



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

Processo n° 15940.000360/2007-43
Recurso n° 933.288 Voluntário
Acórdão n° **1802-001.343 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 9 de agosto de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente TRINYS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não ocorre a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade da decisão recorrida, quando nesta são apreciadas todas as matérias contidas na peça impugnatória, embora julgada improcedente. Ademais, o julgador não se obriga a contestar, um a um, todos os argumentos expendidos pela parte quando analisa a matéria, desde que os fundamentos tenham sido suficientes para embasar a decisão.

LUCRO PRESUMIDO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS A TERCEIROS.

A cessão onerosa de créditos de ICMS a terceiros constitui alienação, e gera receita. Tratando-se de pessoa jurídica optante do lucro presumido, o que se tributa são os ganhos, os resultados positivos, e não o total da receita, 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 (art. 521 do RIR/1999). A Recorrente pagou pelos créditos de ICMS. 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

OMISSÃO DE RECEITAS. COMISSÕES.

Sobre a receita decorrente de comissões, incide o IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Restando sem comprovação a tributação das receitas de comissões auferidas no ano-calendário, não se altera o lançamento de ofício.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO.

A ocorrência de postergação de pagamento do IRPJ CSLL, PIS e Cofins em função da infração indicada pela fiscalização (omissão de receitas referentes a comissões recebidas) demanda prova da ocorrência de pagamento espontâneo em período - base posterior. À míngua de tal prova cabível o lançamento de ofício.

OMISSÃO DE RECEITAS. RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS.

Os rendimentos auferidos em aplicações em fundos de investimento financeiro devem ser acrescidos ao lucro presumido para fins de tributação do IRPJ e CSLL.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PIS/Pasep e Cofins. (Regime Cumulativo). BASE DE CÁLCULO. AMPLIAÇÃO. ART. 32 DA LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE.

Ao julgar os recursos extraordinários nºs 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, em 09/11/2005, o Pleno do STF declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 12, da Lei nº 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins por meio de lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal.

INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DO STF. EXTENSÃO ADMINISTRATIVA.

Nos termos do art. 42, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Exclui-se, portanto, da tributação do PIS/Pasep e da Cofins, as receitas decorrentes da cessão de créditos de ICMS a terceiros e de aplicações financeiras porque são outras receitas que não se incluem nas receitas da venda de mercadorias e da prestação de serviços (conceito restritivo de receita bruta) da pessoa jurídica.

FALTA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO.

A falta ou insuficiência de recolhimento dos tributos não declarados enseja o lançamento de ofício, com a aplicação da multa de 75% sobre a totalidade dos tributos lançados de ofício, em consonância com o disposto no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - MULTA DE OFÍCIO

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: 1) Por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso voluntário para afastar as exigências relativas à cessão de crédito

de ICMS. Vencidos os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Relatora) e Nelso Kichel que mantinham o IRPJ e a CSLL. Designado o Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Marciel Eder Costa apresenta declaração de voto. 2) Por voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, em relação às receitas de comissões. Vencidos os Conselheiros Marciel Eder Costa, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho, que votaram pela conversão do julgamento em diligência. 3) Por unanimidade, DAR provimento ao recurso para afastar a incidência de PIS e COFINS sobre as receitas de aplicações financeiras.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente e Relatora.

(documento 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

Por economia processual e bem descrever os fatos adoto o relatório da decisão recorrida (fls.362/364) que a seguir transcrevo:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela contribuinte acima identificada, foram apuradas, no ano-calendário de 2003, as seguintes infrações:

1) Omissão de receitas referente à cessão de créditos do ICMS, que foram debitadas a título de "compra de matéria-prima" (notas fiscais anexadas ao processo);

2) Omissão de receitas referente a comissões recebidas no mês de dezembro de 2003, da pessoa jurídica "Calçados Miucha Ltda.", CNPJ 89.470.447/0001-38, no valor de R\$ 4.133,64, conforme consta na Dirf apresentada pela fonte pagadora;

Omissão de receitas financeiras obtidas nos meses de novembro e dezembro de 2003, nos valores de R\$ 191,61 e R\$ 3.084,61, auferidas do Banco Comercial e de Investimentos Sudameris S/A, tendo sido retido na fonte os valores de R\$ 38,32 e R\$ 616,92, conforme Dirf.

Foram lavrados os seguintes autos de infração:

1 — Imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) — fls. 256 a 261.

Imposto: R\$ 137.608,20

Juros de mora: R\$ 81.943,05

Multa Proporcional: R\$ 103.206,14

Total: R\$322.757,39

Enquadramento legal do imposto: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda — RIR, de 1999), arts. 521 e 528.

2 — Contribuição para o PIS - fls. 262 a 266.

Contribuição: R\$ 3.594,84

Juros de mora: R\$ 2.139,73

Multa Proporcional: R\$ 2.696,12

Total: R\$ 8.430,69

Enquadramento legal da contribuição: Lei Complementar (LC) nº 7, de 7 de setembro de 1970, arts. 1º e 3º; Lei nº 9.249, de

1995. art. 24, § 2º; Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, arts. 2º. I. "a" e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91.

3 - Contribuição para a Seguridade Social (Cofins) — fls. 267 a 271.

Contribuição: R\$ 16.591,67

Juros de mora: R\$ 9.875,79

Multa Proporcional: R\$ 12.443,74

Total: R\$ 38.911,20

Enquadramento legal da contribuição: Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º. II e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91.

4 - Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) - fls. 272 a 276;

Contribuição: R\$ 49.775,05

Juros de mora: R\$ 29.627,45

Multa Proporcional: R\$ 37.331,27

Total: R\$ 116.733,77.

Enquadramento legal da contribuição: Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º e §§; Lei nº 9.249, de 1995, art. 24; Lei nº 9.430, de 1996; art. 29; Lei nº 10.637, de 2002, art. 37.

Sendo notificada da autuação, a interessada ingressou com a impugnação de fls. 283 a 312, subscrita pelo procurador Luiz Paulo Jorge Gomes (fls. 346 a 351) alegando:

- Os créditos de ICMS apurados na operação de exportação ou mesmo os valores decorrentes da sua transferência a terceiros, por constituir mera recuperação de custos tributários não pode sofrer incidência tributária, sob pena de ofender a imunidade expressamente assegurada aos exportadores pelo art. 155, § 2º, X, "a" da Constituição Federal (CF) e os princípios constitucionais da certeza do Direito, da segurança jurídica, da legalidade;
- Somente pode haver incidência fiscal sobre uma riqueza em sentido estrito e não sobre um fato permutativo, que nada acresce à capacidade contributiva do sujeito passivo, mas apenas transita em sua contabilidade;
- Receita para fins de incidência tributária corresponde a uma entrada de dinheiro em caixa em decorrência da venda de uma mercadoria, da prestação de um serviço ou ainda da venda de mercadorias acompanhada da prestação de serviços, refletindo assim um acréscimo patrimonial. Contudo, não se pode compreender que os créditos relativos ao ICMS independente da sua forma de utilização, seja interpretado como receita para fins de tributação, pois toda receita corresponde a uma entrada no

ativo patrimonial, mas nem toda entrada no ativo pode ser considerada receita (por exemplo, financiamentos bancários);

- *Nesse ínterim, resta também prejudicado o item 4.3 do Termo de Verificação Fiscal que considera como omissão de receita a entrada, nos meses de novembro e dezembro de 2003, dos valores de R\$ 191,61 e R\$ 3.084,61, auferidos junto ao Banco Comercial e de Investimentos Sudameris S/A;*

- *Da Pretensa 'Omissão de Receitas referente às ,Comissões pagas por "Calçados Miucha": Foi emitida a nota fiscal de prestação de serviços nº 14 (doc. anexo), na data de 12/02/2004, sendo que os respectivos tributos foram devidamente recolhidos, como haveria de ser, no 1º trimestre do ano de 2004, conforme se comprova na ampla documentação disponibilizada pela defendente, não havendo que se falar em qualquer imputação de responsabilidade, seja tocante aos tributos, seja ainda em relação aos seus consecutários;*

- *A multa imposta é abusiva, confiscatória e atentatória aos princípios basilares do sistema constitucional tributário. Deve ser reduzida, pois não praticou nenhum ato eivado de dolo, fraude ou simulação.*

Solicitou que a decisão à ser prolatada enfrente todas as questões discutidas na presente defesa; que lhe seja deferido o direito de posterior juntada de documentos; a produção de prova pericial e testemunhal; que seja declarada a nulidade dos presentes autos de infração, e a posterior juntada do instrumento de Procuração e do, contrato social.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgou improcedente a impugnação e manteve os lançamentos conforme decisão proferida mediante o Acórdão nº 14-34.570 de 21 de julho de 2011 (3ª Turma/DRJ/Ribeirão Preto/SP), fls.360/369, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

LUCRO PRESUMIDO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. DEMAIS RECEITAS.

Para efeito de tributação do IRPJ, consideram-se demais receitas os valores auferidos com a cessão de créditos de ICMS a terceiros.

OMISSÃO DE RECEITAS. COMISSÕES.

Restando sem comprovação a tributação das receitas de comissões auferidas no ano-calendário, não se altera o lançamento.

OMISSÃO DE RECEITAS. RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS.

Os rendimentos auferidos em aplicações em fundos de investimento financeiro devem ser acrescidos ao lucro presumido para fins de tributação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

LUCRO PRESUMIDO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. DEMAIS RECEITAS.

Para efeito de tributação da CSLL, consideram-se demais receitas os valores auferidos com a cessão de créditos de ICMS a terceiros.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2003

BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DE ICMS.

A cessão de créditos de ICMS configura receita que deve ser incluída na base de cálculo da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003

BASE DE CALCULO. CRÉDITOS DE ICMS.

A cessão de créditos de ICMS configura receita que deve ser incluída na base de cálculo do PIS.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003 NULIDADE.,

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.

A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

PERÍCIA. REQUISITOS.

O pedido de perícia deve ser denegado se tiver sido formulado em desacordo com as prescrições legais, aliado à circunstância de estarem presentes nos autos elementos de convicção

suficientes à adequada compreensão dos fatos para solução da lide.

PROVA TESTEMUNHAL.

Inexiste previsão legal para oitiva de testemunhas no julgamento administrativo em primeira instância.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

As instancias administrativas não compete apreciar vícios de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento decorrente de procedimento fiscal implica a exigência de multa de ofício, cujo percentual é fixado em lei.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento do IRPJ implica no lançamento de ofício, com a aplicação da multa sobre a totalidade do imposto lançado.

A recorrente foi cientificada do referido acórdão, em 30/11/2011, conforme Aviso de Recebimento (AR), e, interpôs recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em 26/12/2011, alegando, preliminarmente nulidade da decisão de primeira instância sob o fundamento de que essa não enfrentara satisfatoriamente as argumentações do recorrente, omitindo-se totalmente com relação aos sistemas de norma de direito positivo; aos princípios e aplicação do direito e aos subprincípios, notadamente o da certeza do direito e o da segurança jurídica.

Aduz ainda que, no mérito, o Julgador também silenciou totalmente a respeito de diversos elementos comprovados pelo contribuinte, como a jurisprudência administrativa que entende não ser objeto de tributação as receitas de transferência de crédito de ICMS, bem como sequer teceu uma palavra para justificar a incidência da Contribuição Social Sobre Lucro Líquido. Assim, afirma que o Julgador, de forma conveniente, ignorou simplesmente todas as detalhadas explanações do contribuinte a respeito destes fatos trazidas na defesa, o que por certo enseja a nulidade por omissão.

Argüi também que a decisão não enfrentou o argumento devidamente comprovado na defesa de que a autuação não fez “a necessária concatenação entre fatos narrados e dispositivos legais invocados, ensejando assim também a sua inépcia”.

No mérito, a Recorrente, no essencial, traz as mesmas razões expendidas na impugnação acima relatadas.

A Recorrente para reforçar sua defesa transcreve alguns conceitos sobre fatos contábeis e sua classificação na doutrina, noções sobre faturamento, receitas e despesas, jurisprudência, e finalmente conclui que o IRPJ, a CSLL, a COFINS e o PIS não incidem sobre

os créditos de ICMS obtidos em razão do benefício fiscal de que trata o art. 25 da Lei Complementar 87/96, justamente por não constituírem receitas, mas custo recuperável sob a forma de compensação ou restituição.

No tocante, à omissão de receitas referente às comissões pagas por “Calçados Miucha”, a Recorrente reitera que foi emitida a regular Nota Fiscal de Prestação de Serviços nº 14 devidamente juntada, na data de 12/02/04, sendo que os respectivos tributos foram devidamente recolhidos, como haveria de ser, no primeiro trimestre do ano de 2004, conforme se observa na ampla documentação disponibilizada pela defendente, não havendo que se falar, neste sentido, em qualquer imputação de responsabilidade, seja no tocante aos tributos, seja ainda em relação aos seus consectários.

Sobre a omissão de receitas financeiras, a Recorrente alega que o imposto foi devidamente recolhido, por meio da incidência na fonte e ainda que se entenda o contrário, nos mesmos moldes da argumentação tecida anteriormente trata-se de receita não sujeita a tributação, haja vista a definição de faturamento que foi objeto de amplos debates no STF que entendeu somente ser possível a equiparação entre faturamento e receita bruta quando esta for definida e aplicada em sentido estrito, isto é, com exclusão de qualquer outra receita que não seja a decorrente da venda de mercadorias e serviços. Assim, entende inexigíveis os valores do PIS/PASEP e da COFINS conforme entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal.

Pugna pela total improcedência da presente autuação ante a sua situação de total regularidade, bem como o afastamento da abusiva multa aplicada com nítido caráter confiscatório.

Finalmente a Recorrente requer o reconhecimento da nulidade, bem como a devolução do processo à Primeira Instância Julgadora, para que seja proferida nova decisão. Acaso não entenda o Colegiado pela configuração da nulidade por omissão, requer, no mérito, o total provimento do presente recurso para reformar a r. decisão recorrida e julgar a acusação totalmente improcedente, afastando ainda a indevida utilização de presunções e cancelando a abusiva multa imposta, pois ofensiva ao princípio da vedação ao confisco.

Pugna que a decisão a ser prolatada enfrente todas as questões discutidas no presente recurso, devidamente fundamentadas, sob pena de nulidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ester Marques Lins de Sousa

O recurso é tempestivo, preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Preliminarmente, a Recorrente alega nulidade da decisão de primeira instância pelos seguintes fundamentos:

- que, suas argumentações não foram enfrentadas satisfatoriamente, omitindo-se totalmente com relação aos sistemas de norma de direito positivo; aos princípios e aplicação do direito, notadamente o da certeza do direito e o da segurança jurídica;

- que, no mérito, silenciou a respeito de diversos elementos comprovados pelo contribuinte, como a jurisprudência administrativa que entende não ser objeto de tributação as receitas de transferência de crédito de ICMS, bem como sequer teceu uma palavra para justificar a incidência da Contribuição Social Sobre Lucro Líquido. Assim, afirma que o Julgador, de forma conveniente, ignorou simplesmente todas as detalhadas explanações do contribuinte a respeito destes fatos trazidos na defesa, o que por certo enseja a nulidade por omissão.

- que, a decisão não enfrentou o argumento devidamente comprovado na defesa de que a autuação não logrou êxito em fazer a necessária concatenação entre fatos narrados e dispositivos legais invocados, ensejando assim também a sua inépcia.

Giz-se que, não ocorre a preterição do direito de defesa, a ensejar a nulidade da decisão recorrida, quando nesta são apreciadas todas as matérias contidas na peça impugnatória, embora julgada improcedente. Despiciendo, pois, o comentário jurídico sobre os sistemas de norma de direito positivo, princípios e aplicação do direito, notadamente o da certeza do direito e o da segurança jurídica, bem como jurisprudência administrativa, a que alude a Recorrente, ainda que importantes e sirvam de orientação ao intérprete das leis tributárias.

Ademais, o julgador não se obriga a contestar, um a um, todos os argumentos expendidos pela parte quando analisa a matéria, desde que os fundamentos tenham sido suficientes para embasar a decisão.

A Recorrente afirma que a decisão recorrida, sequer teceu uma palavra para justificar a incidência da Contribuição Social Sobre Lucro Líquido - CSLL, o que por certo enseja a nulidade por omissão.

Consta da decisão, fl.368, que, com relação aos autos de infração reflexos (PIS, Cofms e CSLL), sendo decorrentes das mesmas infrações tributárias que motivaram a autuação relativa ao IRPJ (lançamento principal), deverá ser aplicada idêntica solução, em face da estreita relação de causa e efeito.

A ementa do acórdão atacado, por si só, demonstra a improcedência da afirmação acima, vejamos:

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

A Recorrente alega também que, a decisão não enfrentou o argumento devidamente comprovado na defesa de que a autuação não logrou êxito em fazer a necessária concatenação entre fatos narrados e dispositivos legais invocados, ensejando assim também a sua inépcia.

Consta da decisão recorrida (fl.365) que de sua análise verificou que o auto de infração contém todos os requisitos discriminados, no art. 9º, e 10 do Decreto nº 70.235/75 que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF, já com a nova redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, possuindo as condições necessárias para produzir o efeito que lhe compete, conforme determina o artigo 142 do CTN.

Como se vê, a afirmação da Recorrente é genérica, pois, não explicita quais fatos descritos destoam dos dispositivos legais constantes do enquadramento legal, nos autos de infração a causar prejuízo para sua defesa.

Assim, afastada a nulidade suscitada pela Recorrente, passemos ao exame de mérito em relação às irregularidades analisadas e mantidas na decisão recorrida, estruturadas nos seguintes tópicos: Cessão de Créditos de ICMS a Terceiros, Omissão de Receitas de Comissões e Receitas de Aplicações Financeiras, conforme relatado.

Cessão de Créditos de ICMS a Terceiros

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls.254/255) bem como dos Autos de Infração(fl.256/276) que, o contribuinte, no ano calendário de 2003, deixou de considerar na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, receitas referentes à cessão de créditos do ICMS, que foram debitadas a título de “compra de matéria-prima” (notas fiscais anexadas ao processo).

Essencialmente, a defesa alega que os mencionados tributos não incidem sobre a cessão/alienação dos créditos de ICMS, porque obtidos em razão do benefício fiscal de que trata o art. 25 da Lei Complementar 87/96, portanto, não constituem receitas, mas custo recuperável sob a forma de compensação ou restituição.

Em relação ao ICMS, o art. 155, § 2º, inciso X, da Constituição Federal, dispõem, que o mencionado tributo **não incidirá sobre as operações que destinem mercadorias para o exterior**, sendo *assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações anteriores*.

A Lei Complementar nº 87, 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), ao dispor sobre o ICMS, possibilitou às empresas exportadoras transferirem os créditos excedentes de ICMS para outros contribuintes, nos seguintes termos:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo.

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado (Redação dada Dela L nº 02, de 11.7.2000)

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado;

Vale lembrar que o direito ao crédito do ICMS decorre da aplicação do princípio da não – cumulatividade , com a seguinte técnica:

- O valor do ICMS pago ao fornecedor por ocasião da compra representa **direito** para a empresa (compradora) junto ao Governo do Estado;
- O valor do ICMS recebido do cliente por ocasião da venda representa **obrigação** da empresa (vendedora) junto ao Governo do Estado.

Portanto, o crédito de ICMS não é um custo, como alegado pela Recorrente, e, sim direito do contribuinte (junto ao Governo do Estado), integrante do seu ativo.

Com efeito, ocorrida a exportação com a imunidade do ICMS, restou disponibilizado o crédito do ICMS na condição de ativo (**direito**) a favor da pessoa jurídica exportadora, sem a **obrigação** pelo recolhimento do ICMS.

A Constituição Federal ao conceder imunidade tributária, relativamente ao ICMS, sobre operações que destinem mercadorias ao exterior, não o fez em relação aos valores obtidos com a venda a terceiros dos créditos do ICMS incidentes nas operações anteriores.

A cessão de crédito de ICMS a terceiros à título oneroso constitui alienação, e gera receita que representa novo ingresso ao patrimônio da empresa.

Assim, ocorrida a venda desse ativo a terceiros, ainda que sob o título de cessão de crédito, a receita decorrente dessa transferência de créditos de ICMS, considerados um ativo da empresa, deve ser contabilizada pelo contribuinte, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Sobre a irregularidade descrita nos autos de infração acima relatados e ainda para comprovar que não houve a alegada omissão na decisão recorrida, transcrevo os fundamentos legais (fls.365/366) que também adoto como razão de decidir em relação ao IRPJ e CSLL:

No ano-calendário de 2003, a contribuinte optou pela tributação segundo o sistema do lucro Presumido, no qual, além das receitas sujeitas ao percentual de presunção do lucro, existem outras que devem ser adicionadas diretamente ao resultado obtido pela utilização dos referidos percentuais para a determinação da base de cálculo sujeita à alíquota, conforme definido no art. 521 do RIR, de 1999, e arts. 28 e 29 da Lei nº9.430, de 1996.

Dispõem os arts. 224, 518, 519 e 521, daquele Regulamento:

Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único: Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).

(...)

Art.518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o §7º do art. 240 e

demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art.15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no. artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

(...)

*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). (Grifou-se)*

Dispõem os arts. 28 e 29, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996 (CSLL):

*Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da **contribuição social sobre o lucro líquido** as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.*

Art. 29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:

- de que trata o art.20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

- 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 inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.(grifou-se)

Ao contrário do que afirma a contribuinte a cessão de crédito do ICMS constitui uma alienação pela qual a empresa transfere o direito aos créditos de ICMS em troca de uma vantagem patrimonial.

Esse negócio jurídico, em que o valor auferido é utilizado para pagamento de matéria prima ou é recebido em espécie mesmo, possibilita a capitalização da empresa, uma vez que não saem recursos do seu caixa, possibilitando a obtenção de disponibilidade financeira e patrimonial com a cessão do crédito de ICMS. Sendo assim, entende-se que o montante auferido pela contribuinte na cessão do direito é receita tributável, enquadrando-se como demais receitas, conforme art. 521 acima transcrito.

Não há dúvida de que as receitas provenientes de cessão de créditos de ICMS enquadram-se como demais receitas pois a estas não se aplicam percentuais previstos em lei para a obtenção do lucro presumido.

O lançamento fiscal foi efetuado com fundamento no art. 521 do RIR/99, acima transcrito, que considera as receitas provenientes de cessão de créditos de ICMS como demais receitas a serem adicionadas diretamente ao resultado obtido pela utilização dos referidos percentuais para a determinação da base de cálculo sujeita à alíquota, conforme definido no art. 521 do RIR, de 1999, e arts. 28 e 29 da Lei nº 9.430, de 1996.

Laborou com acerto a fiscalização, ao adicionar na base de cálculo do IRPJ e CSLL, as receitas advindas da venda de ativos, sem dedução de custo, pois, como explicitado acima, o crédito de ICMS não é um custo, como alegado pela Recorrente, e, sim direito do contribuinte (junto ao Governo do Estado), integrante do seu ativo, e como tal, não pode ser deduzido do valor da venda desse ativo.

O desembolso pelo pagamento do ativo (crédito a recuperar) não pode ser deduzido da receita (cessão de créditos de ICMS) para que seja tributado como “resultado”, a uma por falta de autorização legal, a duas, porque o artigo 289, § 3º do RIR/99, prevê expressamente que: “*não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.*”, exatamente porque o denominado “ICMS Recuperável” não representa qualquer tipo de perda ou custo para a pessoa jurídica, tanto é assim que ela o registra no seu ativo, pois é um direito que, no presente caso fora alienado e obtida a receita utilizada para pagamento de fornecedor.

Ressalte-se que, os créditos de ICMS transferidos, por sua natureza, representam para o adquirente, **direito** para a empresa (compradora) junto ao Governo do Estado (ICMS recuperável), continuando a técnica da não – cumulatividade do ICMS.

Feitas as considerações acima, conclui-se que tendo sido os créditos de ICMS cedidos a terceiros, houve “demais receitas”, a serem acrescidas à base de cálculo do IRPJ com base no lucro presumido apurado, nos trimestres dos anos calendários de 2003, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal e Autos de Infração.

No mais, ficam afastados os argumentos de defesa ao sabor do fixado pelos julgados apontados por faltar a esses força vinculante.

As mesmas conclusões aplicam-se também à CSLL, por força do disposto no art. 29, inciso II, da Lei nº 9.430/96, acima transcrito.

Omissão de Receitas de Comissões.

No tocante, à omissão de receitas referentes às comissões pagas por "Calçados Miucha", a Recorrente afirma que foi emitida a regular Nota Fiscal de Prestação de Serviços nº 14 devidamente juntada, na data de 12/02/04, sendo que os respectivos tributos foram devidamente recolhidos, como haveria de ser, no primeiro trimestre do ano de 2004, conforme documentação dita disponibilizada.

Eis os fundamentos constantes na decisão recorrida (fl.367) para manter a autuação que, não merece reparo.

A pessoa jurídica que opta pela tributação com base no lucro presumido, em regra, apura a base de cálculo dos tributos pelo regime de competência (IN SRF nº 93/1997, art. 36, § 2º). De acordo com as regras do regime de competência, as receitas em determinado período são registradas no instante da transferência do bem ou serviço, em harmonia com o disposto no art. 43 da Lei nº 5.172/66(CTN).

Dessa forma, como se vê na nota fiscal apresentada, os serviços prestados se referem a dezembro do ano-calendário de 2003, tal como consta na Dirf apresentada pela fonte pagadora, devendo a receita correspondente ser tributada naquele mês, como feito pela fiscalização. Além disso, a contribuinte não apresenta a comprovação do pagamento dos correspondentes tributos no ano-calendário de 2004

A autuada não contesta que obteve a receita mencionada nem tampouco que a mesma deixou de ser reconhecida no ano calendário de 2003. Apenas informa que a emissão da Nota Fiscal de Prestação de Serviços nº 14 se deu em 12/02/04 e que houve o recolhimento dos tributos devidos no primeiro trimestre de 2004.

A caracterização da postergação pressupõe a existência de pagamento do tributo em período posterior, decorrente da infração identificada pela fiscalização. A jurisprudência deste Conselho Administrativo há muito consolidou o entendimento quanto à necessidade da demonstração e comprovação da postergação, não bastando a simples alegação de sua ocorrência, a exemplo dos seguintes julgados:

COMPROVAÇÃO DA POSTERGAÇÃO. A ocorrência de postergação no pagamento do imposto de renda deve ser demonstrada e não simplesmente alegada. (Ac. 101-83.483/92)

IRPJ. POSTERGAÇÃO. A alegação de postergação de pagamento do imposto demanda prova da ocorrência de pagamento espontâneo em período-base posterior. (Ac. 103-21.341 /2003)

IRPJ - POSTERGAÇÃO - ÔNUS DA PROVA - Na relação jurídico-tributária o ônus probandi incumbit ei qui dicit, inicialmente cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. Ao sujeito passivo, entretanto, compete, igualmente, apresentar os elementos que provam o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada. (Ac. 103-21.619/2004)

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DE TRIBUTO. A postergação de pagamento de tributo pressupõe a prova do seu efetivo pagamento. (Ac. 103- 22.446/2006 e 103-22.746/2006)

POSTERGAÇÃO – PROVA – Cabe ao contribuinte trazer aos autos a prova de qualquer efeito postergatório, devendo ser rejeitado o pedido de perícia quando os fatos podem ser demonstrados pelo contribuinte através de sua escrituração. (Ac. 101-96015/2007)

Não havendo o Recorrente trazido aos autos a necessária demonstração e comprovação de pagamento posterior do IRPJ/CSLL/PIS e Cofins, de modo a configurar a alegada postergação, restam mantidos os lançamentos fiscais em relação à omissão de receitas referente a comissões recebidas no mês de dezembro de 2003, da pessoa jurídica "Calçados Miucha Ltda.", CNPJ 89.470.447/0001-38, no valor de R\$ 4.133,64.

Omissão de Receitas de Aplicações Financeiras

Consta dos Autos de Infração que foi verificada omissão de receitas financeiras obtidas nos meses de novembro e dezembro de 2003, nos valores de R\$191,61 e R\$ 3.084,61, auferidas do Banco Comercial e de Investimentos Sudameris S/A, tendo sido retido na fonte os valores de R\$ 18,32 e R\$ 616,92, tudo como consta da DIRF apresentada pela fonte pagadora.

A Recorrente alega que o imposto foi devidamente recolhido, por meio da incidência na fonte e ainda que se entenda o contrário, trata-se de receita não sujeita a tributação, haja vista a definição de faturamento que foi objeto de amplos debates no STF que entendeu somente ser possível a equiparação entre faturamento e receita bruta quando esta for definida e aplicada em sentido estrito, isto é, com exclusão de qualquer outra receita que não seja a decorrente da venda de mercadorias e serviços. Assim, entende inexigíveis os valores do PIS/PASEP e da COFINS conforme entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal.

Ao teor do artigo 521 do Regulamento do Imposto de Renda, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras serão acrescidos à base de cálculo para fins de apuração do IRPJ. Aplicando-se também à CSLL, por força do disposto no art. 29, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Observa-se no Auto de Infração à fl. 325, que no Demonstrativo de Apuração do IRPJ – Lucro Presumido, foi compensado o valor de R\$ 655,86 com o imposto devido referente ao 4º trimestre de 2003.

Assim, corretos os lançamentos relativos ao IRPJ e CSLL.

LANÇAMENTOS REFLEXOS – PIS e Cofins (Regime Cumulativo)

A Lei n.º 10.637 de 30/12/2002 dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e a Lei nº 10.833 de 29/12/2003, instituiu o regime não-cumulativo de Cofins. As mesmas dispõem que permanecem sujeitas às normas vigentes anteriormente a estas Leis, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido que é o caso dos presentes autos.

Considerando que a autuação do PIS e da Cofins se deu com base no regime cumulativo, a decisão recorrida merece reparo, haja vista que a autuação se deu com fundamento no Decreto nº 4.524/02 que assim dispõe:

Art. 2º As contribuições de que trata este Decreto têm como fatos geradores (Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 2º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art.

13), RP nº 2.200-2 de 24/08/2001

I - na hipótese do PIS/Pasep:

a) o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado; e

b) a folha de salários das entidades relacionadas no art. 9º ; e

II - na hipótese da Cofins, o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado.

Parágrafo único. Para efeito do disposto na alínea “a” do inciso I e no inciso II, compreende-se como receita a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração.

Tal matéria já se encontra pacificada no âmbito desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quanto ao entendimento de que a decisão plenária definitiva do STF que tenha declarado a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 deve ser estendida aos julgamentos efetuados pelo CARF, de modo a excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins outras receitas que não sejam as receitas da venda de mercadorias e da prestação de serviços (conceito restritivo de receita bruta) da pessoa jurídica, conforme se extrai da ementa do Acórdão nº 202-18.536 de 22 de novembro de 2007, *in verbis*:

(...)

BASE DE CÁLCULO. AMPLIAÇÃO. ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE.

Ao julgar os recursos extraordinários nºs 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, em 09/11/2005, o Pleno do STF declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins por meio de lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal.

INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DO STF. EXTENSÃO ADMINISTRATIVA.

Nos termos do art. 42, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Excluem-se, portanto, da tributação, as variações monetárias e demais receitas financeiras.

Cabe ainda salientar que referida matéria se encontra em lista de RE e RESP julgados em desfavor da Fazenda Nacional na forma dos arts. 543-B e 543-C do CPC, com dispensa para recurso da PFN, nos termos da Portaria PGFN 292/2010, disponível na página da internet da PGFN (<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/listas-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer/lista%20de%20dispensa.pdf>), de seguinte teor:

1.1 – Lista de temas julgados pelo STF sob a forma do art. 543-B do CPC, e que não mais serão objeto de contestação/recurso

*pela PGFN 1- RE n. 585.235 Relator: Min. Cezar Peluso
Recorrente: UNIÃO Recorrido: IRMAZI – Administração e
Participações LTDA.*

*Data de julgamento: 10/09/2008 Resumo: É inconstitucional o
alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS,
promovido pelo art. 3º, §1º da Lei n. 9.718/98, eis que tais
exações devem incidir, apenas, sobre as receitas decorrentes da
venda de mercadorias e da prestação de serviços (conceito
restritivo de receita bruta), e não sobre a totalidade das receitas
auferidas pela pessoa jurídica (conceito ampliativo de receita
bruta).*

*Observação: Como visto, o STF entendeu que a COFINS/PIS
somente pode incidir sobre receitas operacionais das empresas
(ligadas às suas atividades principais), sendo inconstitucional a
sua incidência sobre as receitas não operacionais (p.ex. aluguel
de imóvel). Sendo assim, percebe-se que a COFINS/PIS incidem
sobre as receitas oriundas dos serviços financeiros prestados
pelas instituições financeiras (serviços remunerados por tarifas e
atividades de intermediação financeira), eis que as mesmas
possuem natureza de receitas operacionais. Ou seja, a
declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, do art. 3º, §1º da
Lei n. 9.718/98, não impede que a COFINS/PIS incidam sobre as
receitas decorrentes dos serviços financeiros prestadas pelas
instituições financeiras. Tal entendimento restou firmado no
Parecer PGFN/CAT n. 2773/2007, e, posteriormente, foi
reiterado pelas Notas PGFN/CRJ n.178/2009 e n. 842/2009.*

*Assim, diante disso, as unidades da PGFN devem continuar
contestando/recorrendo em face de demandas/decisões que
invoquem o precedente acima referido (declaração de
inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei n. 9.718/98) a fim de
afastar a incidência de PIS/COFINS sobre as receitas oriundas
dos serviços financeiros prestadas pelas instituições financeiras.
Sobre o tema, confirmam-se as ME/PGFN/CRJ 554, 642 e 748,
disponíveis na intranet*

Com efeito, as receitas decorrentes da cessão de créditos de ICMS a terceiros e de aplicações financeiras não integram a receita bruta, devendo, portanto, ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Multa de Ofício

A Recorrente opõe-se, à aplicação da multa de ofício, alegando seu caráter confiscatório.

A hipótese descrita pela fiscalização para a aplicação da multa de ofício – falta de recolhimento do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, a lei prevê a multa de 75%.

Com efeito, a falta ou insuficiência de recolhimento dos tributos não declarados enseja o lançamento de ofício, com a aplicação da multa de 75% sobre a totalidade dos tributos mantidos lançados de ofício, em consonância com o disposto no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

Portanto, a cobrança dos tributos tem como supedâneo o mandamento legal acima transcrito que não pode ser afastado por ato discricionário da autoridade administrativa.

Quanto ao aspecto confiscatório alegado pela recorrente, como afirmado acima, a exigência decorre de expressa disposição legal, não cabendo a esse órgão do Poder Executivo deixar de aplicá-la, encontrando óbice, inclusive na Súmula nº 2 desse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, *verbis*:

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

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir os créditos tributários relativos ao PIS e a Cofins e seus consectários em relação às irregularidades apuradas sobre as seguintes omissões de receitas: **Cessão de Créditos de ICMS a Terceiros e as decorrentes de Aplicações Financeiras.**

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa

Voto Vencedor

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir da eminente Relatora, peço vênica para dela divergir quanto às exigências de IRPJ e CSLL sobre a operação de cessão de créditos 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.

Primeiramente, 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)*

Portanto, 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.

Contudo não considero correto o entendimento de que a adição destas receitas na base de cálculo de IRPJ/CSLL deve se dar sem a dedução do custo de aquisição dos ativos alienados, fundado na justificativa de que os créditos de ICMS não são custo, e que esta rubrica não representa qualquer tipo de perda para a pessoa jurídica porque ela a registra como um direito no seu ativo.

Essa interpretação buscou amparo no artigo 289, § 3º, do RIR/99, segundo o qual “não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal”.

Os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal realmente não são incluídos nos custos das empresas. Estes créditos são deduzidos diretamente dos débitos dos tributos não cumulativos (IPI, ICMS, etc.), de onde resultam os saldos a pagar.

Mas fora dos mecanismos da não-cumulatividade, quando não mais estamos tratando de “impostos recuperáveis”, não há dúvidas de que o valor pago na aquisição do bem/direito vai se configurar como custo/despesa para o adquirente. É o caso do IPI pago às indústrias pelos comerciantes (não contribuintes do IPI), que é lançado diretamente no estoque de mercadorias adquiridas para revenda, compondo o custo delas.

Assim como o IPI pago por comerciante não configura crédito recuperável, o ICMS em questão deixa de sê-lo no momento em que ocorre a sua cessão para terceiros.

Com efeito, os créditos cedidos não mais serão aproveitados no mecanismo da não-cumulatividade, como dedução dos débitos para fins de apuração de saldo a pagar.

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, onde também não seria correto tributar integralmente a venda sem a dedução do custo de aquisição, mesmo que esse terreno não tenha configurado qualquer perda para o proprietário, que seja um bem registrado no ativo, que seja um bem que normalmente só valoriza, etc.

Realmente não há como simplesmente adicionar a receita à base de cálculo do lucro presumido, pelo valor contábil do ativo alienado, sem considerar o custo de sua 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 pagou por esses 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.

Assim, voto no sentido de ampliar o provimento parcial ao recurso, para também afastar as exigências de IRPJ e CSLL sobre a operação de cessão de créditos de ICMS a terceiros.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa

Declaração de Voto

Conselheiro Marciel Eder Costa.

Apesar de acompanhar o Ilustre Conselheiro Redator Designado pelas conclusões, no sentido de que não há que se falar em incidência de IRPJ e CSLL sobre cessão de crédito de ICMS, peço vênia a este, para expor divergência quanto ao entendimento de que esta transação não configura fato permutativo.

Ora, fatos permutativos são aqueles que não alteram o patrimônio líquido da pessoa jurídica, onde existe uma troca de elementos do patrimônio, sem, contudo, alterar o resultado.

No presente caso é evidente a troca de elementos do patrimônio: os créditos acumulados de ICMS saem da conta de *ICMS a Recuperar*, no ativo e entram na conta *Estoque (compra de matéria prima)*, também no ativo.

Como se observa, não há reflexo caracterizado, mas simples troca (permuta) de valores (bens/direitos) entre contas contábeis do ativo e passivo.

In casu, a recorrente demonstrou que os créditos de ICMS foram utilizados para aquisição de matéria prima, cujas notas fiscais juntou ao processo, conforme extrai-se do relatório constante neste voto, e que configurou, na visão da autoridade fiscal, omissão de receitas:

1) Omissão de receitas referente à cessão de créditos do ICMS, que foram debitadas a título de "compra de matéria-prima" (notas fiscais anexadas ao processo);

[...]

De fato, existem ainda duas questões importantes que denotam a ocorrência de um fato permutativo: (I) a atividade da sociedade empresária não é o aporte de ICMS para posterior cessão de créditos a terceiros, ou seja, não faz dessa transação uma atividade que almeja obter lucro/resultado e; (II) as operações positivas e negativas ficaram restritas na contabilidade ao Ativo, havendo tão somente uma troca entre contas, sem alterar, contudo, o resultado.

Neste panorama, não há como concluir que o ICMS cedido é uma alienação e que pode ser considerado como receita, dada sua composição no balanço contábil. Para melhor visualização da operação neste plano, formula-se o seguinte:

A+ = Aumento do Ativo

A- = Diminuição do Ativo

Situação: Compra de mercadorias com créditos de ICMS cedidos.

Entram mercadorias - Estoque: Aumento do Ativo (A+)

Sai ICMS a recuperar: Diminui o Ativo (A-)

Como se observa, fica evidente a inalterabilidade do resultado operacional (lucro real) do fato permutativo.

Assim, melhor conclusão não resta que o presente caso representa um fato permutativo, e que, diante disso, escapa da tributação não somente do lucro real, na medida em que não resulta em nenhum efeito para fins de aferição de lucro ou prejuízo, mas também do lucro presumido enquanto não representa meio de ganho contábil ao contribuinte.

Ante o exposto, da permuta entre contas o ativo, não pode haver exigência tributária, sobretudo no lucro presumido, como instaurado pelo Auto de Infração supracitado, tendente a exigir Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), na hipótese de omissão de receitas, por se tratar de fatos permutativos.

(assinado digitalmente)

Marciel Eder Costa.