



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

Processo nº 13830.001621/2004-11
Recurso nº 172.940 Voluntário
Acórdão nº **1301-00.576 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de maio de 2011
Matéria CSLL
Recorrente INDÚSTRIA DE ALIMENTAÇÃO MONJOLINHO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Ao se constatar que o termo lavrado pelo Fisco descreve com detalhes os procedimentos e critérios adotados e que os demonstrativos e cópias de livros contábeis e fiscais acostados aos autos permitem a clara identificação das diferenças objeto de lançamento, não se há de reconhecer qualquer cerceamento ao direito da interessada à ampla defesa e ao contraditório. Em consequência, nenhuma nulidade há no lançamento.

CRÉDITOS OUTORGADOS DE ICMS. FORMA ALTERNATIVA DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. NÃO INCIDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO.

Os assim chamados “*créditos outorgados*” de ICMS, com base em percentual sobre as saídas de produtos, são forma de aproveitamento de créditos daquele tributo alternativa e excludente à forma usual, com base nos valores efetivamente pagos na aquisição de insumos e mercadorias. Desta forma, não se constituem em receitas passíveis de tributação pela CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, para afastar a tributação incidente sobre os “créditos outorgados” de ICMS. Vencido o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Valmir Sandri e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

INDÚSTRIA DE ALIMENTAÇÃO MONJOLINHO LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 14-19.946, de 07/08/2008, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, que transcrevo a seguir.

Em procedimento de verificações obrigatórias na empresa supra, segundo consta da descrição dos fatos, foram apuradas diferenças entre o valor escriturado e o declarado/pago, referente à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) dos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004.

O termo de apuração fiscal de fls. 15/16 indica que, do confronto entre as Declarações de Débitos e Créditos Tributários (DCTF) e os registros nos livros fiscais, se constatou que houve recolhimentos a menor de CSLL, uma vez que a contribuinte teria deixado de incluir na base de cálculo desse tributo as outras receitas auferidas.

O crédito tributário lançado totalizou R\$ 111.020,66 (cento e onze mil e vinte reais e sessenta e seis centavos), conforme demonstrativo de fl. 3, tendo sido lavrado o auto de infração de fls. 4/14, para exigir a CSLL nos seguintes termos:

Contribuição: R\$ 56.573,57

Juros de mora: R\$ 12.016,98

Multa proporcional: R\$ 42.430,11

Enquadramento legal: Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 77, III; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional — CTN), art. 149; Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º e §§; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 19 e 20; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 29, II; e Medida Provisória (MP) nº 1.858, de 29 de junho de 1999, art. 6º, e suas reedições.

Notificada do lançamento em 29/10/2004, conforme auto de infração, a interessada, por seu representante legal, ingressou, em 29/11/2004, com a impugnação de fls.249/259, alegando, em suma:

- Preliminarmente, cerceamento de defesa, pois a metodologia utilizada no lançamento não permite a identificação da operação que deu causa ao fato gerador;
- No mérito, conforme se deduz do termo de apuração fiscal, a exigência do crédito tributário decorre da falta de inclusão ao lucro presumido de outras receitas que foram apuradas, conforme livro Razão de fls. 85 a 116;
- Por dedução, infere-se que a fiscalização tributou os valores relativos à conta “97114 – Recuperação ICMS Crédito Outorgado”, conforme consta do Razão analítico de fls. 85/116;
- Em relação ao produto resultante da industrialização da mandioca, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo concedeu duas alternativas para o aproveitamento do crédito de ICMS das entradas: aquele destacado na nota fiscal de entrada ou o calculado com aplicação dos percentuais definidos sobre a saída dos produtos derivados da mandioca;
- O ICMS, para fins contábeis, segue o mesmo tratamento dado ao IPI, não se incluindo na receita bruta;
- A contrapartida do crédito do ICMS deveria ter como conta aquela representativa do estoque, e não a conta de resultado que foi utilizada pela impugnante;
- Embora tecnicamente incorreto, o critério contábil adotado não alterou a apuração do resultado final, pois, se o crédito do ICMS foi contabilizado como receita, igual valor foi apropriado como custo do produto vendido;
- A forma de escrituração não determina a realização do fato gerador;
- Pretendeu modificar o critério de aproveitamento do crédito do ICMS, alterando o crédito normal destacado nas notas de entrada, já escrituradas, pelo crédito outorgado, previsto na legislação, requerendo a retificação das GIA do ICMS e, antes de qualquer deferimento, efetuou a contabilização dos valores pelo regime de competência, conforme lançamentos constantes nos documentos de fls. 98, 95 e 110;
- Formulou consulta à Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda, e a solução foi dada conforme documentos de fls. 220/222, com o indeferimento do pedido;
- Para regularização contábil, os lançamentos foram estornados após a ciência do indeferimento dos créditos, tornando-se indispensável analisar a situação sob a ótica dos arts. 116 e 117 do Código Tributário Nacional (CTN);
- O indeferimento do pedido desata o liame potencial da obrigação tributária, uma vez que a condição não se realizou, não havendo que se falar em ocorrência do fato gerador;
- Por tal razão, devem ser excluídos da tributação os valores relativos ao crédito do ICMS outorgado, conforme demonstrativo;
- Além da exigência fiscal sobre o valor dos créditos outorgados, foram relacionados pela fiscalização diversos outros itens para os quais não há

possibilidade de identificação, pois são genericamente tratados como “ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos de receitas não compreendidas na atividade social”;

- Quando a apuração do resultado se faz com base no lucro presumido, presume-se que ele é decorrente da apropriação de todas as receitas, inclusive aquelas diferentes à atividade operacional da empresa, bem assim todos os custos, despesas e encargos, em relação à receita bruta;
- Tomando por exemplo os descontos obtidos no pagamento de uma duplicata relativa à aquisição de insumos, é certo que é um fator de diminuição do custo dos produtos vendidos, portanto essa variável já faz parte do lucro presumido, de forma que sua tributação não pode prevalecer;
- Com relação aos ganhos de capital, os respectivos valores foram adicionados ao lucro presumido apurado, tendo recolhido o correspondente imposto.

Requeru o reconhecimento da improcedência do lançamento.

O processo foi encaminhado em diligência à Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Marília, para que a fiscalização se manifestasse sobre a procedência dos esclarecimentos da contribuinte sobre os créditos outorgados de ICMS. Retornou com os documentos de fls. 283/385, acompanhados da informação fiscal de fls. 386/389.

A 3ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 14-19.946, de 07/08/2008 (fls. 402/411), considerou parcialmente procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

ANO-CALENDÁRIO: 2001, 2002, 2003, 2004

LUCRO PRESUMIDO. GANHOS DE CAPITAL. OUTRAS RECEITAS.

Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas que não integram a receita bruta, serão acrescidos à base de cálculo da CSLL apurada com base no lucro presumido.

ICMS. CRÉDITO OUTORGADO.

Devem ser considerados como outras receitas, a serem acrescidas à base de cálculo da CSLL, apenas os valores correspondentes a crédito outorgado do ICMS efetivamente reconhecidos pela Secretaria da Fazenda.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

ANO-CALENDÁRIO: 2001, 2002, 2003, 2004

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

Ciente da decisão de primeira instância em 25/09/2008, conforme Aviso de Recebimento à fl. 418, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 17/10/2008 conforme carimbo de recepção à folha 419.

No recurso interposto (fls. 419/426), a interessada alega preliminarmente que teria havido cerceamento ao seu direito de defesa, pois, a partir da análise dos documentos de fls. 85/116, citados no acórdão recorrido, não haveria a mínima possibilidade de chegar ao montante tributado a título de descontos obtidos, juros recebidos, ganhos de capital, bonificações recebidas, e variações monetárias ativas. Nem mesmo seria possível determinar o total do valor que constou do lançamento.

No mérito, os argumentos da recorrente se dirigem exclusivamente contra o lançamento incidente sobre os créditos outorgados de ICMS. Segue apertada síntese.

- O ICMS é tributo de caráter não cumulativo, incidente sobre as saídas dos produtos derivados de mandioca, fabricados e vendidos pela recorrente. A não cumulatividade implica que *“o valor do imposto pago e destacado nas notas fiscais de entradas relativas às aquisições de insumo dá direito a um crédito que será compensado com o que for devido nas operações de saída de seus produtos”*.
- Entretanto, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo concedeu, à opção do contribuinte, uma outra forma de aproveitamento do crédito do ICMS, relativamente à operação com produtos resultantes da industrialização da mandioca. A legislação pertinente seria o Decreto Estadual nº 45.490/2000, em vigor à época dos fatos aqui discutidos. Essa outra forma consistiria na aplicação de um percentual sobre o imposto devido na operação de saída, em substituição ao aproveitamento na forma usual dos créditos na entrada dos insumos. O crédito calculado segundo essa metodologia alternativa recebeu o nome de *crédito outorgado*. A recorrente ressalta que *“não se trata de nenhum incentivo fiscal, mas uma opção de aproveitamento do crédito, cujas alternativas são excludentes entre si”*.
- Acrescenta que *“desvirtuando-se da boa técnica contábil, o crédito do ICMS foi contabilizado em conta de receita (97114 — Recuperação ICMS Crédito Outorgado) quando o correto seria o crédito na conta representativa do estoque. É verdade que tal lançamento não altera o resultado do exercício, mas induziu a fiscalização para o entendimento de que se tratava de uma receita tributável”*. Tal fato, no entanto, não modificaria a natureza jurídica do crédito, nem propiciaria a ocorrência do fato gerador do IRPJ ou da CSLL.
- A recorrente se reporta ao art. 521 do RIR/99 e ao *Perguntas e Respostas* da Secretaria da Receita Federal do Brasil, edição 2006, questão 527, item 2. Sustenta que a relação que ali consta dos rendimentos que devem ser adicionados ao lucro presumido da atividade operacional seria taxativa, não exemplificativa, e entre esses rendimentos não haveria qualquer menção *“a algo parecido como crédito outorgado de ICMS”*.

Não foram aduzidas razões de mérito acerca da tributação, mantida em primeira instância, incidente sobre as “*outras receitas*”, diversas dos créditos outorgados de ICMS.

A recorrente conclui com o pedido de reconhecimento da improcedência do lançamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

A recorrente alega preliminarmente que teria havido cerceamento ao seu direito de defesa, pois, a partir da análise dos documentos citados no acórdão recorrido, não haveria a mínima possibilidade de chegar ao montante tributado a título de descontos obtidos, juros recebidos, ganhos de capital, bonificações recebidas, e variações monetárias ativas. Nem mesmo seria possível determinar o total do valor que constou do lançamento.

Compulsando os autos, constato que o Termo de Apuração Fiscal (fls. 15/16), que acompanha o auto de infração, descreve em detalhe os procedimentos e critérios adotados pelo Fisco, inclusive as fontes a partir das quais foram obtidos os valores que levaram às diferenças objeto de lançamento. De especial interesse o trecho a seguir transcrito:

8. As diferenças apuradas (CSLL) constam dos demonstrativos de fls. 167 a 169 e 239, sendo que os valores devidos da contribuição foram calculados de acordo com as bases de cálculo (fls. 170 a 205 e 240 a 245) extraídas dos livros fiscais do contribuinte:

ANO CALENDÁRIO 2001:

- faturamento: conforme resumos do Livro de Registro de Saídas (fls. 48 a 59);
- devolução: conforme resumos de Livro de Registro de Entradas (fls. 60 a 71)
- demais receitas: conforme Livro Razão (fls. 85 a 91);

ANOS CALENDÁRIO 2002 E 2003:

- faturamento e devolução: foram considerados os valores registrados nos demonstrativos do contribuinte de fls. 40 a 45, já que os mesmos conferem com os livros fiscais, com exceção do total das vendas de dezembro/2002 que, por apresentar divergência, consideramos os valor do Livro de Registro de Saídas (fls. 72);
- demais receitas: conforme Livro Razão (fls. 92 a 110);

ANO CALENDÁRIO 2004:

- faturamento: conforme resumos do Livro de Registro de Saídas (fls. 73 a 78);
- devolução: conforme resumos do Livro de Registro de Entradas (fls. 79 a 84);
- demais receitas: conforme Livro Razão (fls. 111 a 116).

Com o intuito de verificar se a descrição acima seria suficiente para chegar aos montantes do lançamento, reconstituí o valor lançado no primeiro trimestre do ano-calendário 2003, conforme segue:

- a) O faturamento e respectivas devoluções de vendas constam do demonstrativo de fl. 43, fornecido pela própria fiscalizada e validado pelo Fisco com base nos livros fiscais. A receita bruta do trimestre é, então, R\$ 1.549.474,98. Aplicando-se sobre esse valor o percentual de 12%, chega-se a R\$ 185.937,00.
- b) As *Outras Receitas*, que devem ser adicionadas ao valor obtido em (a), acima, estão totalizadas por mês nos demonstrativos de fls. 194, 195 e 196. Esses totais mensais correspondem ao somatório dos valores registrados, em cada mês, no livro Razão, nas contas 97102 – *Descontos Obtidos* (fls. 101/102); 97104 – *Juros Recebidos* (fls. 102/109); 97109 – *Amostra Grátis* (fl. 109); e 97114 – *Recuperação ICMS Crédito Outorgado* (fl. 110). O total do trimestre é de R\$ 71.692,93. A base de cálculo da contribuição corresponde, então, a $(R\$ 185.937,00 + R\$ 71.692,93 =)$ R\$ 257.629,93, valor idêntico ao do demonstrativo de fl. 169.
- c) A contribuição devida pode ser calculada com a aplicação do percentual de 9% sobre a base de cálculo estabelecida em (b): R\$ 23.186,69 (fl. 169).
- d) Considerando que foi declarado o montante de R\$ 16.734,33, a diferença objeto de lançamento de ofício é de $(R\$ 23.186,69 - R\$ 16.734,33 =)$ R\$ 6.452,36, mesmo valor que consta do auto de infração à fl. 11.

O mesmo procedimento, repetido para os demais períodos de apuração objeto de lançamento, conduz às diferenças exigidas pelo Fisco. Não vislumbro, portanto, qualquer cerceamento ao direito da interessada à ampla defesa e ao contraditório, e rejeito essa preliminar.

No mérito, os argumentos da recorrente se dirigem exclusivamente contra o lançamento incidente sobre os créditos outorgados de ICMS, escriturados entre julho/2002 e dezembro/2003. De se observar que, em primeira instância, parte dos valores objeto de lançamento já havia sido afastada, em face da constatação de que uma parcela dos valores escriturados a esse título foi indeferida pela Secretaria Estadual de Fazenda.

A interessada ressalta que a natureza desses “*créditos outorgados*” não seria de benefício nem de incentivo fiscal, mas sim uma alternativa ao aproveitamento dos créditos a que faz jus na aquisição (entrada) de insumos e mercadorias. A adoção dessa forma alternativa excluiria o aproveitamento dos créditos pela via usual.

A recorrente admite que se teria equivocado ao registrar os “*créditos outorgados*” em sua contabilidade. O correto seria fazê-lo a crédito dos estoques, e não, como o fez, a crédito de conta de receita, o que teria induzido a fiscalização a acreditar que se tratava de receita tributável. Entretanto, sustenta que o resultado tributável se mantém inalterado.

Compulsando os autos, especialmente a consulta formulada pela interessada à Secretaria Estadual de Fazenda e respectiva resposta (fls. 213/222), constato que assiste razão à interessada. De fato, o assim chamado “*crédito outorgado*” de ICMS, regulado pelo Decreto Estadual nº 45.490/2000 (que aprovou o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo) é

uma forma alternativa de aproveitamento de créditos. Os seguintes excertos da resposta (fl. 221) são elucidativos (grifos não constam do original):

a) o objetivo do legislador ao alterar o dispositivo foi vedar o aproveitamento de quaisquer créditos relacionados com os produtos originários da mandioca (matéria-prima, insumos, serviços tomados, ativo imobilizado e material de uso e consumo), nos termos da LC 87/96.

b) [...]

c) [...] Assim, concluímos que tanto nas operações internas ou interestaduais tributadas com alíquota de 7% (sete por cento) o contribuinte poderá efetuar o crédito relacionado com os produtos originários da mandioca proporcionalmente ao volume dessas operações, ficando vedado nesse caso, a utilização de crédito outorgado. Nas operações tributadas com alíquotas de 12% (doze por cento), 17% (dezessete por cento) ou 18% (dezoito por cento), ao contribuinte que optar pelo crédito outorgado previsto no artigo 6º do Anexo III do RICMS/SP fica vedada a utilização de quaisquer outros créditos relacionados à essas operações.

Concluo, então, que o “*crédito outorgado*” não é um benefício fiscal que possa ser compreendido como subvenção para investimentos (art. 443 do RIR/99) nem como subvenção corrente para custeio ou operação (art. 392 do RIR/99), de tal forma que não constitui, sob qualquer ângulo, uma superveniência que possa receber o tratamento de receita tributável pela CSLL. Não é a forma de sua contabilização que determina a incidência tributária, antes é a natureza da rubrica que o faz. E sua natureza não é de receita.

Poder-se-ia argumentar que, ainda que as alternativas sejam mutuamente excludentes, seria tributável, em cada período, a parcela do “*crédito outorgado*” que excedesse o montante dos créditos a que o contribuinte faria jus pela via tradicional de aproveitamento, caso não houvesse optado pela via alternativa. Sob tal ótica, esse excesso constituiria, de fato, um benefício concedido pelo Poder Público, verdadeira subvenção, alcançada pela incidência tributária.

No entanto, esse argumento não poderia subsistir. A uma, porque não encontro nos autos prova de que tal excesso tenha de fato ocorrido, muito embora se possa supor que sim, visto que o contribuinte há de ter auferido algum benefício ao exercer a opção. A duas, porque o cálculo do suposto excesso demandaria o refazimento de toda a escrita fiscal do ICMS do contribuinte pela via tradicional de aproveitamento de créditos, para o que não encontro elementos nos autos nem considero cabível nesta fase processual, desde que o lançamento foi feito de forma diversa.

Concluo, assim, que deve ser afastada a tributação incidente sobre os valores escriturados a crédito da conta 97114 – *Recuperação ICMS Crédito Outorgado* – que ainda haviam remanescido após a decisão de primeira instância (vide quadro à fl. 407).

Finalmente, lembro que não foram aduzidas razões de mérito acerca da tributação, mantida em primeira instância, incidente sobre as “*outras receitas*”, diversas dos créditos outorgados de ICMS, pelo que estes valores devem ser mantidos.

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito pelo provimento do recurso voluntário, para afastar a tributação incidente sobre os “*créditos outorgados*” de ICMS.

Processo nº 13830.001621/2004-11
Acórdão n.º **1301-00.576**

S1-C3T1
Fl. 437

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

CÓPIA