



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

Processo nº 11065.003456/2006-97
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 1802-001.573 – 2ª Turma Especial
Sessão de 06 de março de 2013
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente CALÇADOS TELES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS NO ANO-CALENDÁRIO DE 2003. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA.

Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em concomitância de multas. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso que é verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

DIFERENÇA ENTRE OS VALORES DO IRPJ DECLARADOS EM DCTF E OS VALORES APURADOS NA DIPJ, NO ANO-CALENDÁRIO DE 2004.

Não oposto qualquer argumento ou apresentação de documentação esclarecendo as divergências, as mesmas devem ser mantidas.

SALDO CREDOR DE CAIXA. INCIDÊNCIA DO IRPJ, CSLL, PIS E COFINS SOBRE A OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL.

Não demonstrada a inexistência de saldo credor, aplica-se a presunção legal de omissão de receita, restando mantido o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre o saldo credor não justificado.

TRANSFERÊNCIAS DE CRÉDITOS DE ICMS PARA TERCEIROS E APROVEITAMENTO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI

Não sendo caracterizada receita a transferência de crédito de ICMS a terceiros e o aproveitamento do crédito presumido de IPI, cancela-se a exigência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

EXIGÊNCIA DO IRPJ, CSLL, PIS E COFINS SOBRE RECEITAS FINANCEIRAS AUFERIDAS NO ANO-CALENDÁRIO DE 2004.

Sobre as receitas financeiras do ano-calendário de 2004, afasta-se a exigência do PIS e COFINS, ante a inconstitucionalidade da Lei 9.718, de 1998. Mantida a exigência do IRPJ e CSLL sobre tais valores.

MULTA DE OFÍCIO

Correta a aplicação da multa de ofício de 75%, que está expressamente prevista no art. 44, inciso II, da Lei 9.430, de 1996.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Consoante dispõe a Súmula nº 04 do 1º CC, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário do seguinte modo: 1- a) por unanimidade de votos, afastar as exigências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre as receitas relativas à apropriação de crédito presumido de IPI; b) por unanimidade de votos, afastar as exigências de PIS e COFINS sobre as receitas financeiras auferidas no ano-calendário de 2004; 2- por maioria de votos, afastar as exigências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes da transferência de créditos fiscais de ICMS a terceiros. Vencida a conselheira Ester Marques Lins de Sousa, que mantinha o IRPJ e a CSLL sobre tais receitas; 3- por voto de qualidade, manter a multa isolada aplicada sobre a falta de estimativas no ano-calendário de 2003. Vencidos os conselheiros Marco Antonio Nunes Castilho (Relator), Marciel Eder Costa e Gustavo Junqueira Carneiro Leão; 4- por unanimidade, manter as exigências em relação às demais matérias objeto do recurso. O conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa apresenta declaração de voto em relação à transferência de créditos fiscais de ICMS a terceiros e ao crédito presumido de IPI. Designado o conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa para redigir o voto vencedor quanto à multa isolada por falta de estimativas no ano-calendário de 2003.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marco Antonio Nunes Castilho - Relator.

Processo nº 11065.003456/2006-97
Acórdão n.º **1802-001.573**

S1-TE02
Fl. 4

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

Relatório

Trata-se de recurso interposto contra o Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Santa Maria – RS (DRJ-STM), que decidiu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação apresentada pela contribuinte.

Para descrever os fatos, e também por economia processual, transcrevo o relatório constante do acórdão recorrido, *verbis*:

“Contra o contribuinte foram lavrados autos de infração (i) de Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ — de folhas 613/618, (ii) da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS — de folhas 624/628, (iii) da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — COFINS — de folhas 633/636, (iv) da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL — de folhas 641/645, (v) da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL — de folhas 650/652, e (vi) de Imposto de Renda Retido na Fonte — IRRF — de folhas 656/658, em razão da constatação de irregularidades que a seguir serão sintetizadas.

O total do crédito tributário lançado atingiu o montante de R\$ 1.152.655,76.

Segundo o "Relatório do Trabalho Fiscal" de folhas 591/612, a autuação deve-se, em síntese, às seguintes irregularidades:

I — tributação do lucro no ano-calendário de 2003

1. No ano-calendário de 2003 o contribuinte apresentou a Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) informando a tributação com base no Lucro Presumido (folhas 14/56). Apresentou as DCTFs informando a tributação com base no Lucro Real Trimestral, entregando, posteriormente, agosto de 2005, DCTFs retificadoras alterando a forma de tributação para Lucro Presumido (folhas 103/162).

2. Considerando que a opção pela tributação pelo Lucro Presumido se dá pelo pagamento (art. 516, § 4º do RIR/199) e, ainda, o disposto nos art. 221, 222 e 223 do RIR/199, foi considerada a forma de tributação o Lucro Real Anual, já que o contribuinte efetuou o recolhimento do IRPJ e da CSLL em 28/02/2003 (folha 165), utilizando os códigos de arrecadação 2362 e 2484 — estimativa.

3. Quando da retificação das DCTFs, o contribuinte também protocolou pedido de retificação dos DARFs referente aos recolhimentos efetuados em 28/02/2003, alegando que o CNPJ informado no mesmo estaria incorreto, pertencendo à empresa Janibel

Indústria e Comércio de Calçados Ltda. (CNPJ 01.338.828/0001-17). A DRF em Novo Hamburgo, num momento inicial, em 01/08/05, acatou o pedido de retificação dos DARFs. Posteriormente, ao examinar pedidos de ressarcimento de Crédito Presumido de IPI, constatou que o contribuinte contabilizou o pagamento a débito da conta “IRPJ a Compensar” e que o contribuinte Janibel Ind. e Com. De Calçados Ltda. foi tributado com base o Lucro Presumido. Diante disso, em 24/08/05, foi revertida de ofício a retificação do CNPJ pleiteada através do REDARF, permanecendo o referido pagamento alocado à fiscalizada.

II — Multas isoladas pela falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e CSLL — AC 2003

4. O contribuinte foi intimado (527/553) a informar se havia levantado balanços ou balancetes de suspensão/redução dos pagamentos mensais, art. 230 do RIR/99, tendo informado que não levantou tais balanços/balancetes (folha 554). Assim, o IRPJ e a CSLL mensais foram apurados com base em estimativas (arts. 223 a 225 do RIR/99 e art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996), que foram submetidas ao sujeito passivo, que apontou pequenas divergências em relação aos meses de março e maio de 2003 (folha 554), que foram aceitas pela fiscalização.

5. Assim, foram lançadas as multas isoladas por falta de pagamento das estimativas.

III — Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL anual devido e não declarado/pago — AC 2003

6. A partir da contabilidade e dos balancetes apresentados pelo contribuinte foi apurado o Lucro Líquido antes do IRPJ e da CSLL. Os valores declarados/pagos (IRPJ R\$ 52.238,39 — CSLL R\$ 46.114,55) foram compensados com os valores apurados, resultando em insuficiência de declaração/pagamento os valores de R\$ 112.143,14 — IRPJ — e R\$ 21.702,80 — CSLL.

IV — Da tributação do lucro no ano-calendário de 2004

7. No ano-calendário de 2004, o contribuinte apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e DCTFs informando a tributação com base no Lucro Presumido (folhas 57/102, 163/164). Os valores devidos foram compensados, por meio de Dcomp, com créditos de IPI. Portanto, ficou caracterizada a opção pelo lucro presumido.

V — Diferenças entre os valores do IRPJ declarados em DCTF e os valores apurados na DIPJ

8. Foram apuradas divergências entre os valores declarados em DCTF e os valores apurados na DIPJ, relativamente aos quatro trimestres do

ano-calendário de 2004, no total de R\$ 10.753,02.

VI — Infrações à legislação tributária — Cheques compensados escriturados a débito da conta "Caixa"

9. No período de 03/02/2003 a 26/11/2004 o contribuinte contabilizou diversos cheques (tabela 11 — fl. 601) a débito da conta "caixa", indicando que os recursos teriam sido sacados junto ao Banco e trazidos para o Caixa da Sociedade, entretanto, analisando os extratos bancários (folhas 207/219) verifica-se que os cheques foram compensados, ou seja, apresentados em outro banco que não o emitente, e, portanto, não poderiam ter sido sacados em espécie. As cópias dos microfilmes dos cheques confirmam tal fato (folhas 232/259).

10. A partir da escrituração contábil do contribuinte não foi possível identificar quais foram os pagamentos efetuados com a utilização dos cheques. Ou seja, não foram identificados pela fiscalização registros a crédito da conta "Caixa" indicativos da utilização dos cheques em tela.

11. O contribuinte foi intimado a comprovar a operação ou causa dos pagamentos, tendo comprovado o valor de R\$ 35.000,00, utilizado para pagamento de um veículo adquirido em nome de seu sócio-gerente Nilo César Teles. Em relação aos cheques (tabela 12 — folha 603) não foi comprovada a operação ou a causa a que tais pagamentos se referem, sujeitando-se tais pagamentos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte à alíquota de 35%, com reajustamento da base de cálculo, conforme previsto no § 3º do art. 674 do RIR/99.

12. Como os cheques foram contabilizados somente a débito da conta "Caixa", sem o registro a crédito por ocasião do pagamento, foi efetuada a recomposição da conta "Caixa" para fins de apuração de eventual saldo credor na referida conta.

VI. 2 — Transferência de créditos de ICMS

13. O contribuinte efetuou vários registros a débito da conta "Caixa", cujo histórico indica tratar-se da transferência de crédito de ICMS para terceiros. Atendendo intimação, o contribuinte reconheceu que parte dos recursos relativos aos créditos de ICMS transferidos para terceiros foi utilizada para pagamento de duplicatas próprias e de terceiros (folhas 347/352), não informando, todavia, as datas em que tais pagamentos foram registrados contabilmente.

14. A partir de diligências efetuadas junto aos adquirentes dos créditos, foi constatado que os créditos vendidos pelo contribuinte não foram recebidos em espécie, mas sim utilizados para a quitação de serviços/mercadorias adquiridos junto aos estabelecimentos para os quais os créditos foram transferidos (folhas 463/489 e tabela 14 —

folha 607).

15. Como o contribuinte registrou a cessão dos créditos a débito da conta “Caixa”, mas não efetuou o correspondente lançamento a crédito, foi efetuada a recomposição do saldo da conta “Caixa” para fins de apuração de eventual saldo credor.

VI. 3 — Saldo Credor de “Caixa”

16. Em razão dos pagamentos, mediante a utilização de cheques, lançados débito da conta “Caixa”, e da cessão de créditos do ICMS lançada, também, a débito da conta “Caixa”, foi efetuada a recomposição da referida conta, tendo sido constatado a ocorrência de saldo credor em 31/12/2003 (R\$ 88.819,61) e em 31/12/2004 (R\$ 42.692,06).

VI. 4 — Não inclusão, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, das receitas decorrentes da transferência de créditos de ICMS para terceiros, de receitas de crédito presumido de IPI e receitas financeiras.

17. O contribuinte não ofereceu à tributação a cessão de créditos a terceiros (tabela 15 — fl. 609). Tendo em vista que essa operação equipara-se a verdadeira alienação de direitos a título oneroso, a qual origina receita tributável, deve compor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, devendo ser computadas na sua integralidade, conforme disposto no art. 521 do RIR/99.

18. De acordo com o Livro de Apuração do IPI (folhas 516/519), no ano calendário de 2004, o contribuinte escriturou valores relativos ao Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363, de 1996. Os valores relativos ao 1º e 2º trimestres de 2004 foram incluídos pelo contribuinte nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Os valores relativos ao 3º e 4º trimestres (R\$ 191.766,71 e R\$ 154.534,41) não foram oferecidos à tributação pelo contribuinte, devendo ser computados nas respectivas bases de cálculo.

19. O contribuinte escriturou receitas financeiras (folha 515), relativas à descontos obtidos, juros ativos e variações cambiais ativas, no total de R\$ 26.026,21 (tabela 17 — fl. 610), que não foram computadas na apuração das bases de cálculo (DIPJ às folhas 57/102), ensejando o lançamento de ofício.

VII— Da tributação do PIS e da COFINS

20. No ano-calendário de 2004 o contribuinte estava sujeito a sistemática cumulativa de apuração, em função da tributação com base no Lucro Presumido para fins de imposto de renda. Considerando o disposto nos arts. 2º e 1º da Lei nº 9.718, de 1998, que determina ser a base de cálculo desses tributos o faturamento, assim entendido a

totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, os valores decorrentes da transferência de crédito de ICMS, de crédito presumido de IPI e das receitas financeiras, foram objeto de lançamento dessas contribuições.

21. Da mesma forma, por caracterizar omissão de receita, o saldo credor de caixa também foi computado para apuração do PIS e da COFINS.

A Impugnação

O contribuinte apresentou a impugnação de folhas 667/707, alegando, em síntese, que o crédito presumido do ICMS e o crédito presumido do IPI não podem ser considerados como faturamento nem receita das empresas para fins de tributação da COFINS, do PIS, da CSLL, nem do IRPJ, visto que estes valores, quando realizados, não configuram receita, nem faturamento, significam, apenas, a recuperação de despesas realizadas no curso da cadeia produtiva, sendo que nunca foram resultado da venda de produtos e/ou serviços, o que comprova a justeza do procedimento de não inclusão de tais valores na base de cálculo dos referidos tributos.

Para fundamentar sua defesa, utiliza vasta doutrina e jurisprudência que, baseadas em aspectos constitucionais do conceito de faturamento, rechaçam a inclusão dos créditos presumido do ICMS e do IPI nas bases de cálculos do PIS, da COFINS e da CSLL, em especial, na forma estabelecida pelas Leis nº 9.718, de 1998, 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Alega violação ao art. 110 do Código Tributário Nacional pelas Leis nº 9.718, de 1998, 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, pela alteração do conceito de faturamento previsto na Constituição Federal, e violação do art. 195, § 4º, da Constituição Federal, pela instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social através de lei ordinária, na medida em que inclui os referidos créditos presumidos na base de incidência das referidas contribuições.

Sobre a imposição de multa isolada pela falta ou insuficiência do recolhimento das estimativas mensais do IRPJ, alega a ilegalidade de sua exigência, pois tal multa deve ser aplicada antes de encerrado o período de apuração. Depois do encerramento do período de apuração deixa de ter lugar a cobrança da referida multa para dar lugar ao imposto efetivamente devido, conforme entendimento do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Em relação ao “Saldo Credor de Caixa”, alega ter esclarecido em ofícios encaminhado em resposta ao Termo de Solicitação de Documentos e Informações nº 9, datado de 10/10/2006, e em resposta ao Termo de Solicitação de Documentos e Informações nº 14, de 07/11/2006, demonstrando que os lançamentos a crédito da conta

“Caixa” se deram a título de distribuição de lucros.

Por fim, alega ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência de juros de mora calculados com base na taxa Selic e inconstitucionalidade da multa aplicada pela não observação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Conclui, requerendo (i) sejam aceitas e providas as exclusões dos créditos presumidos do ICMS e IPI para fins de apuração do PIS/PASEP, da COFINS, da CSLL e do IRPJ, (ii) que seja reconhecida a ilegalidade da multa isolada imposta em razão da insuficiência ou falta de recolhimento das estimativas mensais dos anos-calendário de 2003 e 2004, (iii) que seja reconhecida a regularidade dos lançamentos escriturados na conta “Caixa”, conforme esclarecido reiteradamente, (iv) que seja excluída a taxa Selic para a atualização do débito e (v) que seja excluída de eventual débito a aplicação da multa no percentual de 75%, visto sua confiscatoriedade, desproporcionalidade e irrazoabilidade, ou seja reduzida a um patamar aceitável frente às disposições pertinentes.

Às folhas 708/709 foi acostado aos autos requerimento do impugnante solicitando a desistência parcial da impugnação, relativamente ao pedido de inaplicabilidade da Taxa Selic para a cobrança e cômputo dos juros e atualização dos débitos apurados.

Foram transferidos para o processo nº 11055.000557/2007-97 os créditos tributários de IRRF, no valor de R\$ 35.783,76, de IRPJ, no valor de R\$ 134.348,04, e de CSLL, no valor de R\$ 21.702,80, em razão da impugnação parcial dos autos de infração.

A competência para o julgamento do presente processo foi transferida para esta Delegacia de Julgamento pela Portaria SRF nº 434, de 10 de março de 2008.”

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Santa Maria – RS, através do Acórdão nº 18-10.318, de 04 de março de 2009, julgou parcialmente procedente a impugnação, apenas para reduzir o percentual da multa isolada de 75% para 50%, em decorrência da falha no recolhimento das estimativas mensais do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$14.547,90 e, da Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$10.690,03, mantendo o crédito tributário sobre os demais lançamentos. Tal decisão está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ.

Ano-calendário: 2003, 2004

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE NORMAS E ATOS LEGAIS

A autoridade administrativa não é competente para se manifestar acerca da constitucionalidade ou legalidade de normas e atos legalmente editados, prerrogativa essa reservada ao Poder Judiciário.

MULTA ISOLADA. RECOLHIMENTO A MENOR DE IMPOSTO SOBRE A BASE ESTIMADA

A falta ou o recolhimento a menor de imposto calculado sobre a base de cálculo estimada, acarreta a exigência de multa de ofício isolada sobre as diferenças verificadas.

APLICAÇÃO RETROATIVA DA MULTA MENOS GRAVOSA

A multa por falta de recolhimento da estimativa mensal deve ser exigida no percentual de 50%, em razão da aplicação retroativa de norma menos gravosa editada posteriormente.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI E TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS

O crédito presumido de IPI e a transferência a terceiros de crédito do ICMS integram a receita bruta operacional do sujeito passivo.

SALDO CREDOR DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITAS

Os valores lançados a débito na conta Caixa devem ser lastreados em prova da efetiva entrada do numerário na sociedade ou do lançamento concomitante do crédito correspondente, ao contrário fica justificada a recomposição da conta que, acusando saldo credor, materializa a presunção de omissão de receitas.

LAÇAMENTOS DECORRENTES PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS, CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL.

A solução dada ao IRPJ se aplica integralmente aos lançamentos decorrentes, haja vista a mesma relação de causa e efeito.

Lançamento Procedente em Parte.

Inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário no qual aduziu, em síntese: (i) inconstitucionalidade / ilegalidade da inclusão na base de cálculo dos tributos federais (IRPJ / CSLL / PIS / COFINS) do saldo correspondente aos créditos de ICMS e IPI; (ii) ilegalidade da multa isolada aplicada em decorrência da insuficiência/falta de recolhimento das estimativas mensais; (iii) reconhecimento da regularidade dos lançamentos escriturados na conta caixa, com o consequente afastamento da presunção de omissão de receitas com seus efeitos fiscais; (iv) que a atualização do crédito tributário objeto do Auto de Infração pela taxa selic seria inconstitucional, (v) a “desproporcionalidade” e irrazoabilidade no lançamento de ofício das multas aplicadas.

É o relatório, passo a decidir.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/04/2013 por JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA, Assinado digitalmente em

12/04/2013 por JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA, Assinado digitalmente em 07/05/2013 por MARCO ANTONIO

NUNES CASTILHO, Assinado digitalmente em 07/05/2013 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA

Impresso em 08/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencido

Conselheiro Marco Antonio Nunes Castilho, Relator.

A recorrente foi cientificada da decisão da DRJ, em 27/04/2009, conforme aviso de recebimento às fls. 737 e, apresentou o recurso, tempestivamente, no prazo de 30 dias, em 26/05/2009, atendendo aos demais pressupostos para sua admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Conforme relatado, contra a contribuinte foram lavrados autos de infração de IRPJ, PIS, COFINS, CSLL, IRRF, em razão de diversas irregularidades apontadas pela fiscalização e mantidas pela decisão da DRJ.

Não havendo preliminar a ser analisada, passo análise do mérito na mesma ordem em que foram apresentadas pela decisão recorrida:

1) Da Tributação do lucro no ano-calendário de 2003

a. Aplicação das Multas Isoladas pela falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e CSLL, no Ano-Calendário de 2003.

No ano-calendário de 2003, o contribuinte apresentou a Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), informando a tributação com base no Lucro Presumido (folhas 14/56) e apresentou as DCTFs informando a tributação com base no Lucro Real Trimestral, entregando, posteriormente, agosto de 2005, DCTFs retificadoras alterando a forma de tributação para Lucro Presumido (folhas 103/162).

Considerando que a opção pela tributação pelo Lucro Presumido se dá pelo pagamento (art. 516, § 4º do RIR199), foi considerada pela decisão recorrida que a forma de tributação da contribuinte foi o Lucro Real Anual, já que o contribuinte efetuou o recolhimento

do IRPJ e da CSLL, em 28/02/2003 (folha 165), utilizando os códigos de arrecadação 2362 e 2484 — estimativa.

A contribuinte foi intimada (fls. 527/553) a informar se havia levantado balanços ou balancetes de suspensão/redução dos pagamentos mensais (art. 230 do RIR/99), tendo informado que não levantou tais balanços/balancetes (folha 554).

Assim, o IRPJ e a CSLL mensais foram apurados com base em estimativas, sendo lançadas multas isoladas por falta de pagamento das respectivas estimativas, sendo o percentual da multa isolada reduzido de 75% para 50%, pela decisão da DRJ.

Irresignada a Recorrente ataca em seu recurso voluntário a aplicação da multa isolada, decorrente da ausência de antecipação mensal, cumulativamente com a multa de ofício, decorrente da apuração de saldo de tributo a pagar apurado ao final do ano calendário de 2003.

Nesse particular entendo que assiste razão à Recorrente ao considerar equivocada, a aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício.

A meu ver, não há como se exigir, através de lançamento de ofício, duas penalidades sobre o mesmo fato econômico – lucro do período, sendo que a multa isolada originada pela falha na antecipação é preliminar e estaria abrangida pela multa de ofício, aplicada pela falta ou insuficiência de pagamento do tributo apurada ao final do ano calendário.

Cumprе observar que este tema já foi apreciado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, com a conclusão no sentido de considerar inaplicável a cumulatividade entre as penalidades, entendimento do qual compartilho. A título de ilustração transcrevo a Ementa de alguns acórdãos que adotaram o mesmo entendimento:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Ano calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.”. (Acórdão nº. 9101-001.463 Seção. 22.11.2011, Primeira Turma da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF).

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003.*

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (Acórdão no. 1 – 05.838. Sessão 22.11.2011, Primeira Turma da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF)

Assim, entendo que nesse particular a decisão recorrida deve ser reformada, devendo ser desconstituído o crédito tributário, no que tange a aplicação da multa isolada aplicada sobre a falta da antecipação mensal.

b. Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devido e não declarado/pago no Ano-Calendário de 2003

A partir da contabilidade e dos balancetes apresentados pelo contribuinte, foi apurado o Lucro Líquido antes do IRPJ e da CSLL. Os valores declarados/pagos pela Recorrente nesse ano-calendário foram: IRPJ, de R\$ 52.238,39 e CSLL, de R\$ 46.114,55, os quais foram compensados com os valores apurados pela fiscalização, resultando em insuficiência de pagamento de R\$112.143,14, referente ao IRPJ e, R\$21.702,80, relativo à CSLL.

Tendo em vista que essa matéria fora transferida para o processo no. 11055.000557/2007-97, em razão da impugnação parcial dos autos de infração, deixo, por consequência, de conhecer da mesma nesse acórdão.

2) Da Tributação do Lucro no ano-calendário de 2004

a. Diferença entre os valores do IRPJ declarados em DCTF e os valores apurados na DIPJ.

No ano-calendário de 2004, o contribuinte apresentou DIPJ e DCTFs informando a tributação com base no Lucro Presumido (folhas 57/102, 163/164). Os valores devidos foram compensados, por meio de Dcomp, com créditos de IPI, restando, portanto caracterizada a opção pelo lucro presumido para esse ano-calendário.

No decorrer da fiscalização, foram apuradas divergências entre os valores declarados em DCTF e os valores apurados na DIPJ, relativamente aos quatro trimestres do ano-calendário de 2004, no total de R\$10.753,02.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente não opôs qualquer argumento ou apresentou qualquer documentação objetivando esclarecer as divergências apuradas pela fiscalização e que restaram mantidas pela decisão recorrida.

Diante disso, confirmo a decisão recorrida, mantendo as exigências sobre as diferenças entre os valores declarados em DCTF e apurados na DIPJ, relativamente aos quatro trimestres do ano-calendário de 2004, no total de R\$ 10.753,02.

3) Saldo Credor de Caixa

a. Incidência do IRRF à alíquota de 35% (Cheques compensados e escriturados a débito na conta caixa).

b. Incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS – Omissão de Receita por Presunção Legal

No período de 03/02/2003 a 26/11/2004, o contribuinte contabilizou diversos cheques (tabela 11 — fl. 601) a débito da conta "caixa", indicando que os recursos teriam sido sacados junto ao Banco e trazidos para o Caixa da Sociedade.

Entretanto, analisando os extratos bancários (folhas 207/219) verifica-se que os cheques foram compensados, ou seja, apresentados em outro banco que não o emitente e, portanto, não poderiam ter sido sacados em espécie. As cópias dos microfilmes dos cheques confirmam tal fato (folhas 232/259).

A partir da escrituração contábil do contribuinte não foi possível identificar quais foram os pagamentos efetuados com a utilização dos cheques. Ou seja, não foram identificados durante a instrução do presente processo registros a crédito da conta "Caixa", indicativos da utilização dos cheques em tela.

O contribuinte foi intimado a comprovar a operação ou causa dos pagamentos, tendo comprovado o valor de R\$ 35.000,00, utilizado para pagamento de um veículo adquirido em nome de seu sócio-gerente Nilo César Teles. Em relação aos cheques

constantes na tabela 12 às fl. 603 do presente processo, não foi comprovada a operação ou a causa a que tais pagamentos se referem, sujeitando-se tais pagamentos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte à alíquota de 35%, com reajustamento da base de cálculo, conforme previsto no § 3º do art. 674 do RIR/99.

Por consequência, como os cheques foram contabilizados somente a débito da conta "Caixa", sem o registro a crédito por ocasião do pagamento, foi efetuada a recomposição da conta "Caixa" para fins de apuração de eventual saldo credor na referida conta.

Além do procedimento acima citado, o contribuinte também efetuou vários registros a débito da conta "Caixa", cujo histórico indica tratar-se da transferência de crédito de ICMS para terceiros; sendo que no âmbito do atendimento de uma intimação, o contribuinte reconheceu que parte dos recursos relativos aos créditos de ICMS transferidos para terceiros foi utilizada para pagamento de duplicatas próprias e de terceiros (folhas 347/352), não informando, todavia, as datas em que tais pagamentos foram registrados contabilmente.

A partir de diligências efetuadas junto aos adquirentes dos créditos, foi constatado que os créditos vendidos pelo contribuinte não foram recebidos em espécie, mas sim utilizados para a quitação de serviços/mercadorias adquiridos junto aos estabelecimentos para os quais os créditos foram transferidos (folhas 463/489 e tabela 14 — folha 607).

Assim, como o contribuinte registrou a cessão dos créditos a débito da conta "Caixa", mas não efetuou o correspondente lançamento a crédito, foi efetuada a recomposição do saldo da conta "Caixa" para fins de apuração de eventual saldo credor.

Com efeito, em razão dos pagamentos mediante a utilização de cheques lançados débito da conta "Caixa" e, da cessão de créditos do ICMS lançada, também, a débito da conta "Caixa", foi efetuada a recomposição da referida conta, tendo sido constatado a ocorrência de saldo credor em 31/12/2003, de R\$88.819,61 e, em 31/12/2004, de R\$42.692,06.

Em relação à exigência do IRRF, à alíquota de 35%, sobre os cheques relacionados no presente processo (tabela 12, às fls. 603), por conta de não ter sido

comprovada a operação ou a causa a que tais pagamentos se referem, essa matéria foi transferida para o processo no. 11055.000557/2007-97, em razão da impugnação parcial dos autos de infração, motivo pelo qual deixo de conhecer da mesma.

No que se refere à incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre o saldo credor de caixa identificado, entendo que o recurso da Recorrente não merece prosperar, face sua incapacidade de justificar através de documentação hábil, o saldo credor da conta caixa, em 31/12/2003 e 31/12/2004, em montante maior do que os ingressos havidos no período.

Importante trazer ao conhecimento que, em vários momentos durante o presente Processo Administrativo Fiscal, foram dadas diversas oportunidades à Recorrente para que comprovasse a origem dos lançamentos contábeis, entretanto, em momento algum isso ocorreu.

A contribuinte recebeu um total de 15 Termos de Solicitação de Documentos e Informações (fls. 01 a 476 dos autos do auto de infração), sem que tenha conseguido demonstrar a destinação dos montantes creditados à conta caixa. A intimação de no. 15, às fls. 580/586, demonstra claramente todo o histórico quanto a falta de comprovação da origem desses lançamentos contábeis.

As explicações apresentadas pela Recorrente no âmbito do seu recurso voluntário, não se coadunam com a realidade fática, tendo em vista a divergência entre as datas e valores da distribuição dos lucros, com as datas e valores dos pagamentos dos veículos adquiridos, além de não terem sido apresentados os documentos capazes de comprovar as operações realizadas.

Nesse aspecto, para o deslinde dessa questão, adoto como razão de decidir do trecho da decisão da Delegacia Regional de Julgamento de Santa Maria:

“Não é demais registrar que na conta “Caixa” devem ser escriturados os recebimentos e os pagamentos em dinheiro.

A empresa pode registrar o ingresso na conta “Caixa” do valor do cheque se este for emitido nominal à empresa e for sacado no caixa do banco depositário ou, se nominal a terceiros, houver o registro simultâneo do pagamento da obrigação solvida por meio desse cheque.

Ressalte-se, o pagamento contabilizado deve referir-se inequivocamente ao cheque emitido. Nesse último caso, mesmo não existindo a entrada e saída física do dinheiro no caixa da entidade, essa entrada e saída fictícia são admitidas, já que o fato de se registrar a entrada e ao mesmo tempo registrar a saída, torna nulo o efeito no saldo final.

Não existe a possibilidade de sair da conta "Caixa" um dinheiro que ali não tenha entrado, bem como ser registrada a entrada de um dinheiro que não tenha sido recebido, como no caso. Não pode a conta "Caixa" registrar desembolsos de numerários superiores às quantias dos saldos existentes.

De qualquer forma, os valores lançados a débito na conta "Caixa" devem ter seus ingressos comprovados com documentação hábil e idônea, coincidentes em data e valor, caso contrário esses valores devem ser excluídos da referida conta. Se da exclusão da conta "Caixa" - dos valores não comprovados resultar em saldo credor, fica caracterizada a omissão de receita por presunção legal, conforme previsto no art. 281, inc. I, do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 1999. (Acórdão n.º 18 - 10318. Sessão. 04.03.2009, Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Santa Maria - RS).

Assim, a inconsistência entre as datas e os valores, além da inexistência de comprovação documental, me conduz à aplicação da presunção legal de omissão de receita, restando, por consequência, mantida as exigências do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre esses valores.

4) Não inclusão, na apuração das bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, das receitas decorrentes da transferência de créditos de ICMS para terceiros e do Aproveitamento do Benefício do Crédito Presumido de IPI.

O contribuinte não ofereceu à tributação a cessão de créditos de ICMS que efetuou a terceiros (tabela 15 —11. 609). A decisão recorrida manteve o entendimento da fiscalização, no sentido de que, tendo em vista que essa operação equipara-se a verdadeira alienação de direitos a título oneroso, a qual origina receita tributável, tais valores devem compor na sua integralidade as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme disposto no art. 521 do RIR/99.

No que tange ao IPI, de acordo com o Livro de Apuração (folhas 516/519), no ano calendário de 2004, o contribuinte escriturou valores relativos ao Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363, de 1996. Os valores relativos ao 1º e 2º trimestres de 2004, foram incluídos pelo contribuinte nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Os valores relativos aos 3º e 4º trimestres (R\$ 191.766,71 e R\$ 154.534,41) não foram oferecidos à tributação pela contribuinte.

Assim, a questão aqui tratada, versa sobre a inclusão, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, do saldo correspondente ao crédito de ICMS que fora transferido a terceiros e, do aproveitamento do Crédito Presumido de IPI, com base na Lei nº 9.363, de 1996.

Segundo o entendimento da autoridade administrativa responsável pela lavratura do Auto de Infração, que fora mantido pela decisão recorrida, a transferência dos referidos créditos de ICMS, ensejaria um lançamento credor em conta de resultado, sendo este lançamento seria uma “receita” e, como tal, deveria ser incluída a base de cálculo dos tributos supracitados.

Considero, neste ponto, que a decisão recorrida deve ser reformada.

Ao se considerar a sistemática da não-cumulatividade, infere-se que nas operações de aquisição de bens e insumos ocorre a tomada de crédito de ICMS, sendo este saldo lançado no ativo da empresa na conta ICMS a recuperar. Por outro lado, ocorrendo a saída de mercadoria, o saldo de imposto devido na operação será lançado no passivo junto à conta ICMS a recolher.

Ocorre que, as saídas da Recorrente são predominantemente destinadas ao exterior, sendo certo que tais operações são imunes da incidência do ICMS, não ocorrendo o débito do respectivo imposto nessas operações, mas, preserva-se o aproveitamento e a manutenção do respectivo crédito fiscal gerado na operação de entrada.

Tal situação ocasionou um acúmulo dos saldos credores de ICMS a recuperar que, devido à natureza da operação do Recorrente, não será inteiramente compensado pela sistemática não cumulativa.

Tendo conhecimento deste fato, o Recorrente procedeu à transferência dos referidos créditos a terceiros, tendo como contra partida a quitação de obrigação em valor correspondente, sem que se configurasse ganho na operação. Sendo assim, ocorreu a baixa do crédito fiscal contra uma obrigação assumida junto a determinado fornecedor.

Importante alertar que o presente acórdão não está analisando a legalidade da transferência dos créditos de ICMS a terceiros, conforme a legislação própria, mas, tão somente, o reflexo dessa transferência na base de cálculo do Imposto de Renda e na Contribuição Social.

Cumpramos observar que a operação de transferência de crédito de ICMS, em contra partida da quitação de obrigação assumida junto a determinado fornecedor, no meu entendimento, não é hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL.

Isto porque, tal operação acarreta dois lançamentos em contas patrimoniais, quais sejam: o lançamento credor junto à conta ICMS a recuperar, tendo como contra partida, o lançamento devedor da conta fornecedor.

Com efeito, excluindo o caso de transferência do crédito fiscal com a previsão de ágio, não configurada no presente processo, não vislumbro qualquer outra hipótese em que esta operação poderia ensejar um lançamento credor em conta de resultado, estando configurada, apenas, uma operação de mutação patrimonial e, como tal não sujeita a incidência do IR/CSLL.

Saliento que este Conselho já se pronunciou nesse sentido, como fica comprovado na Ementa abaixo transcrita:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ”.

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: ICMS. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS.

“A transferência de créditos de ICMS para quitar obrigações com terceiros constitui-se em operação de simples mutação patrimonial, não cabendo entendê-la como geradora de receita.” (Acórdão n.º. 103-23.463 Sessão. 28.05.2008, Terceira Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF).

No que tange ao benefício do Crédito Presumido do IPI, apropriado pela Recorrente, importante trazer ao conhecimento de que esse benefício, juntamente com outros, foram instituídos visando à redução do “Custo Brasil”, favorecendo a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional, entre as quais as que isentam as receitas decorrentes de operações de exportação da cobrança de PIS e COFINS, pois, tais operações, por expressa previsão constitucional, estão imunes à cobrança do ICMS e do IPI.

Assim, para incentivar ainda mais as exportações, foi instituído, através da Lei 9.363/96, um crédito presumido de IPI, como ressarcimento de PIS e COFINS incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para utilização no processo produtivo de produtos a serem exportados.

O entendimento esposado pela autoridade administrativa e mantida pela decisão recorrida, no sentido de que o valor apurado desse crédito presumido de IPI deva compor a base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), porquanto se trataria de uma receita operacional, a meu ver, não merece prosperar.

Para justificar minha posição, importante trazer que, por unanimidade, em 06/11/01, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial 332.768-RS, julgando matéria relativa ao crédito-prêmio de IPI, instituído pelo Decreto-Lei (DL) 491/69, decidiu que este estímulo fiscal tem caráter reparatório das despesas realizadas internamente e isto para incentivar o aumento de produção de bens exportáveis. Ademais, concluiu o STJ que a inclusão desse direito de crédito no lucro operacional colidia com o art. 175 do RIR/80, atual “caput” do art. 277 do RIR/99.

Isto porque, de acordo com o “caput” do art. 1º do DL 491/69, as empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão, a título de estímulo fiscal, créditos tributários sobre as vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente.

Já o lucro (ou prejuízo) operacional, nos termos da referida legislação, é o resultado das atividades, principais e acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica. Para se obter o resultado operacional, o art. 187 da Lei 6.404/76, determina que do lucro bruto sejam deduzidas as despesas comerciais, financeiras, gerais, administrativas e outras despesas operacionais, bem como sejam adicionadas as receitas financeiras e outras receitas operacionais. Assim, se o resultado operacional for positivo, haverá lucro.

Em seu voto, o Ministro Garcia Vieira, relator do referido recurso especial, sustentou que tal crédito não é computável no lucro operacional, rechaçando, desse modo, a pretensão da Fazenda Nacional de fazer incluir o seu valor nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

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

Seguindo o mesmo raciocínio daquela Corte, pode-se indagar porque razão o crédito presumido de IPI teria um tratamento tributário diverso do conferido judicialmente ao crédito-prêmio de IPI, porquanto ambos foram legalmente instituídos como ressarcimento de tributos pagos internamente, conforme se infere do “caput” do art. 1º do DL 491/69 e da Lei 9.363/96.

Caso devam os contribuintes integrar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor do crédito presumido de IPI, como pretende a decisão recorrida, haveria uma taxação sobre o valor do próprio incentivo fiscal criado justamente para estimular as exportações,

revelando-se um inexplicável antagonismo em face de uma interpretação teleológica e sistemática das normas que instituíram esse direito.

Se assim for, o direito ao crédito presumido de IPI em questão continuará inócuo ou mitigado, porquanto é, por um lado, concedido como crédito fiscal de IPI e, por outro, é reduzido total ou parcialmente pela incidência de IRPJ e CSLL, sem que isso faça qualquer sentido, mormente quando a cobrança é feita pelo mesmo ente tributante. Aliás, de fato, não há sequer base legal para tamanha pretensão.

Vale enfatizar que tanto o crédito-prêmio de IPI, quanto o crédito presumido de IPI não são receitas e sim ressarcimentos de tributos concedidos como incentivos fiscais à exportação. Assim, embora a contrapartida contábil do crédito presumido de IPI apropriado pela recorrente, possa ser uma conta de resultado, isso não deve gerar efeitos tributários (art. 177, § 2º, da Lei 6.404/76).

Pelo exposto, considero que o crédito tributário mantido do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição sobre Lucro Líquido – CSLL, sobre os valores das transferências dos créditos de ICMS e do Crédito Presumido do IPI, não deve prosperar.

Por fim, seguindo a mesma linha de raciocínio de que tais valores não são considerados como receita, afasto também a incidência do PIS e da COFINS sobre as mesmas.

5) Da Tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre receitas financeiras auferidas no ano-calendário de 2004.

A decisão da DRJ manteve a exigência do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL sobre as receitas financeiras auferidas pela Recorrente no ano-calendário de 2004, ante o entendimento que tais créditos estariam inseridos no conceito de faturamento, consagrado na Lei 9.718, de 1998, que determina ser a base de cálculo desses tributos o faturamento, assim entendido a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

O recorrente protestou em seu recurso voluntário pela inconstitucionalidade e ilegalidade da inclusão na base de cálculo das contribuições sociais do PIS e da COFINS do valor sobre as receitas financeiras auferidas.

Entendo que assiste razão à Recorrente, estando equivocada a inclusão na base de cálculo do PIS e COFINS, das receitas financeiras auferidas pela contribuinte no ano-calendário de 2004, pelos motivos que passo a aduzir.

O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em seu artigo 62 - A, introduzido pela Portaria nº 586 de 22 de dezembro de 2010, prescreve que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal - STF, bem como pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543 – B (repercussão geral) e 543 – C (solução de controvérsia) da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Diante do exposto, cumpre alertar para a existência de decisão em sede de Recurso Extraordinário nº 585.235, no âmbito do Supremo Tribunal de Federal – STF, com efeito de Repercussão Geral, tal qual estabelecido no artigo 543-B da Lei nº. 5.869/1973.

Assim, descabida qualquer discussão sobre o tema, uma vez que, em obediência ao disposto no Regimento Interno, acima citado, tal decisão deverá nortear os pronunciamentos emitidos por este conselho. Senão vejamos a citada ementa:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTO. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º. 9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98”.(RERGQO 585235,

Relator (a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 10/09/2008, publicado em 28/11/2008).

Sendo assim, se as parcelas compreendidas como receita pela autoridade fiscal não se submetem ao conceito de faturamento e, tendo o lançamento se fundamentado no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718 de 1998, não pode mais prevalecer a parcela do crédito tributário referente a esta questão.

Assim, a meu ver, deve ser reformada a decisão da DRJ, para cancelar a exigência do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras aferidas pela Recorrente no ano-calendário de 2004.

Por outro lado, mantenho a exigência do IRPJ e CSLL sobre as receitas financeiras aferidas pela Recorrente no ano-calendário de 2004, por tratar-se de receitas tributáveis por esses tributos, não havendo qualquer justificativa para seu afastamento.

6) Da Multa de Ofício

A Recorrente protesta pela inconstitucionalidade da aplicação da multa de ofício, de 75%, sobre o crédito tributário originado em decorrência do lançamento efetuado pela Autoridade Fiscal.

Segundo seu entendimento, o percentual de 75% seria atentatório aos princípios constitucionais da Razoabilidade e da Proporcionalidade. Em sua defesa se apropria dos argumentos de renomados doutrinadores, aos quais nutro grande respeito e admiração, pelo profundo conhecimento jurídico que detém.

Entretanto, quanto à arguição de inconstitucionalidade, é cediço que este Conselho não possui competência para averiguação de tal matéria, conforme súmula, abaixo transcrita:

“Súmula 1º CC nº 2. O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Pelo exposto, não é dado a este Conselho discutir a constitucionalidade da matéria. Portanto, mantenho aplicação da multa de ofício, de 75%, conforme previsto no art. 44, inciso II, da Lei 9.430, de 1996, calculada sobre o crédito tributário.

7) Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Taxa Selic

Por fim, com relação à inaplicabilidade da taxa SELIC rejeito integralmente as argumentações neste sentido, por ser matéria objeto de Súmula do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, atual 1ª Seção do CARF, de aplicação obrigatória por parte deste colegiado administrativo:

“Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais”.

Saliento que mesmo com a edição da súmula acima transcrita, esse tema já foi objeto de inúmeros debates no âmbito administrativo e judicial. Mesmo tendo conhecimento dos argumentos doutrinário existentes sobre o tema, ressalto que a decisão do presente julgamento não pode deixar de considerar equivocado o pleito do Recorrente em afastar a incidência da SELIC sobre o crédito fiscal constituído, considerando a aplicação desta taxa para fins tributários como constitucional, pelos motivos que passo a aduzir.

O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em seu artigo 62 - A, introduzido pela Portaria nº 586 de 22 de dezembro de 2010, prescreve que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal - STF, bem como pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543 – B (repercussão geral) e 543 – C (solução de

controvérsia) da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Diante do exposto, cumpre ressaltar para existência de decisão em sede de Recurso Extraordinário nº 582.461, no âmbito do Supremo Tribunal de Federal – STF, com efeito de Repercussão Geral, tal qual estabelecido no artigo 543-B da Lei nº 5.869/1973, cuja Ementa segue abaixo transcrita. Assim, descabida se torna qualquer discussão sobre o tema, uma vez que, em obediência ao disposto no Regimento Interno, acima citado, tal decisão deverá nortear os pronunciamentos emitidos por este conselho:

“1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. (...)”. (RE 582461, Relator (a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO Dje-158 DIVULG 17-08-2011 PUBLIC 18-08-2011 EMENT VOL-02568-02 PP-00177).

Sendo assim, considero superada a discussão a respeito da constitucionalidade da consequente aplicabilidade da taxa selic aos créditos fiscais. Estando, então, superadas as alegações do Recorrente para afastar a exigibilidade do crédito tributário em seu montante integral.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao Recurso Voluntário interposto pelo Recorrente, reformando em parte a decisão da DRJ/STM, para: (i) afastar a multa isolada aplicada sobre a falta de estimativa no ano-calendário de 2003, (ii) afastar o IRPJ e CSLL sobre as receitas decorrentes da transferência de créditos fiscais de ICMS a terceiros e do aproveitamento do crédito presumido de IPI, (iii) afastar a exigência do PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes da transferência de créditos fiscais de ICMS e sobre o aproveitamento do Crédito Presumido do IPI, bem como sobre as receitas financeiras

Processo nº 11065.003456/2006-97
Acórdão n.º **1802-001.573**

S1-TE02
Fl. 29

auferidas no ano-calendário de 2004 e; para (iv) manter a exigência do IRPJ e CSLL sobre as diferenças entre os valores declarados na DIPJ e na DCTF, referente ao ano calendário de 2004, (v) manter a exigência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre o saldo credor de caixa, (vi) manter a exigência do IRPJ e CSLL sobre as receitas financeiras auferidas no ano-calendário de 2004, (vii) manter aplicação da multa de ofício, calculada pela alíquota de 75% e (viii) manter aplicação da taxa selic.

(assinado digitalmente)

Marco Antonio Nunes Castilho

Voto Vencedor

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente Relator, peço vênia para dele divergir quanto ao afastamento da multa isolada por falta do recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL em 2003

A previsão dessa penalidade estava contida no art. 44 da Lei 9.430/1996, conforme o inciso IV do §1º deste artigo, em sua redação original:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

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 - 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 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I -

II -

III -

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Atualmente, esta penalidade está prevista no art. 44, II, “b”, da mesma lei, conforme as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007, e fixada em 50%, percentual que já foi aplicado ao presente caso, em razão da retroatividade benigna.

Ao determinar que a multa isolada será aplicada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, a norma legal evidencia aspectos importantes.

Primeiramente, a clareza do texto não admite outra leitura, senão a de que a referida multa será aplicada “ainda que (a pessoa jurídica) tenha apurado prejuízo fiscal ou

base de cálculo negativa (...)"'. Não há espaço para outra interpretação, a menos que se admita o afastamento de norma legal vigente, tarefa que não compete à Administração Tributária.

Além disso, a hermenêutica jurídica ensina que se deve preferir a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade. Nesse caso, um entendimento contrário (de que essa multa não incidira em caso de prejuízo ...) implicaria na supressão ou inutilidade de todo o adendo estabelecido no dispositivo acima transcrito (*ainda que tenha apurado prejuízo ...*).

Vê-se também que o texto diz "ainda que tenha apurado prejuízo" e não "ainda que venha a ser apurado prejuízo...", numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Tais aspectos não deixam nenhuma dúvida de que as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro.

Sua natureza jurídica, inclusive, a faz destoar totalmente do padrão traçado pelo art. 113 do CTN (que trata das obrigações tributárias), pois ela é uma obrigação que surge antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Seu pagamento, por outro lado, nada extingue, gerando apenas um registro contábil de crédito a favor do contribuinte, a ser aproveitado no futuro.

Além disso, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, essa obrigação subsiste mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. Ou seja, existe ainda que não haja tributo devido no ajuste.

Com mais razão, portanto, ela deve existir quando há tributo devido ao final do ano, e é esse o nosso caso.

Realmente não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido no ajuste), e, sendo assim, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

Ainda que assim não fosse, caberia assinalar que não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.

Finalmente, é preciso ressaltar que não há um regime de tributação de IRPJ/CSLL em que o contribuinte apure o tributo anualmente e o recolha somente no ajuste, com vencimento no último dia útil do mês de março do ano subsequente.

O que há é um regime de apuração anual (opcional) no qual o contribuinte fica obrigado a realizar recolhimentos mensais no decorrer do ano, por meio de estimativas, ressalvada a possibilidade de suspender ou reduzir estes recolhimentos mensais mediante a elaboração de balancetes cumulativos de suspensão ou redução desta obrigação.

Fosse o caso de um tributo com fato gerador instantâneo, ocorrido em 31 de dezembro, e com vencimento no mês de março subsequente, todo o problema relativo ao descumprimento da obrigação estaria resolvido (compensado) pela multa normal de 75%,

prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996, com as suas devidas majorações, quando cabíveis.

Mas tratando-se de tributo com fato gerador complexo, como é o caso do IRPJ e da CSLL, em que a opção pela apuração anual impõe também a obrigação de recolhimentos mensais (as chamadas “antecipações”), a multa de 75%, embora puna o descumprimento da obrigação vencida em março do ano seguinte (ajuste anual), não resolve todos os problemas, porque ela não compensa o atraso no ingresso dos recursos, que deveriam ter sido recolhidos ao longo do próprio ano.

O prejuízo sofrido pelos cofres públicos em relação ao atraso nas “antecipações” ficaria a descoberto, não fosse a multa isolada em questão, que está prevista justamente para preencher esta lacuna, dando eficácia ao regime de apuração anual com estimativas mensais.

Se não houvesse essa multa isolada, nenhum contribuinte faria recolhimento de estimativas mensais, deixando para recolher todo o tributo de uma só vez, e somente no ajuste, em março do ano seguinte.

Vejo com bastante clareza que a multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso que é verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

Com efeito, estamos diante de penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em concomitância de multas.

Nestes termos, também em relação à multa isolada por falta de estimativas, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa

Declaração de Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa.

Embora não divirja do Relator quanto ao afastamento das exigências tributárias sobre as operações de transferência de créditos fiscais de ICMS a terceiros e sobre a apropriação de crédito presumido de IPI, faço a presente declaração de voto para indicar os fundamentos que me levam a acompanhá-lo na parte dispositiva de seu voto.

Cessão de créditos fiscais de ICMS a terceiros

Não tenho dúvidas de que a cessão de crédito de ICMS a terceiros, a título oneroso, constitui alienação, e que, portanto, gera receita correspondente a novo ingresso no patrimônio da empresa.

É importante observar que os créditos de ICMS surgem para o contribuinte no momento em que ele adquire mercadorias ou produtos. Tal rubrica, de fato, representa um direito patrimonial em seu ativo, cujo valor de aquisição é dado direta e expressamente pelo documento fiscal que ampara a compra destes bens.

E havendo transferência onerosa deste direito para terceiros, não vejo como entender tal transação como um fato meramente permutativo, não caracterizador de receita.

Nesse sentido, faço menção às esclarecedoras considerações contidas no voto do Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, que orientou o Acórdão nº 1102-00.318, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, em 02/09/2010:

Para que não parem dúvidas a respeito, confira-se o que determina o Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994, DOU de 18.01.1995, quanto ao que se deve entender por "receita":

“2.6.3 - Alguns detalhes sobre as receitas e seu reconhecimento A receita é considerada realizada no momento em que há a venda de bens e direitos da Entidade — entendida a palavra “bem” em sentido amplo, incluindo toda sorte de mercadoria, produtos, serviços, inclusive equipamentos e imóveis —, com a transferência da sua propriedade para terceiros, efetuando estes o pagamento em dinheiro ou assumindo compromisso firme de fazê-lo num prazo qualquer.

Normalmente, a transação é formalizada mediante a emissão de nota fiscal ou documento equivalente, em que consta a quantificação e a formalização do valor de venda, pressupostamente o valor de mercado da coisa ou do serviço. Embora esta seja a forma mais usual de geração de receita, também há uma segunda possibilidade, materializada na extinção parcial ou total

de uma exigibilidade, como no caso do perdão de multa fiscal, da anistia total ou parcial de uma dívida, da eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor, pelo ganho de causa em ação em que se discutia uma dívida ou o seu montante, já devidamente provisionado, ou outras circunstâncias semelhantes.

Finalmente, há ainda uma terceira possibilidade: a de geração de novos ativos sem a interveniência de terceiros, como ocorre correntemente no setor pecuário, quando do nascimento de novos animais. A última possibilidade está também representada pela geração de receitas por doações recebidas, já comentada anteriormente.

Mas as diversas fontes de receitas citadas no parágrafo anterior representam a negativa do reconhecimento da formação destas por valorização dos ativos, porque, na sua essência, o conceito de receita está indissoluvelmente ligado à existência de transação com terceiros, exceção feita à situação referida no final do parágrafo anterior, na qual ela existe, mas de forma indireta.”

Ou seja, quando há transferência de bens ou direitos de sua propriedade para terceiros, há receita da entidade. Pouco importa se há pagamento em dinheiro ou compromisso de fazê-lo num prazo qualquer, ou se há extinção parcial ou total de uma exigibilidade, que é a forma mais comumente adotada no caso da cessão de créditos do ICMS.

Veja-se também o que preleciona Silvio Rodrigues em sua obra Direito Civil, Editora Saraiva, 29ª edição, 2001, pág. 291, especificamente acerca da cessão de créditos:

“169. Conceito. — A cessão de crédito é o negócio jurídico, em geral de caráter oneroso, através do qual o sujeito ativo de uma obrigação a transfere a terceiro, estranho ao negócio original, independentemente da anuência do devedor. O alienante toma o nome de cedente, o adquirente de cessionário, e o devedor, sujeito passivo da obrigação, o de cedido.

Esta espécie de cessão encontra justificativa no fato de o crédito se apresentar como um bem de caráter patrimonial e capaz, portanto, de ser negociado. Da mesma maneira que os bens materiais, móveis ou imóveis, têm valor de mercado onde alcançam um preço, assim também os créditos, que representam promessa de pagamento futuro, podem ser objeto de negócio, pois sempre haverá quem por eles ofereça certo valor. A cessão desempenha, quanto aos créditos, papel idêntico ao da compra e venda, quanto aos bens corpóreos.” (grifou-se)

É certo que a cessão onerosa dos créditos de ICMS para terceiros caracteriza a realização de um negócio jurídico, e que a contrapartida desta alienação não pode corresponder a outra coisa senão a uma receita da Recorrente.

Ocorre que não há como simplesmente adicionar esta receita à base de cálculo do lucro presumido, pelo valor contábil do ativo alienado, sem considerar o custo de sua aquisição.

Os créditos de ICMS, no caso, foram tratados como um ativo qualquer, que foi alienado a terceiros.

A situação é equivalente à venda de um terreno sob o regime do lucro presumido, onde também não seria correto tributar integralmente a venda sem a dedução do custo de aquisição.

A regra a ser aplicada está contida no art. 521 do RIR/1999, orientada pelos esclarecimentos do art. 522 do mesmo diploma:

Art.521.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 art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no §3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

(...)

Art.522. Para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas jurídicas de que trata este Subtítulo observarão os seguintes procedimentos (Lei nº 9.249, de 1995, art. 17):

I- tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser atualizado monetariamente até 31 de dezembro desse ano, não se lhe aplicando qualquer atualização monetária a partir dessa data;

II- tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer atualização monetária.

Nesse caso, o que se tributa são os ganhos, os resultados positivos, eis que há um custo de aquisição a ser considerado, porque a aquisição do direito (que foi posteriormente alienado) teve, desde a sua origem, uma contrapartida direta e expressa (custo), não só do ponto de vista econômico, como também jurídico.

A Recorrente, na condição de adquirente de bens/mercadorias, pagou pelos créditos de ICMS.

Deste modo, não havendo demonstração de qualquer resultado positivo na alienação do referido ativo (crédito de ICMS), não podem ser mantidas as exigências de IRPJ e CSLL sobre essa rubrica.

Quanto ao PIS e a COFINS, o ilustre relator já mencionou que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE nº 585.235, com efeito de Repercussão Geral, tal qual estabelecido no artigo 543-B do CPC, considerou inconstitucional o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, que promoveu o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Por força do art. 62-A do regimento interno do CARF, esta decisão deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho Administrativo.

Como as receitas em questão (cessão de créditos de ICMS) não representam o objeto empresarial da Contribuinte, incluindo-se, portanto, entre as “demais receitas”, elas não configuram base de cálculo das mencionadas contribuições.

Apropriação de crédito presumido de IPI

Quanto à apropriação de crédito presumido de IPI, a razão para o afastamento das exações é outra.

Nesse caso, não chegou a ocorrer alienação dos créditos de IPI a terceiros, até porque a legislação federal não admite tal possibilidade. Aqui, a tributação incidiu diretamente sobre o próprio ato de creditamento.

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Lei 9.363/1996, com a finalidade de ressarcimento das contribuições PIS e COFINS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

No cálculo do crédito presumido de IPI se leva em conta o valor total das aquisições dos bens mencionados acima, e também o percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

A Instrução Normativa SRF nº 419, de 10 de maio de 2004, deixa claro que o direito de crédito surge no momento da aquisição dos bens, ou melhor, no mês da aquisição.

Assim, os contribuintes, quando adquirem os bens/insumos, já podem se creditar do IPI. Para tanto, eles não precisam ficar esperando a exportação futura.

Para as empresas de lucro real, esta sistemática “de ressarcimento das contribuições PIS e COFINS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo”, foi substituída pelo regime não-cumulativo das referidas contribuições.

O mecanismo do crédito presumido de IPI permaneceu apenas para as empresas que apuram o IRPJ pelo lucro presumido, que é o caso da Recorrente no ano-calendário de 2004, aqui sob exame.

O regime atual de não-cumulatividade das contribuições PIS e COFINS deixa bem evidente que não há receita no momento do creditamento, assim como não há qualquer receita quando o contribuinte registra, por exemplo, o ICMS a recuperar.

É oportuno registrar o posicionamento do Conselho Federal de Contabilidade sobre a contabilização dos créditos de PIS e COFINS:

COMUNICADO TÉCNICO Nº 01/03

O Conselho Federal de Contabilidade, por permissão Regimental - art. 13º, inciso XXI, c/c o art. 4º da Resolução CFC nº 751/93 - emite o seguinte Comunicado Técnico:

Lei nº 10.637/2002 - PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - FORMA DE CONTABILIZAÇÃO

Com o advento da lei supra epigrafada, a contribuição para o PIS e PASEP tornaram-se contribuições não-cumulativas. Neste sentido, deve ser adotado, quanto a estas contribuições, a mesma sistemática conferida à Contabilização do ICMS, uma vez que estas geram créditos em relação a operações anteriores. Em conta específica (Recuperação de PIS) deve ser contabilizado o crédito valendo como redutor do custo da mercadoria ou da despesa na prestação de serviços. Quando da venda da mercadoria ou da prestação do serviço, o valor do PIS, contabilizado em conta específica redutora da Receita. Deve ser observado que os efeitos desta lei têm vigência a partir de 1º de dezembro de 2002. Já nesta data, deve ser provisionado o crédito decorrente do estoque existente, à razão de 0,65%, como crédito presumido. Este crédito calculado será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais iguais e sucessivas, a partir de 1º/12/2002 (art. 11, parágrafos 1º e 2º).

Brasília-DF, 24 de janeiro de 2003.

Contador Alcedino Gomes Barbosa

Presidente

Vale também destacar o comando dado pela Lei 10.833/2003, no que diz respeito aos créditos de COFINS e PIS/PASEP no regime não cumulativo:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

O fato é que o contribuinte paga por este crédito, ainda que este montante não venha destacado na nota fiscal de compra dos bens e serviços, ainda que seu valor seja estimado por um coeficiente legal.

Pois é exatamente o que ocorre no regime do crédito presumido de IPI, como forma de “ressarcimento das contribuições PIS e COFINS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo”.

O referido crédito presumido de IPI é um mero antecessor do regime não-cumulativo das contribuições, que foi por ele substituído no caso das empresas submetidas ao lucro real.

Não há que se falar, portanto, em receita quando o contribuinte se apropria, seja do próprio crédito de PIS e COFINS (regime não-cumulativo), seja do crédito presumido de IPI como forma indireta de ressarcimento destas contribuições, eis que, tanto num caso, como no outro, ele pagou pelo crédito, conforme atestam as próprias leis que tratam dessas matérias.

Estas são as razões pelas quais afasto a tributação sobre as operações de transferência de créditos fiscais de ICMS a terceiros e sobre a apropriação de crédito presumido de IPI.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa