



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13052.000162/2005-05
Recurso nº 156.289 Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-01.442 – 1ª Turma**
Sessão de 14 de agosto de 2012
Matéria CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDÚSTRIA DE CALÇADOS GERMÂNIA LTDA.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PARA RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS - O crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS e de COFINS tem natureza de recuperação de custo. No âmbito do lucro real, o custo então recuperado deve ser adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Se o contribuinte apurou o IRPJ e a CSLL pelo lucro presumido, devem ser observadas as condições estipuladas para a tributação ou não, conforme artigo 53 da Lei nº 9.430/96.

CESSÃO DE CRÉDITO DE ICMS. A cessão de crédito tributário classificado em conta própria como “ICMS a recuperar” só é passível de tributação se o valor de cessão for superior ao valor despendido para aquisição do referido crédito contabilizado no ativo (desde que este não tenha sido lançado a custo).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **1ª TURMA DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Alberto Pinto Souza Junior, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Jorge Celso Freire da Silva, José Ricardo da Silva, Karem Jureidini Dias, Suzy Gomes Hoffmann, Albertina Silva Santos de Lima (suplente convocada), Valmir Sandri.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 105-17.301, proferido pela então Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O Auto de Infração exige Contribuição Social sobre o Lucro Líquido relativa aos anos-calendário de 2003 e 2004, em razão da ausência de cômputo na base de cálculo (lucro presumido) de receitas provenientes de transferências/cessões de créditos de ICMS para terceiros, bem como omissão parcial de receitas oriundas de créditos presumidos de IPI, vez que o contribuinte submeteu as últimas aos coeficientes de presunção.

O contribuinte apresentou Impugnação ao Auto de Infração, tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento considerado o lançamento procedente.

Sobrevieram, então, Recurso Voluntário e o Acórdão nº 107-71.301, o qual, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário. A decisão restou assim ementada:

*Assunto: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO
– CSLL - Exercício: 2004, 2005*

Ementa: CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI INCONSTITUCIONALIDADES - A autoridade administrativa cumpre, no exercício da atividade de lançamento, o fiel cumprimento da lei. Exorbita A. competência das autoridades julgadoras a apreciação acerca de suposta inconstitucionalidade ou ilegalidade de ato integrante do ordenamento jurídico vigente a época da ocorrência dos fatos.

JUROS SELIC - 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.

PEDIDO DE PERÍCIA - A luz do regramento processual vigente, a autoridade julgadora é livre para, diante da situação concreta que lhe é submetida, deferir ou indeferir pedido de perícia formulado pelo sujeito passivo, ex vi do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972. No caso vertente, demonstradas, à evidência, a dispensabilidade do procedimento e ausência de atendimento dos requisitos impostos pela legislação de regência, há que se indeferir o pedido correspondente. Recurso Voluntário Provido.

A Fazenda Nacional interpôs, então, Recurso Especial, no qual alega ter o acórdão recorrido violado o disposto no artigo 2º, caput e §§ 1º e 2º da Lei nº 7.689/88; artigo 20 da Lei nº 9.249/95; artigos 28 e 29 da Lei nº 9.430/96; artigo 520 do RIR/99 e artigo 111 do Código Tributário Nacional, tendo em vista o entendimento pela não tributação dos valores oriundos da cessão de créditos de ICMS e de crédito presumido de IPI pela CSLL.

Processo nº 13052.000162/2005-05
Acórdão n.º **9101-01.442**

CSRF-T1
Fl. 3

O despacho de fls. 227/229 deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. O contribuinte foi intimado via edital, uma vez que a intimação postal via AR retornou sem sua localização, conforme fls. 231/233. Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias, Relatora

O Recurso Especial foi interposto em face de acórdão não unânime, com fundamento em contrariedade à lei. A despeito de tal hipótese não mais estar prevista no atual Regimento Interno do CARF, o acórdão recorrido foi proferido em sessão anterior a 30/06/2009, quando vigente o Regimento anterior. Desta forma, conheço do Recurso Especial da Fazenda.

Esclareço inicialmente que o contribuinte nos anos-calendários de 2003 e 2004 estava sujeito ao lucro presumido, sendo que nos anos anteriores (2001 e 2002) estava sujeito ao lucro real, conforme se verifica do Relatório de Ação Fiscal de fls. 09:

“Em síntese, informou que os valores referentes ao Crédito Presumido do IPI e à cessão de ICMS para terceiros transitaram pelo resultado do exercício, tendo sido tributados pelo IRRI e CSLL nos anos-calendário de 2001 e 2002, quando tributado pelo lucro real. Para os anos-calendário de 2003 e 2004, tributado pelo lucro presumido, declarou ter sujeitado apenas as receitas de crédito presumido de MI ao IRRI e CSLL.”

O acórdão recorrido deu provimento integral ao recurso voluntário, cancelando o auto de infração e afastando a tributação, pelas mesmas razões, da cessão de crédito de ICMS e de crédito presumido de IPI. O Recurso Especial da Fazenda Nacional requer a reforma do acórdão recorrido para ambas as questões.

No tocante à tributação da cessão de crédito de ICMS, descreveu o acórdão recorrido:

“a contribuinte, ao promover a aquisição de bens aplicados na sua produção, pagou um determinado preço, estando embutido neste o ICMS. Diante da não cumulatividade de tal tributo, o valor de tributo pago nessa operação pode ser abatido na operação subsequente.. Assim, tratando-se, pois, de imposto recuperável, a contribuinte se creditou do montante pago nas referidas aquisições. Autorizada pela legislação, a contribuinte cedeu, de forma onerosa, tais créditos para terceiros. Como sabido, o que ocorre nas vendas para o exterior é que há uma segregação, primeiro há a venda do produto sem o tributo já custeado pelo vendedor e, em segundo, há a recuperação do tributo que deveria ter sido repassado para o adquirente”. Portanto, entendendo que em referida operação houve apenas recuperação do custo e não receita, isso porque a venda de crédito é apenas uma recomposição do valor despendido com o tributo, que deveria ter sido repassado para adquirente do produto, e por razões variadas, como por exemplo a de política econômicas não o foi.”

Por tais razões, entendeu o referido acórdão que a cessão de crédito de ICMS não constitui “receita tributável, mas mera recomposição do valor despedido (troca de crédito por dinheiro)”.

Alega a Fazenda Nacional que a transferência de créditos de ICMS se configura como espécie de alienação de direitos e, portanto, como receita tributável, mas sobre a qual não se deve aplicar o percentual para determinação do lucro presumido, mas deve ser incluída como “demais receitas, nos termos do artigo 29 da Lei nº 9.430/96, artigo 521 do RIR/99 e artigo 20 da Lei nº 9.249/95”.

Assim como quanto ao crédito de ICMS, no tocante ao crédito presumido de IPI, o acórdão recorrido também entendeu que houve apenas uma recuperação do prejuízo anteriormente suportado pelo contribuinte, não havendo aumento da receita:

“Isto porque o crédito presumido de IPI instituído pela Lei n.º 9363/96 tem o claro objetivo de incentivar a atividade de exportação, reduzindo a carga tributária. Assim, o contribuinte exportador de mercadorias obteve o direito a créditos presumidos do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI sobre as matérias-primas, produtos industrializados e material de embalagem, adquiridas no mercado interno e utilizadas na fabricação de produtos cujo destino é o exterior. Dessa forma, ao adquirir o produto nacional e empregar-lo no produto a ser exportado, o Contribuinte suporta o custo do Imposto e sua posterior utilização, nos moldes da Lei, apenas recupera o custo anteriormente suportado.”

De outra parte, argumenta a Fazenda Nacional que o valor correspondente ao crédito presumido de IPI não está compreendido na definição de receita bruta, devendo ser receita classificada como “outra receita operacional” e que, portanto, deve ser adicionada diretamente à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Aduz que a recuperação de custos representa um aumento do lucro do período, conforme artigos 521 do RIR/99 e 53 da Lei nº 9.430/96.

Tratarei de forma segregada as hipóteses da cessão de crédito de ICMS e de crédito presumido de IPI para ressarcimento do crédito de PIS e COFINS.

Crédito Presumido de IPI para ressarcimento do PIS e COFINS

De acordo com a Lei nº 9.363/96 e Lei nº 10.276/01, incentivando a atividade de exportação por meio da redução da carga tributária, foi determinado que a empresa exportadora de mercadorias nacionais faz jus à crédito presumido de IPI como ressarcimento da contribuição ao PIS e da COFINS, nas sistemáticas das Leis nº 07/70 e 70/91, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo. Esse direito foi conferido inclusive no caso da empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

O crédito presumido de IPI é determinado mediante aplicação, sobre o valor total, dos valores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do exportador.

De longa data se discute a natureza desse crédito presumido de IPI. A natureza desse crédito presumido deve definir o tratamento fiscal a lhe ser conferido.

Há respeitável entendimento, como aquele exposto no acórdão 1802-00.338, no sentido de que o crédito presumido de IPI, porque, quando ressarcido implica num incentivo financeiro, já que nasce a obrigação do Estado em entregar recursos ao contribuinte após o nascimento da obrigação de pagar o tributo. Essa relação jurídica de Direito Financeiro consubstanciar-se-ia em uma forma de subvenção. Em se tratando de subvenção concedida sem condição vinculada a implantação ou expansão de empreendimento econômico e sem qualquer contrapartida do contribuinte, podendo o ressarcimento ser utilizado por diversas formas, inclusive parte sobre a dedução do IPI e parte sobre a forma de ressarcimento em dinheiro, esse incentivo financeiro, que teria natureza de subvenção para custeio (corrente), corresponderia a uma verdadeira receita do exercício e, portanto, sujeita à incidência tributária. Enquanto as subvenções para investimento possuem regras próprias de escrituração e para elas se afasta a tributação, a subvenção para custeio constitui receita operacional, nos termos do artigo 44 da Lei das S.A.. Nesse sentido o acórdão nº 108-06.049, sessão de 15/03/2000:

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO — Os valores recebidos a título de subvenção para custeio integram a receita operacional.

Em se tratando de subvenção para custeio, por decorrência, estar-se-ia diante de receita operacional, pelo que assim como esclarecido no próprio manual de preenchimento da DIPJ, submetido ao cálculo das receitas operacionais, mas não se aplicando o tratamento de receita bruta, o que no lucro presumido implicaria, *in casu*, na não aplicação do percentual de 8% antes do cálculo do imposto, e sim de tributação direta.

Da leitura atenta do acórdão que menciono, me surgiu dúvida até se, diante das razões expostas, o valor do crédito presumido limitado ao valor do débito de IPI apurado, não corresponderia tão somente a um incentivo fiscal e, nessa medida, diverso do incentivo financeiro. Como dito no acórdão mencionado, incentivo fiscal é aquele que atua na fase de apuração do tributo devido, *nascendo a obrigação tributária após o cômputo do incentivo fiscal, já pelo seu valor líquido*.

Também respeitável entendimento, conforme bem exposto no acórdão nº 1102-00.318, caminhou no sentido de que o crédito presumido de IPI é uma recuperação de custo e, nos termos do artigo 53 da Lei nº 9.430/96, deveria ser incluído na apuração do lucro presumido diretamente, vale dizer, também sem a aplicação do percentual de apuração de 8%, porquanto já se configuraria a sua dedução do custo ressarcido no cálculo de presunção sobre as vendas efetuadas.

De se esclarecer desde logo, que a fiscalizada submeteu o crédito presumido de IPI ao efeito redutor de 8%, conforme descrito as fls. 9 do TVF. Segundo o TVF, esse montante deveria ser integralmente acrescido à base de cálculo, conforme artigo 25 da Lei 9.430/96 e artigo 521 do RIR/99.

Há também entendimento no sentido de que esse valor, mormente para efeito do lucro presumido, salvo exceção expressa em lei, sequer há que ser incluído na base de cálculo da tributação do IRPJ e da CSLL, como o acórdão recorrido, fulcrado na natureza do ingresso de mera recuperação de custo.

Entendo que, inclusive por disposição expressa de lei, o crédito presumido de IPI corresponde à recuperação de custos, porquanto é legalmente um ressarcimento do PIS e da COFINS embutidos no custo de aquisição de insumos utilizados na fabricação de mercadorias exportadas. É uma recuperação de custos, ainda que em montante presumido. Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido para a compensação do IPI pelo exportador, nas operações de mercado interno, poderá este requerer o ressarcimento com moeda corrente, compensá-lo com débitos relativos a outros tributos e contribuições federais, ou transferi-lo para outros estabelecimentos da mesma empresa, observadas as normas pertinentes.

O acórdão recorrido entendeu que, por ser uma recuperação de custos, não deveria integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Entendo que deve se fazer uma distinção no efeito da recuperação do custo quando se trata de tributo apurado no lucro real, daquele apurado no lucro presumido.

Muito bem, no que tange ao crédito presumido de IPI que estamos a tratar, temos que a recuperação de custo é regulada no artigo 53 da Lei 9.430/96, que assim dispõe:

Art. 53. Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

Ora, não há dúvidas sobre a tributação pelo IRPJ e pela CSLL do crédito presumido do IPI no âmbito do imposto sobre a renda e da CSLL apurados pelo lucro real, uma vez que uma recuperação de valor correspondente a custo que, a princípio, o contribuinte já deduziu, gera, por decorrência lógica, a necessidade da tributação quando de sua recuperação. Ocorre que, no âmbito do lucro presumido, o valor recuperado de custo só deve ser adicionado ao lucro presumido para determinação do imposto de renda se o contribuinte estava, em período anterior, submetido ao lucro real e o deduziu como custo. Vale dizer, se o contribuinte recuperou o custo de período no qual tenha já se submetido à tributação pelo lucro presumido e nele permaneça, por disposição do artigo 53 da Lei nº 9.430/96, não haveria que se falar em adição à base de cálculo do Imposto sobre a Renda da recuperação de custo. O mesmo raciocínio se aplica à CSLL.

No mesmo sentido, o acórdão 101-94.342 define que “O registro na escrituração mercantil do crédito presumido do IPI tem como fundamento a desoneração do custo dos produtos vendidos, classificando-se como recuperação de custos ou ainda em receita operacional, porém, inadmissível a sua exclusão na apuração do lucro real”.

Muito bem, se estamos diante de apuração do lucro presumido, por determinação do artigo 53 da Lei nº 9.430/96, esse valor deve ser adicionado ao lucro presumido, para determinação do imposto de renda, se o contribuinte não comprovar que não deduziu o custo então ressarcido do lucro real, caso tenha adotado esse regime de tributação. Verifico que o contribuinte apurou para os dois anos anteriores – 2003 e 2004, o lucro pelo regime de apuração presumido, mas adotou o regime de tributação para o lucro real para os anos-calendário de 2001 e 2002. Tal informação consta do próprio relatório da ação fiscal. Se

houve no período em que passível do ressarcimento ora tratado, apuração pelo lucro real, e se, por outro lado, não houve a comprovação de que os valores ressarcidos ou não se referiam a esse período ou não foram deduzidos do custo, não há que se pleitear a não tributação desse custo.

Por fim, se a recuperação do custo é tributável, quando este por presunção foi deduzido do lucro real, a tributação se dá diretamente sobre o valor, no caso do reconhecimento da recuperação do custo (antes deduzido) agora no presumido. Não pode tal valor ser tratado como receita bruta, porquanto não corresponde a venda de mercadoria e a prestação de serviço. Assim, a tributação do IRPJ e da CSLL ocorre diretamente sobre o valor do custo recuperado.

O tratamento dado pelo contribuinte, como depreendo do Termo de Verificação Fiscal (fls. 16) foi o seguinte:

“A fiscalizada, equivocadamente, submeteu a receita oriunda do crédito presumido de IPI ao efeito redutor do coeficiente de presunção de 8%. Tal receita, sem dúvida alguma configura espécie enquadrada no conceito de demais receitas do art. 521 do RIR/99 e deve ser integralmente adicionada à base de cálculo do IRPJ, sem o efeito redutor do coeficiente.”

No próprio Recurso Especial da Fazenda, às fls. 222 do processo, reproduz instrução de preenchimento da DIPJ 2003/2004, citando a alínea “c) os créditos presumidos do IPI, para ressarcimento do valor da Contribuição ao PIS/Pasep e Cofins;” que por sua vez se reporta a *Linha 06A/30 — Outras Receitas Operacionais*, não se lhe aplicando o percentual de presunção.

Do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional nesta parte.

Cessão de Crédito de ICMS

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal:

“Quanto aos créditos de ICMS, a transferência/cessão dos mesmos configura espécie de alienação, pois a empresa transfere o direito aos créditos de ICMS em troca de uma vantagem patrimonial. O caso clássico, e procedimento comum no mercado, é a aquisição de insumos para a industrialização em que a dívida com o fornecedor é quitada através da cessão dos créditos. Tal negócio jurídico possibilita a capitalização da empresa, uma vez que não saem recursos do seu caixa. Não saindo recursos do seu caixa, mas havendo o fornecimento de insumos por parte do fornecedor, não resta dúvida de que a empresa obteve disponibilidade financeira e patrimonial com a cessão do crédito de ICMS.”

Pensem novamente sobre a lógica do lucro real, para que se configure a natureza desse ingresso e se verifique o tratamento fiscal também para o lucro presumido, situação versada no caso concreto.

O IPI e o ICMS pagos na aquisição de mercadorias para revenda e de insumos da produção industrial (matérias-primas, materiais intermediários e embalagens) não devem integrar o custo, quando forem recuperáveis mediante crédito nos livros fiscais pertinentes. Os impostos recuperáveis pagos na aquisição de mercadorias e insumos da

produção podem ser contabilizados, por ocasião da aquisição desses bens, em contas próprias, classificáveis no ativo como "IPI a Recuperar" e "ICMS a Recuperar".

Do exposto, verifica-se que o crédito de ICMS a que faz jus o contribuinte e compõe o crédito acumulado, passível de cessão para terceiros, não compõe sequer o custo, mas é desde início um ativo da empresa que por ele pagou. É um ativo porque ao adquirir insumo, o ICMS recolhido nessa aquisição lhe gera direito a crédito para apuração do ICMS ao final devido. A manutenção desse crédito, ainda que a saída não seja tributada ou seja imune, a exemplo da exportação, e a apuração do crédito acumulado passível de cessão, decorre da disposição de lei no âmbito da competência tributária respectiva. Contabilmente, esse crédito, insisto, é um ativo, que antes implicou num sacrifício financeiro da empresa quando da aquisição do insumo. Esse ativo pode ser trocado por outro, conforme requisitos do ente tributário respectivo, na cessão do crédito do ICMS, não havendo, *in casu*, qualquer acréscimo patrimonial ou sequer recuperação de custo, porquanto é desde início segregado do custo do produto adquirido.

No âmbito do Imposto sobre a Renda apurado pelo lucro real, a cessão desse crédito só comporia sua apuração se, por alguma razão, o montante do ICMS recolhido não implicasse em crédito e tivesse sido lançado a custo e, aí sim, estar-se-ia diante de uma recuperação de custo anteriormente apropriada.

Apesar de o acórdão recorrido ter tratado como recuperação de custo, diferenciando a natureza de tal ingresso com aquele que corresponde a uma receita, e concluindo também pela sua não tributação, ainda que por razão de decidir diversa, não divirjo da conclusão do acórdão recorrido.

Se de um lado a cessão de crédito desempenha, segundo o Direito Civil, o mesmo papel da compra e venda de bens corpóreos e, em última instância, dessa transação se tenha ingresso em definitivo que possa se classificar como receita, tal natureza de crédito, por outro lado, não é classificada como receita bruta, porquanto não se trata de venda de bens nem de serviços prestados, tampouco de operação de conta alheia, hipóteses abarcadas na definição de receita bruta dada pela Lei nº 8.981/95. O que se tem, no limite, é a possibilidade de existir um ganho de capital, se o valor da cessão for superior ao valor do crédito registrado. Uma coisa é a receita que deve ser integralmente adicionada à base do imposto, outra coisa é uma eventual alienação que gere ganho de capital, sendo tão somente o resultado positivo passível de tributação. De outra parte, e como usualmente ocorre, se o valor da cessão é inferior ao crédito, esse deságio gera um ganho tributável no adquirente. Ora, no presente caso não há qualquer acusação de diferença positiva entre o valor da cessão e do crédito de ICMS, mas a mera acusação que o ICMS recuperável deveria ser tributado pelo valor integral quando de sua cessão, do que discordo frontalmente.

Nesse sentido, cito trecho do acórdão nº 1102-00.318, sessão de 02/09/2010:

Concluindo, na esteira do raciocínio antes expendido, de que o crédito de ICMS não é um custo, mas sim um direito do contribuinte, integrante do seu ativo, forçoso reconhecer que o custo de aquisição deste direito corresponde precisamente ao valor que foi registrado em sua contabilidade como "ICMS Recuperável" por ocasião das compras efetuadas, lembrando que, no momento da aquisição, conforme antes exposto, o adquirente registra em seu ativo dois valores distintos: o valor da matéria-prima estocada e o valor do ICMS incidente sobre a referida compra. Tendo este crédito sido cedido a terceiros, houve receita, conforme demonstrado. Contudo, tratando-se de alienação de direito pertencente à pessoa jurídica, não será esta receita que deverá ser

acrescida à base de cálculo do imposto de renda com base no lucro presumido, mas sim o resultado positivo dela decorrente, se houver.

As mesmas conclusões aplicam-se à CSLL, único objeto do presente processo, por força do disposto no artigo 29, II da Lei nº 9.430/96.

Assim, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional nesta parte.

Por todo o exposto, concluo por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso da Fazenda para reestabelecer a exigência fiscal, no que tange à tributação pela CSLL do crédito presumido de IPI para ressarcimento do PIS e COFINS.

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias