



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº 13052.000170/2006-24
Recurso nº 161.755 Voluntário
Matéria IRPJ e OUTRO - EX.: 2006
Acórdão nº 105-17.300
Sessão de 12 de novembro de 2008
Recorrente INDÚSTRIA DE CALÇADOS GERMÂNIA LTDA.
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS

Exercício: 2006

Ementa:

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS

A cessão de crédito de ICMS representa apenas uma recomposição do valor despendido com o tributo, que deveria ter sido repassado para adquirente do produto. Sua venda não constitui receita tributável, mas mera recomposição do prejuízo.

CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI

Ao adquirir 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.

INCONSTITUCIONALIDADES - À autoridade administrativa cumpre, no exercício da atividade de lançamento, o fiel cumprimento da lei. Exorbita à 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.

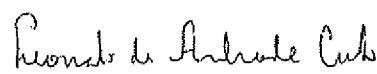
PEDIDO DE PERÍCIA - A luz do regramento processual vigente, a autoridade julgadora é livre para, diante da situação concreta que lhe é submetida, deferir ou indeferir pedido de perícia formulado pelo sujeito passivo, *ex vi* do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972. No caso vertente, demonstradas, à evidência, a dispensabilidade do procedimento e ausência de

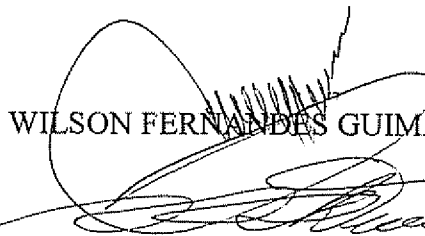
atendimento dos requisitos impostos pela legislação de regência, há que se indeferir o pedido correspondente.

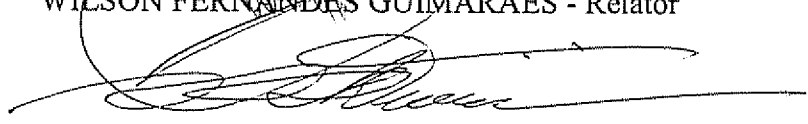
Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães (Relator), Marcos Rodrigues de Mello e Waldir Veiga Rocha. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira.


LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente


WILSON FERNANDES GUIMARÃES - Relator


ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA - Redator Designado

EDITADO EM: 12 NOV 2010

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jacinto do Nascimento, Leonardo Henrique M. de Oliveira, José Carlos Passuello, Marcos Rodrigues de Mello e José Clóvis Alves (Presidente da Câmara na data do julgamento).

Relatório

INDÚSTRIA DE CALÇADOS GERMÂNIA LTDA., já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a Decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria, Rio Grande do Sul, que manteve, na íntegra, o lançamento efetivado, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

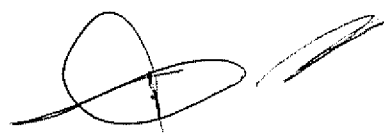
Trata o processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativas ao ano-calendário de 2005, formalizadas com base nas seguintes imputações:

a) ausência de cômputo na base de cálculo da contribuição (lucro presumido) de receitas provenientes de transferências/cessões de créditos de ICMS para terceiros; e

b) omissão parcial de receitas oriundas de créditos presumidos de IPI, vez que a contribuinte as submeteu aos coeficientes de presunção.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação ao feito fiscal (fls. 50/87), por meio da qual ofereceu, em síntese, os seguintes argumentos:

- que estaria equivocado o entendimento da fiscalização de que o resultado da cessão de créditos de ICMS se constitui em receita da empresa;
- que a operação derivaria tão somente da recuperação de crédito fiscal escriturado e lançado na contabilidade sob o título de “impostos a recuperar”;
- que, uma vez recuperados, tais créditos passariam a integrar outra conta do sistema contábil da sociedade denominada “caixa”, via o ingresso de numerário;
- que, contabilmente, inexisteriam quaisquer alterações na situação líquida da sociedade;
- que as transferências de créditos de ICMS teriam origem nas operações de exportação de seus produtos, cuja tributação seria ilegal, afrontando a legislação pertinente;
- que a imposição tributária não teria bases concretas, na medida em que o crédito recuperado não alcançaria o conceito de receita para fins tributáveis;
- que, na verdade, tais créditos recuperados nada mais são que autênticos custos ou despesas operacionais incorridos no exercício da exportação;
- que, no caso de exportação para o exterior, a possibilidade do aproveitamento do montante do ICMS incidindo anteriormente é restrita, remotíssima e dependeria da vontade estatal, não incorrendo juros nem correção monetária;
- que deixaria, portanto, de ter as mínimas características necessárias para ser considerado como um bem do “ativo circulante” (disponibilidade imediata) nem do “ativo realizável a longo prazo” (disponibilidade futura), para ser um autêntico custo ou despesa operacional do exercício à vista de sua evidente indisponibilidade;
- que o mesmo ocorre com os créditos presumidos de IPI, que também é meramente contábil, escritural e a legislação a ele pertinente não prevê a correção monetária;
- que representa ele também técnica de contabilização para a equação entre débitos e créditos, a fim de valer o princípio da não-cumulatividade;
- que o objetivo da norma constitucional (art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal - CF) seria o de incentivar a exportação de mercadorias e serviços para o exterior, não sendo lógico nem razoável a incidência do Imposto de Renda, PIS, COFINS e CSLL sobre o ICMS recuperado;
- que o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF) haveria de ser devidamente aferido pelo interprete e aplicador da lei, que teria, por outro lado, plena afinidade com o art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN, ao exigir a disponibilidade econômica ou jurídica para submetê-la à incidência do IRPJ;
- que a desobediência a esse princípio implicaria também o tratamento desigual entre contribuintes, ferindo o princípio da isonomia (art. 150, inc. II, da CF), já que a grande



maioria das pessoas jurídicas pagam IRPJ somente quando efetivamente auferem receitas, ao contrário de um pequena minoria, como seria o caso dos exportadores, de quem se reclama esse tributo diante de sua mera, futura e problemática probabilidade de recuperação;

- que o CTN adotou o conceito de renda acréscimo, assim, sem acréscimo patrimonial não há renda, nem proventos a incidir IRPJ;

- que os créditos legitimamente recuperados não podem ser atingidos e tributados com a incidência do art. 43 do CTN, pois não haveria aqui o denominado resultado positivo;

- que prescreveu a Lei nº 8.541/92, art. 38, ratificada pela Lei nº 8.981/95, que a base de cálculo da CSLL tem as mesmas normas de apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, razão pela qual sofre idêntica injuridicidade cometida das demais tributações (IRPJ, COFINS e PIS), embora se trate de pressupostos constitucionais juridicamente diversos;

- que não seria plausível e possível que os juros de mora incidentes sobre os débitos fiscais possam ser calculados pela taxa SELIC;

- que a Taxa SELIC é calculada diariamente pelo Banco Central e é resultado das negociações dos títulos públicos e da variação dos seus valores de mercado, que são publicados também diariamente.

- que, não obstante taxas referenciais como a TR, a TRD e a SELIC serem materializadas, via lei ordinária, como juros moratórios, elas não possuem tal natureza, por traduzirem fenômeno monetário de pagamento pelo uso do dinheiro, com caráter estritamente remuneratório;

- que o Fisco não poderia reclamar o pagamento de juros de mora sobre tributos vencidos, calculados por taxas de juros de natureza remuneratória, sob pena de ofensa ao conceito jurídico e econômico de juros moratórios, e de ferir os mandamentos contidos no parágrafo 1º do artigo 161 do CTN e no parágrafo 3º, do art. 192 da CF;

- que, em conformidade com o citado preceito constitucional, ao impor o pagamento de juros de mora a taxas superiores a 12% ao ano, o Estado estaria cometendo crime de usura;

- que seria incontestável o direito de submeter seus débitos aos juros de mora de 1% ao mês.

A contribuinte requereu, além do cancelamento do auto de infração, a efetivação de perícia, para que fossem confrontados a documentação e os elementos levantados pela Receita Federal com os registros contábeis e demais documentos que, segundo ela, não haviam sido analisados pela autoridade fiscal.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria, analisando os feitos fiscais e a peça de defesa, decidiu, por meio do Acórdão nº 18-7.228, de 20 de junho de 2007, pela procedência dos lançamentos, conforme ementa que ora transcrevemos.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO



4

Se o auto de infração possui todos os requisitos necessários a sua formalização, estabelecidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo decreto, não é nulo o lançamento.

PERÍCIA CONTÁBIL

Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV, do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE

Descabe em sede de instância administrativa a discussão acerca da ilegalidade e da inconstitucionalidade de dispositivos legais, por se tratar de matéria de competência privativa do Poder Judiciário, nos termos da Constituição Federal.

LUCRO PRESUMIDO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS A TERCEIROS E CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. DEMAIS RECEITAS

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

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS A TERCEIROS E CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.

As receitas provenientes de cessão de créditos de ICMS e decorrentes de créditos presumidos do IPI integram a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido.

Inconformada, a contribuinte apresentou o recurso de folhas 108/122, por meio do qual solicita, primeiramente, que não sejam repetidas as arguições trazidas em sede de impugnação. Adiante, aduz (em apertada síntese):

- que é inadmissível que um ato administrativo, cujo conteúdo é o julgamento de questões levantadas pela parte litigante, não examine tais questões e sequer fundamente a razão de decidir;

- que tem toda a sua receita advinda de operações de exportação, razão pela qual a imunidade constitucional disposta no art. 149 do Carta Magna deveria gerar, naturalmente, a supressão total das incidências tributárias impugnadas;

- que o próprio texto constitucional passou a prever que as contribuições sociais não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

- que a interpretação restritiva por parte da Receita Federal em relação à imunidade disposta no art. 149 da Constituição Federal, contraria o princípio da máxima efetividade da norma constitucional, em função do qual deve o intérprete da norma constitucional lhe aplicar o sentido que confira o maior grau de efetividade;



- que, se a finalidade da imunidade constitucional é desonerar as exportações de bens e serviços, a desoneração deve se dar não somente no momento em que a exportação ocorre, ou seja, no momento em que o bem ou serviço sai e a receita de exportação entra, mas em todo o ciclo econômico necessário à produção dessa receita;

- que, se ao exportador era dado o ressarcimento pelo tributo pago aos seus fornecedores, sob a forma de um ressarcimento que sequer guardava exata correspondência quantitativa com o tributo pago, com muito mais razão deve o exportador estar imune às contribuições e impostos pagos por ele mesmo que gerem impacto no custo do bem ou serviço exportado;

- que seria um contra-senso admitir que um exportador seja ressarcido por tributos pagos por seus fornecedores em uma etapa da circulação do bem anterior à exportação, o mesmo tempo em que não possa ser desonerado dos tributos pagos por ele próprio que igualmente oneram a exportação;

- que esse mesmo regramento há de se admitir em relação a eventuais incidências sobre as transferências de créditos de ICMS;

- que a taxa SELIC não pode ser utilizada como juros moratórios para a incidência sobre créditos tributários, em face da inexistência de lei que a tenha instituído para esse fim;

- que é inviável a utilização da taxa SELIC como juros de mora sobre crédito tributário não recolhido no tempo oportuno, pois, não obstante sobre o mesmo crédito já incidir correção monetária, a aludida taxa contempla fenômeno inflacionário, sendo preciso que no seu lugar se faça incidir juros de 1% ao mês.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro WILSON FERNANDES GUIMARÃES, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Trata a lide de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativas ao ano-calendário de 2005, formalizadas com base nas seguintes imputações: a) ausência de cômputo na base de cálculo da contribuição (lucro presumido) de receitas provenientes de transferências/cessões de créditos de ICMS para terceiros; e b) omissão parcial de receitas oriundas de créditos presumidos de IPI, vez que a contribuinte as submeteu aos coeficientes de presunção.

Irresignada com a decisão prolatada em primeira instância, a contribuinte traz razões, em sede de recurso voluntário, as quais passo a apreciar.

Não obstante, cabe observar primeiramente, a exemplo do que foi feito pela autoridade julgadora de primeira instância, que, em razão da ação fiscalizadora empreendida na contribuinte, foram constituídos créditos tributários única e exclusivamente de IRPJ e CSLL, não sendo pertinente, pois, apreciar argumentos acerca do PIS e da COFINS.

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS

Sustenta a Recorrente que o entendimento da fiscalização de que o resultado da cessão de créditos de ICMS se constitui em receita da empresa é equivocado. Afirma que a operação deriva tão somente da recuperação de crédito fiscal escriturado e lançado na contabilidade sob o título de “impostos a recuperar” e que, uma vez recuperados, tais créditos passam a integrar outra conta do sistema contábil da sociedade denominada “caixa”, via o ingresso de numerário. Argumenta que, contabilmente, inexiste quaisquer alterações na situação líquida da sociedade. Diz que as transferências de créditos de ICMS teriam origem nas operações de exportação de seus produtos, cuja tributação seria ilegal, afrontando a legislação pertinente. Para ela, a imposição tributária não tem bases concretas, na medida em que o crédito recuperado não alcança o conceito de receita para fins tributáveis. Afirma que, na verdade, tais créditos recuperados nada mais são que autênticos custos ou despesas operacionais incorridos no exercício da exportação. Diz que, no caso de exportação para o exterior, a possibilidade do aproveitamento do montante do ICMS incidindo anteriormente é restrita, remotíssima e dependeria da vontade estatal, não incorrendo juros nem correção monetária, razão pela qual deixa de ter as mínimas características necessárias para ser considerado como um bem do “ativo circulante” (disponibilidade imediata) ou do “ativo realizável a longo prazo” (disponibilidade futura). Aduz que o objetivo da norma constitucional (art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal - CF) seria o de incentivar a exportação de mercadorias e serviços para o exterior, não sendo lógico nem razoável a incidência do Imposto de Renda, PIS, COFINS e CSLL sobre o ICMS recuperado. Argumenta que o CTN adotou o conceito de renda acréscimo, assim, sem acréscimo patrimonial não há renda, nem proventos a incidir IRPJ. Diz, ainda, que prescreveu a Lei nº 8.541/92, art. 38, ratificada pela Lei nº 8.981/95, que a base de cálculo da CSLL tem as mesmas normas de



apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, razão pela qual sofre idêntica injuridicidade cometida das demais tributações (IRPJ, COFINS e PIS), embora se trate de pressupostos constitucionais juridicamente diversos.

A questão posta em discussão, sem dúvida, é tormentosa. Entretanto, entendo que as razões trazidas pela Recorrente não merecem ser acolhidas.

Ressalte-se que, no caso vertente, o que importa apreciar é a natureza da contraprestação decorrente das cessões de créditos de ICMS realizadas pela Recorrente, ou seja, o cerne da controvérsia está em se definir se o auferido por ela nas referidas cessões constitui ou não receita. Se a conclusão for dirigida no sentido de que tais contraprestações representam receitas, o segundo passo é definir se elas deveriam ou não integrar as bases de cálculo das exações objeto de lançamento.

A discussão passa, assim, primeiro, pela definição se estamos ou não diante de receitas auferidas, sendo irrelevante em tal empreitada investigar se o negócio jurídico resultou em ganho (ágio na operação) ou prejuízo (deságio na operação) para a contribuinte. Despicienda, pois, nessa primeira análise, a indagação acerca da existência ou não de acréscimo patrimonial.

Releva esclarecer que, no âmbito (administrativo) em que a controvérsia está sendo apreciada, a decisão deve ser tomada com respeito a determinados limites. Nessa linha, não se pode, por exemplo, afastar norma legal que estabelece hipótese de incidência, sob o argumento de que esta apresenta inconstitucionalidades (Súmula nº 2 do Primeiro Conselho de Contribuintes : *“O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”*).

Para De Plácido e Silva¹, o termo RECEITA é, “na linguagem corrente e em sentido geral, compreendido como toda soma ou quantia recebida. Na significação econômica e financeira, jurídica ou contábil, receita resulta sempre de uma entrada de numerário, recebimento de dinheiro ou arrecadação de verbas”.

No presente caso, o que temos é o seguinte: 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 pago nessa operação pode ser abatido na correspondente à saída do produto. 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.

Não resta dúvida que os créditos escriturados pela contribuinte não constituem receitas auferidas, mas, sim, de direitos que decorrem, em razão da não cumulatividade do ICMS, de gastos efetuados na aquisição de insumos ou de mercadorias para revenda. Esclareça-se, ainda, que se esses valores (como se disse, incorridos na aquisição de bens) não forem passíveis de recuperação, eles definitivamente se tornam custos incorridos na aquisição.

No momento em que se promove a alienação desses créditos, nasce uma operação absolutamente distinta da primeira. Nesse caso, trata-se, à evidência, de alienação de ativo (direitos), cuja contrapartida não é outra coisa senão receita (entrada de numerário, recebimento de dinheiro, decorrente da alienação de um direito).

¹ VOCABULÁRIO JURÍDICO, 4ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1994.



Improcedente também, a meu ver, o argumento de que a interpretação adotada pelo Fisco restringiria o alcance da regra de imunidade prevista no art. 155, § 2º, inciso X, “a” da Constituição Federal, de que não deve incidir o ICMS sobre as operações que destinem mercadorias ao exterior. Com efeito, a receita posta em discussão decorre da cessão onerosa de créditos de ICMS a terceiros, e não de exportação.

Ultrapassada a questão acerca da natureza dos ingressos decorrentes da cessão de créditos de ICMS promovida pela Recorrente, cabe apreciar se tais receitas poderiam ser consideradas nas bases de cálculo dos tributos lançados.

Quanto a isso, acolho as razões de decidir da autoridade de primeira instância, vez que:

a) tratando-se da incidência do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido, cujas apurações se deram com base no lucro presumido, ressalvada a hipótese de previsão expressa acerca da não consideração de tais receitas nas bases de cálculo de tais exações, as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica devem integrar o montante passível de tributação;

b) trata-se, sim, de demais receitas, vez que os resultados auferidos com a cessão de créditos de ICMS não se enquadram no conceito de receita bruta, situação em que se poderia admitir a aplicação do percentual de presunção na determinação da base de cálculo do imposto e da contribuição;

Com a devida permissão, discordo das conclusões oferecidas pela Recorrente em sua peça recursal no sentido de que, no caso, estar-se-ia tomando o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados. Creio que a situação não seja exatamente essa, pois, a tributação pretendida não teve por suporte os citados registros contábeis, mas, sim, o fato econômico (alienação direitos) que eles representaram.

Penso que merece reparo, também, o argumento de que a recuperação de tributo anteriormente registrado como encargo não tenha o condão de transformá-lo automaticamente de despesa em receita. Com efeito, tratando-se de encargo não suportado, de fato, por quem tem o dever jurídico de apurá-lo, que é o que ocorre com os denominados impostos indiretos, deve ser visto com reservas o entendimento de que o crédito porventura alienado representa mera recomposição patrimonial, vez que, no caso, a referida recomposição já se dá via preço do bem, suportando o adquirente deste o efetivo encargo da operação correspondente. É certo que, tratando-se de bens destinados ao exterior, a desoneração do tributo alcance o preço praticado internacionalmente, contudo, estamos diante de tributação da renda, que se dá em âmbito interno, sendo, assim, necessário que a exclusão da obrigação tributária se dê por meio de norma legal.

CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI

Argumenta a Recorrente que, assim como os créditos de ICMS, os créditos presumidos de IPI são meramente contábeis, escriturais e a legislação a eles pertinente não prevê a correção monetária. Diz que representam eles também técnica de contabilização para a equação entre débitos e créditos, a fim de valer o princípio da não-cumulatividade.



Esclareça-se que, de acordo com o relatório fiscal, a contribuinte submeteu a receita oriunda do crédito presumido do IPI aos coeficientes de presunção, tanto na determinação do IRPJ (8%), como no cálculo da CSLL (12%).

Diante disso, releva ressaltar que a Recorrente, ao menos por ocasião da apresentação de sua declaração, entendeu que os valores percebidos em razão de créditos presumidos de IPI constituíam receitas.

Como bem disse a autoridade julgadora de primeiro grau, revela-se contraditória a linha argumentativa trazida em sede de recurso, vez que a própria contribuinte submeteu os valores relativos aos créditos presumido de IPI à tributação.

De todo modo, aqui, da mesma forma que na cessão de créditos de ICMS, ainda que se admita que os valores referentes ao ressarcimento de PIS e COFINS incidentes sobre aquisições de insumos no mercado interno representam uma efetiva recuperação de custos, tal fato (a recuperação de custos) revela um correspondente aumento do lucro do período, devendo, portanto, se submeter à incidência do IRPJ e da CSLL.

Transcrevo, abaixo, excertos do voto condutor do acórdão nº 101-94342, da lavra do ilustre Conselheiro Paulo Roberto Cortez, no qual a matéria em exame encontra-se adequadamente analisada.

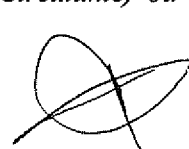
O crédito presumido de IPI foi instituído pela Lei nº 9.363/96 objetivando incentivar a atividade de exportação, gerando condições favoráveis para aqueles que se dedicando a este campo de atuação tivessem possibilidade de, reduzindo sua carga tributária, concorrer no mercado internacional.

Deste modo, o contribuinte produtor-exportador de mercadorias nacionais passou a ter direito a um crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, como ressarcimento das contribuições à COFINS e ao PIS incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno para utilização na fabricação de produtos destinados à exportação (Lei nº 9.363/96).

Assim, o produtor-exportador pode utilizar o valor do crédito presumido para abater do IPI devido no próprio período de apuração ou nos períodos subsequentes ao da apuração do crédito. Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido para compensação com o IPI devido pelo produtor/exportador, nas operações de venda no mercado interno, poderá requerer o ressarcimento em 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 crédito presumido do IPI definitivo é uma recuperação de custos.

Portanto, contabilmente, o valor apurado deve ser registrado a crédito de conta retificadora do custo dos produtos vendidos, tendo como contrapartida a conta de IPI a Recolher (Passivo Circulante) ou a

  10

Recuperar (Ativo Circulante) ou, ainda, Contas a Receber (Ativo Circulante), no caso de ressarcimento em dinheiro, ou conta representativa da obrigação de pagar outro tributo com o qual for compensado, se for o caso.

A classificação contábil como recuperação de custos, em conta retificadora de custo dos produtos vendidos, justifica-se em razão de que o crédito presumido do IPI trata-se de ressarcimento das contribuições para a COFINS e para o PIS, as quais oneraram o custo de aquisição dos insumos utilizados na fabricação dos produtos exportados, cujo valor está embutido no custo das vendas desses produtos.

Como visto acima, referidos valores constituem indubitavelmente, recuperação de custos, pois os mesmos oneravam o custo das mercadorias exportadas. Assim, toda a recuperação de custos relativa a valores que majoravam o custo dos produtos vendidos, corresponde a um aumento do lucro do período, pois eliminam os efeitos anteriormente produzidos, independentemente do registro contábil ser procedido como redução de custos ou mesmo como receita operacional.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Afirma a Recorrente que o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF) haveria de ser devidamente aferido pelo interprete e aplicador da lei, que teria, por outro lado, plena afinidade com o art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN, ao exigir a disponibilidade econômica ou jurídica para submetê-la à incidência do IRPJ. Diz que a desobediência a esse princípio implicaria também o tratamento desigual entre contribuintes, ferindo o princípio da isonomia (art. 150, inc. II, da CF), já que a grande maioria das pessoas jurídicas pagam IRPJ somente quando efetivamente auferem receitas, ao contrário de uma pequena minoria, como seria o caso dos exportadores, de quem se reclama esse tributo diante de sua mera, futura e problemática probabilidade de recuperação. Adita que tem toda a sua receita advinda de operações de exportação, razão pela qual a imunidade constitucional disposta no art. 149 da Carta Magna deveria gerar, naturalmente, a supressão total das incidências tributárias impugnadas. Para ela, o próprio texto constitucional passou a prever que as contribuições sociais não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação. Argumenta que a interpretação restritiva por parte da Receita Federal em relação à imunidade disposta no art. 149 da Constituição Federal, contraria o princípio da máxima efetividade da norma constitucional, em função do qual deve o intérprete da norma constitucional lhe aplicar o sentido que confira o maior grau de efetividade. Sustenta que, se a finalidade da imunidade constitucional é desonerar as exportações de bens e serviços, a desoneração deve se dar não somente no momento em que a exportação ocorre, ou seja, no momento em que o bem ou serviço sai e a receita de exportação entra, mas em todo o ciclo econômico necessário à produção dessa receita. Alega que, se ao exportador era dado o ressarcimento pelo tributo pago aos seus fornecedores, sob a forma de um ressarcimento que sequer guardava exata correspondência quantitativa com o tributo pago, com muito mais razão deve o exportador estar imune às contribuições e impostos pagos por ele mesmo que gerem impacto no custo do bem ou serviço exportado. Diz que seria um contra-senso admitir que um exportador seja



ressarcido por tributos pagos por seus fornecedores em uma etapa da circulação do bem anterior à exportação, o mesmo tempo em que não possa ser desonerado dos tributos pagos por ele próprio que igualmente oneram a exportação. Afirma que tributar crédito de ICMS implica intervir na tributação estadual, afetando a eficácia das imunidades e incentivos. Reportando-se à decisão de primeira instância, argumenta a Recorrente que é inadmissível que um ato administrativo, cujo conteúdo é o julgamento de questões levantadas pela parte litigante, não examine tais questões e sequer fundamente a razão de decidir.

Não merece reparo o pronunciamento da autoridade julgadora de primeiro grau, eis que, como é cediço, os órgãos julgadores administrativos não detêm competência para declarar eventual inconstitucionalidade de ato legal ou normativo que gozem de vigência plena.

No âmbito da segunda instância administrativa, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes assim dispõe:

Art. 49 No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de junho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

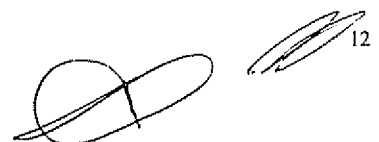
Releva ressaltar, também, que a questão relacionada à apreciação de inconstitucionalidades por parte do Primeiro Conselho de Contribuintes, diante de reiteradas manifestações das Câmaras julgadoras, foi objeto da súmula nº 2, que tem a seguinte redação:

O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Nessa linha, descabe apreciar, nesta seara, as alegadas inconstitucionalidades apontadas pela Recorrente.

TAXA SELIC

Argumenta a Recorrente que não seria plausível e possível que os juros de mora incidentes sobre os débitos fiscais possam ser calculados pela taxa SELIC. Diz que a Taxa SELIC é calculada diariamente pelo Banco Central e é resultado das negociações dos títulos



públicos e da variação dos seus valores de mercado, que são publicados também diariamente. Afirmar que, não obstante taxas referenciais como a TR, a TRD e a SELIC serem materializadas, via lei ordinária, como juros moratórios, elas não possuem tal natureza, por traduzirem fenômeno monetário de pagamento pelo uso do dinheiro, com caráter estritamente remuneratório. Sustenta que o Fisco não poderia reclamar o pagamento de juros de mora sobre tributos vencidos, calculados por taxas de juros de natureza remuneratória, sob pena de ofensa ao conceito jurídico e econômico de juros moratórios, e de ferir os mandamentos contidos no parágrafo 1º do artigo 161 do CTN e no parágrafo 3º, do art. 192 da CF. Afirmar que, em conformidade com o citado preceito constitucional, ao impor o pagamento de juros de mora a taxas superiores a 12% ao ano, o Estado estaria cometendo crime de usura. Alega que seria incontestável o direito de submeter seus débitos aos juros de mora de 1% ao mês.

No que tange ao JUROS SELIC, cabe esclarecer que este Colegiado Administrativo já pacificou o entendimento acerca da sua procedência, conforme súmula nº 4, abaixo transcrita.

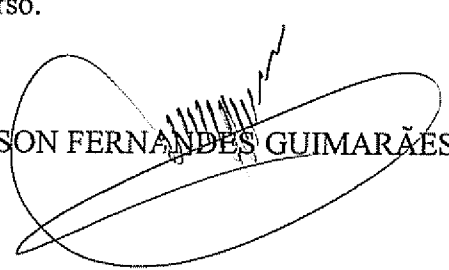
A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

PERÍCIA

A contribuinte requer, além do cancelamento do auto de infração, a efetivação de perícia, para que sejam confrontados a documentação e os elementos levantados pela Receita Federal com os registros contábeis e demais documentos que, segundo ela, não foram analisados pela autoridade fiscal.

Relativamente a tal pedido, acreditamos que os elementos reunidos nos autos sejam suficientes à solução da lide, restando, assim, despicienda a realização do procedimento requerido. Ademais, como bem ressaltou a autoridade de primeira instância, por força do disposto no parágrafo 1º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, considerar-se-á não formulado o pedido de perícia que deixar de atender aos requisitos ali previstos.

Assim, considerado todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de negar provimento ao recurso.


WILSON FERNANDES GUIMARÃES - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA – Redator
Designado

Apesar do entendimento prolatado pelo nobre Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, abri a divergência com relação à tributação da cessão dos créditos de ICMS e IPI.

Trata a lide de exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativa aos anos-calendário de 2003 e de 2004, formalizada com base nas seguintes imputações: a) ausência de cômputo na base de cálculo da contribuição (lucro presumido) de receitas provenientes de transferências/cessões de créditos de ICMS para terceiros; e b) omissão parcial de receitas oriundas de créditos presumidos de IPI, vez que a contribuinte as submeteu aos coeficientes de presunção.

Irresignada com a decisão prolatada em primeira instância, a contribuinte traz razões, em sede de recurso voluntário, as quais passo a apreciar.

Não obstante, cabe observar primeiramente que, em razão da ação fiscalizadora empreendida na contribuinte, nos presentes autos foi constituído crédito tributário única e exclusivamente de CSLL, não sendo pertinente, pois, apreciar argumentos acerca do PIS e da COFINS.

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS

Sustenta a Recorrente que estaria equivocado o entendimento da fiscalização de que o resultado da cessão de créditos de ICMS se constitui em receita da empresa. Afirma que a operação derivaria tão somente da recuperação de crédito fiscal escriturado e lançado na contabilidade sob o título de “impostos a recuperar”. Para ela, uma vez recuperados, tais créditos passariam a integrar outra conta do sistema contábil da sociedade denominada “caixa”, via o ingresso de numerário, inexistindo, contabilmente, quaisquer alterações na situação líquida da sociedade. Esclarece que as transferências de créditos de ICMS teriam origem nas operações de exportação de seus produtos, cuja tributação seria ilegal, afrontando a legislação pertinente. Argumenta que a imposição tributária não teria bases concretas, na medida em que o crédito recuperado não alcançaria o conceito de receita para fins tributáveis. Argumenta que, na verdade, tais créditos recuperados nada mais são que autênticos custos ou despesas operacionais incorridos no exercício da exportação. Afirma que, no caso de exportação para o exterior, a possibilidade do aproveitamento do montante do ICMS incidindo anteriormente é restrita, remotíssima e dependeria da vontade estatal, não incorrendo juros nem correção monetária. Adita que deixaria, portanto, de ter as mínimas características necessárias para ser considerado como um bem do “ativo circulante” (disponibilidade imediata) nem do “ativo realizável a longo prazo” (disponibilidade futura), para ser um autêntico custo ou despesa operacional do exercício à vista de sua evidente indisponibilidade. Argumenta que o objetivo da norma constitucional (art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal - CF) seria o de incentivar a exportação de mercadorias e serviços para o exterior, não sendo lógico nem razoável a incidência do Imposto de Renda, PIS, COFINS e CSLL sobre o ICMS recuperado.



14

A questão posta em discussão, sem dúvida, é tormentosa. Entretanto, entendo que as razões assiste a recorrente.

Ressalte-se que, no caso vertente, o que importa apreciar é a natureza da contraprestação decorrente das cessões de créditos de ICMS realizadas pela Recorrente, ou seja, o cerne da controvérsia está em se definir se o auferido por ela nas referidas cessões constitui ou não receita. Se a conclusão for dirigida no sentido de que tais contraprestações representam receitas, o segundo passo é definir se elas deveriam ou não integrar a base de cálculo da exação objeto de lançamento.

Para De Plácido e Silva², o termo RECEITA é, “na linguagem corrente e em sentido geral, compreendido como toda soma ou quantia recebida. Na significação econômica e financeira, jurídica ou contábil, receita resulta sempre de uma entrada de numerário, recebimento de dinheiro ou arrecadação de verbas, mas na acepção propriamente financeira, exprime especialmente o total de rendimentos ou o total de rendimentos prefixados ou previstos num orçamento e efetivamente arrecadado”.

No presente caso, o que temos é o seguinte: 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, entendo 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.

Ante o exposto, entendo que *in casu*, a cessão de crédito de ICMS não constitui receita tributável, mas mera recomposição do prejuízo (troca de crédito por dinheiro.)

CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI

No tocante aos créditos presumidos de IPI, entendo que no caso em tela, assim como o ocorrido com a cessão de crédito de ICMS, houve apenas uma recuperação do prejuízo anteriormente suportado pelo contribuinte. Isto porque o crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 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.

² VOCABULÁRIO JURÍDICO, 4ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1994.



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.

Portanto, nos valendo das palavras de De Plácido e SilvaLVA, “*recomposição é uma reforma em que se podem anotar substituições; mais a essência é a mesma*” vemos que *in casu*, a utilização do crédito presumido de IPI não aumenta a receita da contribuinte, hipóteses essa que se poderia falar na incidência de PIS e COFINS, mais apenas recompõe o prejuízo anteriormente suportado.

Ante o exposto, acolho as razões da recorrente também neste particular.

Pelo exposto, restou prevaleceu a divergência no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.



ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA – Redator Designado

