbitramento realizado pela fiscalização, demonstrando concordar com os valores cobrados.

No que tocam às demais alegações de infração aos princípios constitucionais, tais como o princípio da proporcionalidade, da

razoabilidade e do não-confisco, como já afirmado, descabe tal análise pelo julgador administrativo.

Cite-se o enunciado da Súmula nº 2 deste Conselho:

Súmula CARF Nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

Adicionalmente, diga-se que a Recorrente tentou justificar a divergência nos valores da receita bruta – aproximadamente 14 milhões - alegando que o valor informado nas declarações prestadas a Receita Federal é o valor real de seu faturamento (Receita Líquida da empresa), sendo descontado o valor pago aos motoristas (que representa 88% do valor total da receita).

Com efeito, verifica-se que a Recorrente reiteradamente ignorou a definição de receita bruta, disposta no art. 224 do RIR/99 e, intimada pela fiscalização, deixou de apresentar os Livros Contábeis (Diário e Razão), apresentando tão somente o Livro Caixa que, entretanto, não aponta a movimentação bancária e o Livro de Registro e Apuração do ICMS.

Assim, considero demonstrado o dolo da Contribuinte em deliberadamente alterar as bases de cálculos dos tributos devidos, deixando de informar à Receita Federal os valores reais de sua receita.

A título adicional, registro, ainda, no que toca à inconstitucionalidade da majoração da base de cálculo do PIS e da COFINS determinada pela Lei nº. 9.718/98 e declarada inconstitucional pelo STF, que a recém publicada MP nº. 627/13 trouxe profundas mudanças na legislação tributária federal, dentre as quais está a alteração da base de cálculo do PIS e da COFINS.

A MP nº. 627/13 alterou o conceito de receita bruta, previsto no Decreto-Lei nº 1.598/77 como sendo “o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados” e determinou que este passará a compreender também o resultado auferido nas operações de conta alheia e as demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

No mesmo sentido, a referida MP alterou também o art. 3º da Lei nº 9.718/98, para estabelecer que o faturamento (base de cálculo das contribuições) compreende a receita bruta prevista no mencionado Decreto-Lei nº. 1.598/77.

Com isso, caso a MP nº. 627/13 seja convertida em lei, a partir de 01/01/2015 a receita bruta para fins de incidência do PIS e da COFINS não será apenas aquela decorrente da venda de bens e serviços do contribuinte, conforme restou pacificado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 346.084, nº 390.840, nº 358.273 e nº 357.950, mas compreenderá também toda a receita decorrente do objeto social das empresas.

Diante disso, é possível concluir que, com a edição da referida MP, a própria União Federal indica que o conceito de faturamento do art. 3º da Lei nº 9.718/98 não abrangeia, até então, as receitas decorrentes do objeto social da empresa que não decorressem da venda de bens e da prestação e serviços.

No que toca à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, merece razão a Recorrente.

A Recorrente está sujeita ao recolhimento do PIS e da COFINS sob o regime cumulativo, ambas as contribuições calculadas sobre o seu faturamento, nos moldes do que determina o art. 2º da Lei nº. 9.718/98.

Conforme aduzido, no julgamento dos Recursos Extraordinários ns.º 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, o Pleno do STF definiu o termo faturamento como a receita bruta proveniente da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

Ocorre que, a Recorrente vem pagando o PIS e a COFINS calculados sobre o valor das mercadorias vendidas aos seus clientes, incluindo na base de cálculo dessas contribuições a parcela do ICMS que é devida aos respectivos Estados.

Contudo, há de se convir que, apesar de ser este o entendimento do Fisco, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS não é legítima, uma vez que o referido tributo não integra qualquer elemento descrito na regra-matriz das contribuições.

Precisamente, o ICMS não se insere no conceito de receitas auferidas pela pessoa jurídica. Vejamos.

Como se sabe, o ICMS é um imposto de competência dos Estados (art. 155, II), que tem como hipótese de incidência a circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, nada tendo haver com as receitas auferidas pela Recorrente no desenvolvimento de seu objeto social.

A Recorrente inclui no preço das mercadorias vendidas aos seus clientes os valores referentes ao ICMS, e posteriormente recolhe o tributo ao Estado competente. Todavia, o fato de a Recorrente “embutir” o ICMS no preço da mercadoria vendida não significa que tal valor integrará a sua receita: ao contrário, pois estes valores serão imediata e integralmente repassados ao Estado competente.

A propósito, essa é uma situação bastante similar ao que previu o Constituinte no artigo 212, §1º da Constituição, ao considerar que a parcela de impostos transferidos pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios não é considerada receita da União. E com bastante razão, pois não se pode considerar receita própria o que apenas foi recebido com o propósito de imediato repasse a terceiros.

Conforme ensinamentos de Geraldo Ataliba, receita é qualquer ingresso que integre o patrimônio de quem a recebe, *literis*:

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressou nos cofres de determinada entidade. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que recebe. (in ISS e Base Imponível – Estudos e Pareceres de Direito Tributário, São Paulo, RT, 1978, v.1, pág. 81/85)

Ricardo Mariz de Oliveira também ensina que receita deve causar necessariamente um aumento no patrimônio da pessoa jurídica:

Por outro lado, a receita é considerada, sem qualquer mínima oposição seja de quem for, como um fator de aumento do patrimônio. Este dado, efetivamente, está presente em todas as manifestações contrárias a propósito do tema. Assim, como pode ser extraído dos princípios contábeis e das leis que aludem à receita, se não expressamente, no mínimo implicitamente. (Conceito de receita como hipótese de incidência para as contribuições para a Seguridade Social. Repertório IOB de Jurisprudência – 1ª Quinzena de Janeiro de 2001 – nº 01/2001 – Caderno 1 – pág. 43).

Partilhando desse mesmo entendimento, Aliomar Baleeiro ressaltou a distinção entre meros ingressos e receitas, concluindo que, se não houver incremento patrimonial, os valores não poderão ser caracterizados como receita, verbis:

3. ENTRADAS OU INGRESSOS

As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como ‘entradas’ ou ‘ingressos’. Nem todos esses, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de ‘movimentos de fundo’, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo governo. (Conceito de receita como hipótese de incidência para as contribuições para a Seguridade Social. Repertório IOB de Jurisprudência – 1ª Quinzena de Janeiro de 2001 – nº 01/2001, Caderno 1, pág. 43.)

Noutro giro, ainda que se busque o conceito meramente contábil de receita, a conclusão alcançada será a mesma: os valores arrecadados pela Recorrente referentes ao ICMS não são receitas. A esse respeito, cite-se o Pronunciamento XIV do IBRACON (Instituto de Auditores Independentes do Brasil) – “Receitas e Despesas = Resultados”:

2. RECEITA correspondente a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividade e que possam alterar o patrimônio líquido.

3. Acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receita, são relativos a eventos que alteram bens, direitos e obrigações. Receita, no entanto, não inclui todos os acréscimos no ativo ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerários por venda implica em alteração do patrimônio líquido. Por outro lado, o recebimento por empréstimo tomado ou o valor de um ativo comprado a dinheiro, não são receita, porque não alteram o patrimônio líquido (grifos não presentes nos originais)”.

Segundo o próprio IBRACON, acréscimo nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receitas, são relativos a eventos que possam alterar a equação final entre bens, direitos e obrigações.

O ICMS, no caso, não se constitui efetivamente um ingresso de nova receita para a Recorrente, mas sim receita dos Estados, que meramente transita pelas contas da pessoa jurídica.

Nesse sentido, destaque-se também a Norma Internacional de Contabilidade - IAS 18, que assim dispõe sobre o tema:

A receita é definida, na Estrutura Conceitual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Contábeis, como aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de entrada ou incremento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam no aumento do patrimônio líquido, exceto aqueles aumentos decorrentes de contribuição de capital, por parte dos acionistas/cotistas...

(Continuação)

8. A receita inclui somente a entrada bruta dos benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade, decorrentes de suas próprias transações. Importâncias cobradas por conta e em favor de terceiros, tais como impostos sobre as vendas, mercadorias e serviços, e impostos sobre o valor agregado não são benefícios econômicos que fluem para a entidade e não resultam em aumentos do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita de vendas (receita de vendas deve ser registrada pelo valor líquido de impostos). (Tradução livre do IBRACON).

Percebe-se, com isso, que o ICMS não se agrega ao patrimônio da Recorrente e por tal razão não pode ser confundido com receita da empresa. E isso tudo por uma razão muito simples que vale a pena repetir: a parcela relativa ao ICMS não remunera a venda de mercadorias, tratando-se de receita exclusivamente dos Estados.

Assim, incluir nas bases de cálculo do PIS e da COFINS o valor correspondente ao ICMS pago pela Recorrente é desrespeitar o conceito de faturamento da Lei nº. 9.718/98, o artigo 195, I, “b” da CF e o artigo 110 do CTN, uma vez que está se permitindo que a União se locuplete com exações híbridas, que não se ajustam aos moldes de nenhum dos tributos que a Constituição, expressa ou implicitamente, outorgou-lhe.

Importa notar também, que o art. 3º, § 2º, I da Lei nº. 9.718/98, quando afirma que se exclui da receita bruta o ICMS-substituição, tem caráter meramente declaratório, isto é, explicita o que estava implícito no nosso ordenamento. Não é o caso aqui, ao contrário do que possa parecer, ao primeiro súbito de vista, da criação de nenhuma isenção tributária. Pelo contrário, é o reconhecimento expresso de mais uma situação de não-incidência.

Ainda sobre o tema, é preciso dizer, que admitir a inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições ofende o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º da CF/88), pois a parcela arrecadada pela Recorrente referente ao ICMS não revela uma capacidade tributária no sentido de fato econômico que expresse riqueza ao contribuinte (auferir receita).

Como demonstrado acima, a Lei nº. 9.718/98 e a Constituição Federal contemplam de forma expressa a necessidade do contribuinte auferir receita como pressuposto para a cobrança do PIS e COFINS pela União.

Frise-se, novamente, o ICMS apenas **transita** pelas contas da Recorrente, não constituindo sua receita própria definitiva, de forma que não pode ser tributado pelo PIS e pela COFINS.

Note-se que esse mesmo entendimento também tem sido reforçado pelo E.STF no julgamento (em curso) do RE nº 240785/2, o *leading case* da discussão acerca da inclusão do ICMS na base do PIS e da COFINS.

Em conclusão: receita passível de tributação pelo PIS e pela COFINS é todo o ingresso que cause algum acréscimo definitivo ao patrimônio do contribuinte, não podendo ser, como no caso do ICMS, valores que somente transitam pelas contas do contribuinte e que se destinam unicamente aos cofres dos Estados.

Resta evidente, portanto, que a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS fere os conceitos de receita e faturamento expressos na Lei nº. 9.718/98, bem como a hipótese de incidência constitucional dessas contribuições, merecendo reforma o lançamento nesse ponto.

Posto isso, encaminho meu voto no sentido de **dar parcial provimento** ao recurso voluntário para reformar o lançamento fiscal excluindo o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá

Voto Vencedor

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Redator Designado.

Com a devida vênia, discordo do entendimento do I. Relator quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a Cofins.

O tema não guarda novidades e, há muito tempo, pacificou-se o entendimento de que a parcela de ICMS contida no valor das vendas compõe o faturamento. Nesse sentido, cita-se as inúmeras súmulas sobre o tema:

- Súmula TFR nº 258: “Inclui-se na base de cálculo 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.

Cumpra 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 inócua.

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 Carlos 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.

Por fim, sobre a matéria este Conselho já pacificou seu entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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

Processo nº 11040.721569/2011-13
Acórdão nº **1402-001.564**

S1-C4T2
Fl. 510

(assinado digitalmente)
FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Redator Designado

CÓPIA