



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

Processo n° 13052.000180/2006-60
Recurso n° 161.429 Voluntário
Acórdão n° **1102-00.318 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 02/09/2010
Matéria LUCRO PRESUMIDO. CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS E CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.
Recorrente CALÇADOS TAMULI LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

Ementa:

LUCRO PRESUMIDO. CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS.

O crédito de ICMS não é um custo, mas sim um direito do contribuinte, integrante do seu ativo. A cessão de crédito de ICMS a terceiros constitui alienação, e gera receita. Tratando-se de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, o valor do resultado positivo decorrente desta receita deve ser acrescido à base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

LUCRO PRESUMIDO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.

O Crédito Presumido do IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96, tem natureza financeira, de receita operacional, pois constitui subvenção governamental para custeio, e não tem natureza de recuperação de custos. Desta forma, sujeita-se ao disposto no art. 25, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e art. 29, inciso II, da mesma Lei, devendo ser adicionado, na categoria de “demais receitas”, às bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro apuradas pelas pessoas jurídicas submetidas à tributação com base no lucro presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para cancelar a exigência fundada na falta de inclusão à base de cálculo do IRPJ e da CSLL das receitas provenientes das cessões de créditos de ICMS para terceiros, e pelo voto de qualidade, negar provimento quanto ao crédito presumido de IPI, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros João

Carlos de Lima Júnior, Frederico de Moura Theophilo, e Silvana Rescigno Guerra Barretto que davam provimento ao recurso.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Presidente.


JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ - Relator.

EDITADO EM:

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente), João Carlos de Lima Júnior (Vice-Presidente), João Otávio Opperman Thomé (Relator), José Sérgio Gomes (Suplente Convocado), Silvana Rescigno Guerra Barreto, e Frederico de Moura Theophilo.

Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício, consubstanciado nos Autos de Infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) - fls. 77 a 86, referentes ao ano-calendário de 2005.

De acordo com a descrição dos fatos, constante do Relatório de Ação Fiscal de fls. 88 a 91, a autuação abrangeu os seguintes fatos:

1) Falta de inclusão à base de cálculo do imposto e da contribuição das receitas provenientes das cessões de créditos de ICMS para terceiros.

2) Omissão na base de cálculo de parte das receitas oriundas de crédito presumido do IPI. Consta nos autos que a fiscalizada submeteu o respectivo valor ao efeito redutor do coeficiente de presunção de 8%. Assim, o valor da omissão foi calculado considerando o crédito presumido do IPI apurado pela fiscalização, subtraído do crédito tributado espontaneamente (Anexos 1 e 2 - fls. 92 e 94).

A interessada optou, no ano de 2005, pela tributação do imposto de renda sobre o lucro presumido, sendo esta a forma de tributação utilizada na autuação.

Inconformada com o lançamento, a atuada apresentou impugnação, fls. 97 a 117, na qual alega, em síntese, o seguinte, sob os seguintes títulos:

Dos fatos

Não concorda com os lançamentos, pois a justiça tem decidido, de forma unânime, que ressarcimento de créditos oriundos de imunidade às exportações, tal como o crédito presumido de IPI e cessão de créditos de ICMS, não constituem receita bruta para fins de incidência de tributos; que pretender tributá-los seria ir contra a vontade do legislador; seria “dar com uma mão e tirar com a outra”; seria, no mínimo, anular parte do incentivo fiscal; seria bitributação.

Do direito

Diz que existem duas formas de o contribuinte apurar suas obrigações para com o fisco e de se ressarcir dos impostos sofridos por ocasião da aquisição de insumos que venham a ficar imunes em decorrência de exportações:

1) Através da apuração do Lucro Real, método em que o IRPJ e a CSLL são apurados com base no lucro ou resultado do período. Os contribuintes que se sujeitam à esta sistemática não possuem ressarcimento de incentivos de exportação através da fórmula do “crédito presumido”, mas apuram seus créditos de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, conforme a Lei nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, ou seja, de forma idêntica a que apuram seus créditos de ICMS.

2) Através da apuração do Lucro Presumido, método em que a base de cálculo destes tributos é apurada com a aplicação de um percentual sobre as receitas de vendas

de bens e serviços. Os contribuintes sujeitos à esta sistemática apuram seus créditos de PIS e de COFINS sob a forma de “crédito presumido de IPI”, que de IPI só tem o nome, e pagam estas contribuições de acordo com a parte constitucional da Lei nº 9.718, de 1998 e legislação anterior.

Entende que esta diferenciação é necessária, pois o contribuinte é tributado com base no lucro presumido e, portanto, não sobre os seus resultados, mas sobre a sua receita.

Depois de transcrever o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, e art. 1º da Lei nº 10.276, de 2001, sustenta que o “crédito presumido do IPI” é, na realidade, restituição dos valores que a pessoa jurídica pagou a título de PIS e COFINS, quando da aquisição de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados na industrialização de produtos exportados, eis que as exportações são imunes à incidência das contribuições.

Já o saldo credor do ICMS transferido a terceiros, surge em decorrência da imunidade contida no art. 155, § 2º, X, da Constituição Federal.

Observa que a base de cálculo e as alíquotas devidas no lucro presumido estão previstas nos arts. 224, 516, 518 e 519 do RIR/99, e que, portanto, a base de cálculo do tributo é a receita bruta resultante da venda de bens e do preço dos serviços prestados, conseqüentemente, não pode englobar ressarcimento de tributos.

Com referência à CSLL, transcreve os arts. 1º e 2º da Lei nº 7.689, de 1988, os arts. 19 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, e o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, para afirmar que esta mesma definição de receita bruta se aplica também a ela.

Portanto, reputa equivocado o entendimento do fisco, que considera o crédito presumido de IPI e as transferências de ICMS como receita bruta. Em apoio aos argumentos apresentados, transcreve trechos de decisões do Poder Judiciário, e alerta a respeito de decisão do STF no Recurso Extraordinário nº 240.785, que decidiu que é inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins.

Da decisão judicial obtida pela empresa

Para que se confirme que o crédito presumido de IPI e, na mesma esteira, as transferências de créditos de ICMS, não constituem receita, o próprio contribuinte obteve sentença, em 20/06/2006, no Mandado de Segurança nº 2006.71.11.001124-2/RS, conforme trecho que abaixo se transcreve:

“Ante o exposto, julgo PROCEDENTE O PEDIDO, concedendo a segurança requerida, para o fim de autorizar a impetrante a compensar as importâncias indevidamente recolhidas a títulos de PIS COFINS incidentes sobre os valores recebidos a título de crédito presumido de IPI, ressarcido na forma das Leis nºs 9.363, de 1996 e 10.276, de 2001.”

Da recente decisão judicial, em Santa Cruz do Sul, em relação à matéria impugnada

A defesa transcreve decisão da Justiça Federal relativa a pessoa jurídica diversa (cópia juntada aos autos), que determina que a autoridade coatora se abstenha de exigir IRPJ e CSLL sobre os ressarcimentos de crédito presumido de IPI.

Requerimento

A defesa requer que sejam cancelados os autos de infração, tendo em vista que as transferências de ICMS para terceiros e o crédito presumido de IPI não constituem em receita da empresa.

A 1ª Turma da DRJ/Santa Maria observou que, com relação ao Mandado de Segurança nº 2006.71.11.001124-2/RS, impetrado pela ora recorrente, o mesmo trata do PIS e da COFINS, que não é o litígio dos autos, e que, de qualquer forma, ainda não havia transitado em julgado, e que, com relação ao outro Mandado de Segurança (MS nº 2006.71.11.002996-9/RS), a ora recorrente não é parte integrante, de modo que não pode dele se beneficiar.

No mérito, observa que a própria contribuinte considerou parte dos créditos presumidos do IPI na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que evidenciaria uma contradição na contestação. Observa também que os créditos de ICMS cedidos a outras empresas como forma de pagamento de insumos, ou recebidos em espécie, de fato não se enquadram no conceito de receita bruta das vendas e serviços definido no art. 224 do RIR/99, mas sim entre as “demais receitas” de que trata art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99. Observa ainda que, no caso do crédito presumido do IPI, a DIPJ/2006 – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica relativa ao ano calendário 2005, esclarece que este tem natureza de receita operacional. E, por fim, que um dos princípios basilares do imposto de renda é a sua universalidade (CF, art. 153, §2º, I), logo, bastaria a legislação do imposto não mencionar que tais receitas não são tributáveis, para que, a *contrario sensu*, se pudesse declarar que são tributáveis, e, além disto, no caso, tem aplicação o art. 43 do CTN, que estabelece que a ocorrência do fato gerador do imposto de renda se dá com a aquisição de disponibilidade patrimonial de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Desta forma, a DRJ manteve integralmente o lançamento, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2005

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.

Irresignada com esta decisão, a interessada apresentou recurso voluntário a este Conselho, fls. 186 a 207, no qual alega, em síntese, o seguinte:

1) Que tanto as transferências de ICMS para terceiros, quanto o ressarcimento de crédito presumido de IPI, não se enquadram em nenhum dos itens relacionados no art. 224 do RIR/99 como sendo a receita bruta que é base de cálculo das exações, e que este fato é definitivo, e inclusive consta textualmente, na própria decisão da DRJ às fls. 177.

2) Que a pretensão da DRJ de enquadrá-los entre as “demais receitas” também se frustra, pois tanto as transferências de ICMS, quanto o Crédito Presumido do IPI, não são ganhos de capital, não são rendimentos e ganhos líquidos em aplicações financeiras e nem são demais receitas, simplesmente porque receita não o são, porque não acrescentaram nenhuma riqueza ao patrimônio do contribuinte, e que a jurisprudência, que lhe dá o nome de recuperação de custos, retificador de custo, etc... é clara a respeito, conforme diversos provimentos judiciais que passa a reproduzir parcialmente.

3) Que nem toda e qualquer grandeza classificada contabilmente como receita é suscetível de incidência das contribuições. As receitas que apenas transitam pelos registros contábeis, mas nada acrescentam ao patrimônio do contribuinte, não podem estar no campo de incidência das contribuições, eis que constituem receita e/ou faturamento de terceiros, e que, conforme decidido pelo STF e todo o Judiciário abaixo dele, o ICMS é receita do Estado, e, da mesma forma, o crédito presumido de IPI também é.

4) Que, além da decisão no STF no RE nº 240.785, e de outras do Poder Judiciário, o próprio Ministério Público Federal está reconhecendo a imunidade dos créditos de ICMS e de Crédito Presumido de IPI, conforme manifestação do MPF nos autos do Mandado de Segurança nº 2006.71.08.002817-8, que anexa às fls. 208 a 221.

5) Que a DIPJ e Instruções Normativas não são instrumentos aptos a criar ou inovar com relação ao que dispõe a lei.

6) Que a universalidade do imposto de renda deve respeitar outro princípio constitucional, o da legalidade.

7) Que a suposta “contradição” da recorrente em nada afeta a defesa e o novo entendimento adotado, pois é normal rever posicionamentos anteriormente adotados.

8) Que a jurisprudência é farta no sentido de que as transferências de ICMS para terceiros, bem como o crédito presumido de IPI, são decorrentes de imunidade e, como tal, não são aptas (bitributação) a compor a base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

Em vista do exposto, requer o cancelamento dos autos de infração lavrados.

É o relatório.



Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, Relator.

A recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 23/07/2007, conforme AR de fls. 183, e interpôs seu recurso em 15/08/2007, fls. 186.

Portanto, preenchidos os requisitos de admissibilidade, e sendo o recurso tempestivo, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, importante delimitar o alcance dos provimentos judiciais citados pela recorrente.

Como é cediço, e assim também dispõe o art. 472 do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73), a sentença faz coisa julgada somente com relação às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros.

A única ação judicial citada em que a recorrente é parte (Mandado de Segurança nº 2006.71.11.001124-2/RS, conforme já relatado, versa apenas sobre a não inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo do PIS e da Cofins, mas no caso presente trata-se de sua inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, matéria, portanto, diversa.

Além disto, o CARF está obrigado à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetente para apreciar arguições de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de atos legais regularmente editados, nos termos da Súmula CARF nº 2.

Tal regra somente encontra exceção nas hipóteses constantes do parágrafo único, inciso I, do art. 62, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, *verbis*:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF 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 julho de 2002;

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

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Estas exceções foram previstas pela Medida Provisória nº 449/08, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, ao dar nova redação ao art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Contudo, a recorrente não logrou demonstrar ter ocorrido qualquer uma destas circunstâncias no que diz respeito à inclusão, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, das receitas provenientes de cessão de créditos de ICMS e das receitas decorrentes de créditos presumidos do IPI.

Quanto ao Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, reiteradamente referido pela recorrente, cumpre observar que este trata da questão relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e Cofins, tema este também distinto dos presentes autos. Além disto, o Plenário do STF decidiu, em 14/05/2008, nos autos deste processo, pela precedência da Ação Declaratória de Constitucionalidade – ADC nº 18-5/DF com relação a este tema, e adiou, portanto, o julgamento do feito. Por sua vez, nos autos da ADC nº 18 em questão, o Tribunal, em 13/08/2008, deferiu a cautelar requerida pela União, “*para suspender o julgamento das demandas que envolvam a aplicação do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98.*” Conforme informações obtidas na página eletrônica *stf.gov.br*, em 25/03/2010, o Tribunal, por maioria, decidiu “*prorrogar, pela última vez, por mais 180 (cento e oitenta) dias, a eficácia da medida cautelar anteriormente deferida.*” Portanto, de qualquer forma, esta questão relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e Cofins encontra-se ainda pendente de manifestação pelo STF.

Compreendida a inaplicabilidade de qualquer uma das decisões judiciais citadas ao caso dos autos, passo ao mérito propriamente dito.

O art. 25 da Lei nº 9.430/96 assim dispõe:

“Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - 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.”

A recorrente sustenta que as receitas provenientes de cessão de créditos de ICMS e as decorrentes de créditos presumidos do IPI não se enquadram no conceito de receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981/95, mencionado no inciso I do artigo acima transcrito, e que está assim redigido:

“Art. 31. 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.

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.”

Este ponto, na verdade, é inconteste. Nem a autoridade fiscal, nem a autoridade julgadora de primeira instância, em qualquer momento pretenderam incluir as receitas provenientes de cessão de créditos de ICMS e as decorrentes de créditos presumidos do IPI no conceito de receita bruta acima reproduzido. Aliás, é notório que seria totalmente desprovida de sentido qualquer tentativa de fazê-lo, ante a absoluta incompatibilidade entre aquelas receitas e os conceitos ali tratados. Por óbvio, não se trata da venda de bens, muito menos de serviço prestado ou de operação de conta alheia.

O lançamento fiscal foi feito ao abrigo não do inciso I, mas do inciso II, do art. 25 da Lei nº 9.430/96, antes reproduzido, o qual, aliás, encontra-se transcrito no art. 521 do RIR/99, que é o dispositivo normativo citado na fundamentação legal da peça acusatória.

Sustenta a recorrente, então, que esta “pretensão” de enquadramento entre as “demais receitas” também não seria válida, *“pois tanto as transferências de ICMS, quanto o Crédito Presumido, não são ganhos de capital, não são rendimentos e ganhos líquidos em aplicações financeiras e nem são demais receitas, simplesmente porque receita não o são, porque não acrescentaram nenhuma riqueza ao patrimônio do contribuinte. E a jurisprudência, que lhe dá o nome de recuperação de custos, retificador de custo, etc... é clara a respeito...”*

Neste ponto, devemos passar, então, a analisar qual o correto tratamento a ser dado, afinal, à cessão de créditos de ICMS e ao Crédito Presumido de IPI.

Com relação à cessão de créditos de ICMS

No caso de créditos de ICMS adquiridos quando da compra de matéria-prima, diz-se que os mesmos são “recuperáveis”. Tal denominação pode ter contribuído para que se entenda que o seu eventual aproveitamento futuro, por parte da empresa que os detém, configuraria uma “recuperação de custos.”

Contudo, tal entendimento é equivocado. No momento da aquisição, 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. Neste sentido é que dispõe o art. 289 do RIR/99, quando estabelece que *“não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.”* Portanto, o assim chamado “ICMS Recuperável” não representa qualquer tipo de perda ou custo para a entidade, tanto é assim que ela o registra no seu ativo, pois é um direito.

A forma mais usual de aproveitamento deste direito é na forma de compensação com o ICMS devido em razão das vendas da entidade. Nesta hipótese, não há que se falar em “recuperação de custo”, conforme acima exposto, nem tampouco em qualquer espécie de receita auferida por conta deste aproveitamento.

A este respeito, confira-se o ensinamento de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke (“Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, 3ª Edição, Editora Atlas, 1990, página 165):

“7.3.5 O ICMS e os estoques

Já mencionamos diversas vezes que a base elementar para a avaliação dos estoques é o custo. Considerando que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS está incluído no preço das mercadorias, constante das Notas Fiscais, teremos de excluí-lo dos estoques para efeito de avaliação e principalmente para que o resultado do período esteja de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos (regime de competência).

O ICMS é um imposto diferencial, isto é, provoca um valor a recolher pelo valor obtido pela diferença entre os preços de venda e o preço de compra dos itens. Todavia, a sistemática fiscal de recolhimento permite que o imposto sobre as compras de um período seja recuperado em função das vendas do mesmo período, mesmo que as mercadorias vendidas não sejam as mesmas que foram compradas nesse período, e com isso, se o ICMS fosse registrado como parte do custo, os estoques ficariam superavaliados e o resultado, distorcido.

Como decorrência, deve-se registrar a receita bruta de vendas pelo seu valor total, inclusive o ICMS, e o ICMS contido nas vendas deve ser contabilizado como dedução da receita bruta, a título de “impostos incidentes sobre vendas”, ou seja, a receita líquida já deve figurar sem o ICMS, da mesma forma que o custo de vendas e os estoques.”

Portanto, a expressão “recuperável” refere-se a uma questão financeira, e não patrimonial, pois o patrimônio da sociedade, conforme visto, não foi reduzido em função do gasto com o ICMS incidente sobre a compra da matéria-prima. Apenas financeiramente é possível falar-se em recuperação, no sentido de que, uma vez que perdida a disponibilidade monetária do valor, esta será recuperada por ocasião da compensação daquele crédito com o ICMS devido em função das vendas, uma vez que, neste segundo momento, a entidade precisará desembolsar somente a diferença entre o ICMS incidente sobre as vendas e o “ICMS Recuperável”, e não a integralidade do ICMS incidente sobre as vendas, este sim o verdadeiro “custo” da entidade (tecnicamente, “dedução da receita bruta”).

Situação ligeiramente distinta ocorre quando, em lugar de compensar o crédito de ICMS relativo às aquisições com o ICMS devido em função das suas vendas, a entidade, por qualquer forma, o aliena, porque, neste caso, é insofismável que houve o nascimento de uma receita.

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, ao contrário do que sustenta a recorrente, uma vez demonstrado que houve receita, no caso, e tendo-se em conta que estamos tratando de lucro presumido, forma de tributação simplificada em que a base de cálculo é diretamente dependente das receitas da entidade, e não do seu lucro efetivo, resta verificar se esta receita é tributável ou não, e, se tributável, de que forma.

De pronto, registre-se não haver qualquer norma que expressamente exclua esta receita da tributação pelo lucro presumido. De outra parte, o já citado art. 25 da Lei nº 9.430/96 confere um alcance bastante amplo no tocante às receitas da pessoa jurídica, de modo que, se uma receita não se enquadrar no seu inciso I, fatalmente haverá de se enquadrar no seu inciso II, uma vez que este alcança *“as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior.”*

Conforme já antes exposto, resta afastada a possibilidade de considerar as receitas obtidas com a cessão de créditos do ICMS como integrantes da receita bruta mencionada no inciso I do referido artigo, pois não se trata, no caso, nem da venda de bens, nem de serviços prestados, e nem de operações de conta alheia, hipóteses abarcadas na definição de receita bruta dada pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, ali citado.

Examinando-se acuradamente o inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430/96, que trata dos acréscimos a serem feitos diretamente à base de cálculo do imposto, i.e., sem se submeterem a determinado coeficiente de presunção do lucro, verifica-se que há, fundamentalmente, duas classes de acréscimos ali contemplados: a de receitas e a de resultados.

Convém reproduzir novamente o citado dispositivo:

“II - 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.”

Deixo de tecer considerações quanto aos *“demais valores determinados nesta Lei”*, por não ser pertinente ao caso.

De um lado, portanto, temos as receitas com relação às quais a lei manda adicionar à base de cálculo do imposto todo o valor da receita propriamente dita, e, de outro, as receitas com relação às quais a lei manda adicionar à base de cálculo não o seu próprio valor, mas tão somente o resultado positivo decorrente destas receitas.

Ora, como pode o aplicador da lei, nestas circunstâncias, saber se deve aplicar a uma dada receita um ou outro tratamento?

Entendo que, se há receitas que a lei manda adicionar diretamente ao lucro presumido, é porque estas receitas em questão não têm atreladas a si nenhum custo, ou, então, estes custos são irrelevantes, ou, então, não perfeitamente identificáveis ou passíveis de serem individualizados àquela receita, pois somente assim se justificaria que o seu acréscimo à base de cálculo fosse integral, sem se submeter esta receita a algum percentual de presunção de lucro. Caso contrário, se estaria tributando receita, e não lucro. Dito de outra forma, são receitas que já trazem em si a dimensão correta do acréscimo patrimonial ocorrido. Nesta classe enquadram-se, por exemplo, os rendimentos em aplicações financeiras de renda fixa, que são conceituados como receitas financeiras, e estão expressamente citados no referido dispositivo. A esta classe de receitas é que se refere a expressão *“demais receitas”* contida no

inciso II. Outros exemplos que poderíamos citar seriam: multas ou vantagens decorrentes de rescisão de contrato, juros sobre o capital próprio auferidos, variações monetárias ativas, rendimentos auferidos em operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas coligadas, etc.

Por outro lado, se há receitas com relação às quais a lei manda adicionar à base de cálculo não o seu valor, mas sim apenas o resultado positivo dela decorrente, é porque estas receitas em questão estão intrinsecamente vinculadas a um custo correspondente, sem o qual a própria receita não se verifica. Nesta classe estariam todas as operações que envolvem alguma espécie de alienação de bens ou direitos, os quais tem por custo o seu valor de aquisição. Nesta classe enquadram-se, por exemplo, os ganhos de capital, expressamente citados pelo dispositivo em questão. Desta forma, na alienação de bens e direitos do ativo permanente, não se deve enquadrar a receita de alienação destes bens entre as “*demais receitas*” para acréscimo à base de cálculo do imposto, mas sim o que se deve acrescentar é tão somente a diferença entre esta receita e o custo do bem. Os ganhos de capital, conforme visto, foram expressamente citados no dispositivo, mas a lógica de tributação apenas dos “*resultados positivos decorrentes de receitas*” deve ser aplicada a todas as outras “*receitas não abrangidas pelo inciso anterior*” que possuam este traço distintivo. Outro exemplo, portanto, seriam as operações de alienação de ações no mercado à vista de ações em bolsa de valores, caso em que também se deve acrescentar ao lucro presumido apenas o resultado positivo decorrente desta receita, ou seja, o ganho líquido, se houver.

Concluindo, na esteira do raciocínio antes expandido, 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 também à CSLL, por força do disposto no art. 29, inciso II, da Lei nº 9.430/96, que assim dispõe:

“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:

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

II - 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.”

Retornando ao caso concreto, verifica-se que a fiscalização adicionou integralmente à base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social os valores das receitas obtidas com a cessão dos referidos créditos. Nestes termos, entendo que o lançamento fiscal não pode prosperar.

Com relação ao Crédito Presumido de IPI

Para a compreensão do correto tratamento a ser dado ao Crédito Presumido de IPI, necessário perquirir qual a sua natureza.

O referido crédito presumido nasceu com a Lei nº 9.363/96, *verbis*:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.

§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)”

Do art. 1º acima transcrito, extrai-se a natureza da verba em questão, a partir da análise da finalidade do benefício, qual seja, o ressarcimento das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre certas aquisições. Tal ressarcimento visa a desonerar a cadeia produtiva envolvida com a exportação dos encargos relativos ao PIS e à Cofins incidentes sobre os insumos adquiridos para a fabricação dos bens exportados, conforme se depreende da leitura do art. 2º.

A legislação fiscal, em geral, faz referência a diversos signos para se reportar aos instrumentos destinados a, de alguma forma, atenuar, reduzir, ou eliminar os efeitos da



tributação, de forma direta ou indireta, a saber: subsídio, isenção, crédito presumido, manutenção de crédito, ressarcimento, redução de alíquota ou base de cálculo, alíquota zero, etc.

Para saber se determinado benefício ou incentivo pode ser considerado rigorosamente “fiscal”, ou se, ao contrário, deve ser entendido como “financeiro”, é necessário perquirir se ele atuou diretamente na regra-matriz de incidência tributária, de modo a reduzir o valor devido ao fisco, ou se, ao contrário, ele apenas teve concretizado o seu cálculo tendo por base tributo devido.

Para melhor explicitar esta distinção, tomo por empréstimo estudo feito por Marcelo de Lima Castro Diniz e Maria de Fátima Ribeiro, respectivamente Mestre e Doutora em Direito, ambos docentes da Faculdade Paranaense-FACCAR, a respeito do Crédito Prêmio de IPI, disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5471>:

“Valendo-se dessa interpretação, observa-se que o Decreto-lei 491/69, ao instituir o crédito-prêmio, tomou por base o IPI e os demais tributos incidentes sobre a fabricação de produtos destinados à exportação (contribuições sociais sobre o faturamento e o lucro, imposto sobre a renda etc.), visando a redução - e até mesmo a eliminação, conforme o caso - do ônus tributário relativo a esses tributos.

Todavia, a realidade é que conquanto a referida modalidade de favor - o crédito-prêmio do IPI - esteja referida a tributo, atuando, direta ou indiretamente, no âmbito da carga tributária das empresas exportadoras, a realidade é que as respectivas regras não atuaram na regra-matriz de incidência de nenhum tributo, nem tampouco implicam a redução do montante da prestação tributária. Não se imiscuíram no setor da hipótese, da sujeição passiva ou ativa, da base de cálculo ou da alíquota. Se tivessem-no feito, estaríamos diante de um incentivo tipicamente fiscal. Mas como não o fizeram, forçosa é a conclusão de que se trata de incentivo de índole financeira, que embora referido à tributação, não se sujeita ao quadrante do regime jurídico tributário.

De fato, há institutos que se subsumem perfeitamente ao regime jurídico do direito tributário, como a isenção, a alíquota zero e a redução de base de cálculo, precisamente porque tocam, direta ou indiretamente, a regra-matriz de incidência ou o valor da prestação tributária. Mas há outros, como é o caso das subvenções, que conquanto possam ser concretizados por meio da tributação, configuram categorias jurídicas que pertencem ao domínio do direito financeiro, caracterizando-se, portanto, como espécie de incentivo financeiro. À luz dessas observações, não é porque um determinado estímulo é concretizado pela via do tributo que se trata de um incentivo fiscal no sentido estritamente jurídico. Na seara do direito, o incentivo fiscal é aquele que é concretizado por meio de institutos próprios do direito tributário.”

A natureza financeira do Crédito Prêmio do IPI, a propósito, foi também reconhecida não apenas pelo Conselho de Contribuintes em inúmeros julgados, dos quais



apenas para referência cito o acórdão CSRF/03-05.143, mas também pelo STF. A este respeito, reproduzo a seguir trecho de manifestação do i. Ministro Ilmar Galvão nos autos do Recurso Extraordinário 186.359-5:

“Trata-se, portanto, não propriamente de um incentivo fiscal, mas de um crédito-prêmio, de natureza financeira, conquanto destinado à compensação do IPI recolhido sobre as vendas internas ou de outros impostos federais, podendo, ainda, ser residualmente pago ao contribuinte em espécie, conforme previsto no art. 3º, § 2º, letra “b”, do mencionado Regulamento. (...) Pedi vista do processo exatamente para verificar a natureza desse benefício; para ver se se trata ou não de benefício fiscal. E parece que ficou claro, aqui no meu voto, que, na verdade não se trata de um benefício fiscal, não é uma redução ou isenção de imposto, é antes um mero prêmio à exportação. Então, não é o caso de incidência de norma do Código Tributário Nacional, embora o Decreto-lei 1.724 impropriamente tenha falado em crédito tributário.

Exatamente por isso é que pedi vista, examinei e verifiquei que não é um crédito tributário; é um prêmio à exportação de natureza financeira, que pode ser usado no ressarcimento de tributos pagos pela empresa. E se não houver tributos a ressarcir, pode a empresa simplesmente embolsar o dinheiro. Não é, pois, crédito fiscal, mas crédito pecuniário.”

As disposições da Lei nº 9.363/96 em tudo se assemelham ao caso tratado pelo Ministro, inclusive a previsão residual de pagamento em espécie, conforme art. 4º:

Art. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito presumido apurado na forma do § 2º do art. 2º, o ressarcimento em moeda corrente será efetuado ao estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

Portanto, nenhum motivo há para conferir ao Crédito Presumido do IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96, entendimento diverso. Concluo que se trata de um estímulo de ordem financeira, que se acresce ao patrimônio da pessoa jurídica, enfim, uma receita. Não creio que influencie nesta conclusão, ou melhor, que seja relevante no sentido de não caracterizá-lo como receita, o fato de que, ao contrário do Crédito Prêmio, que era calculado sobre o valor das vendas para o exterior, o Crédito Presumido em questão seja calculado pela aplicação de percentual sobre o valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (que são elementos de custo), mesmo porque também faz parte da fórmula de cálculo deste Crédito Presumido a receita de exportação, nos termos do art. 2º. Aliás, é certo que a receita de exportação teria de fazer parte do cálculo, pois é justamente com a finalidade de emprestar competitividade aos produtos brasileiros no âmbito do comércio exterior que se instituiu a desoneração em questão.

Mais uma vez, vale a observação antes feita: não é por *tomar por base* alguma grandeza, seja ela custo, receita, ou tributo, que se irá saber a natureza do incentivo concedido.

Novamente faço também referência à Resolução CFC nº 774/94, antes já reproduzida, no que se refere às receitas e ao seu reconhecimento, e que dispõe que, além da forma mais tradicional de reconhecimento das receitas pela emissão de nota fiscal, também constitui geração de receita a extinção parcial ou total de uma exigibilidade.

A propósito ainda do Crédito Prêmio, verifico que o Decreto-Lei nº 491/69, da mesma forma que o faz a Lei nº 9.363/96, também utilizava expressamente o vocábulo “ressarcimento”. Confira-se:

Art 1º As empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão a título estímulo fiscal, créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente.

Faço esta observação para afastar o entendimento que se poderia ter, de que, por empregar o vocábulo “ressarcimento”, se estaria aqui tratando de recuperação de custos.

Na verdade, tanto o crédito-prêmio do IPI, quanto o Crédito Presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, constituem uma forma de subvenção, conforme a definição do artigo 12, § 3º, da Lei nº 4.320/64:

“Art. 12.

§ 3º. Consideram-se subvenções, para os efeitos desta Lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as quais se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Assim também entende o Conselho Federal de Contabilidade, ao distinguir as subvenções governamentais de outras formas de aportes, tais como contribuições, auxílios, ou doações, isto para utilizar a terminologia empregada pela Resolução CFC nº 922/01, que aprovava o item “NBC T 10.16 – Entidades que recebem subvenções, contribuições, auxílios e doações.” Ocorre que, sendo a ciência contábil também dinâmica, a referida Resolução foi revogada pela Resolução CFC nº 1.026/2005, e esta posteriormente pela Resolução CFC nº 1.143/08, que aprova a NBC T 19.4 – Subvenção e Assistência Governamentais, e oferece o seguinte conceito de subvenção:

“Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.”

As subvenções, como é cediço, podem ser de dois tipos: para custeio ou para investimento. As subvenções para custeio constituem receitas operacionais, nos termos do art. 44 da Lei nº 4.506/64. Já as subvenções para investimento, que possuem regras próprias de escrituração, constituem estímulo vinculado diretamente à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos, motivo pelo qual, de pronto, se afasta a sua aplicação à espécie em foco.

Sobre o tratamento das subvenções para custeio como receitas operacionais, confira-se também os seguintes julgados do Conselho de Contribuintes:

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO — Os valores recebidos a título de subvenção para custeio integram a receita operacional. (Acórdão 108-06.049)

BASE DE CÁLCULO. VALORES DE INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS PELO GOVERNO DO ESTADO. O valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado do Ceará, em cumprimento ao Programa PROVIN, caracteriza-se como subvenção para custeio e deve ser registrado contabilmente como receita integrante da base de cálculo da contribuição para financiamento da seguridade social. (Acórdão 204-00.419)

O mesmo entendimento tem também o Conselho Federal de Contabilidade, conforme as seguintes Resoluções:

Resolução CFC nº 750-93 – Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade:

“§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.” (grifou-se)

Resolução CFC nº 1.143/08 – Aprova a NBC T 19.4 – Subvenção e Assistência Governamentais:

“9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

(...)

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas

às condições desta Norma. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

13. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

- (a) Uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados.*
- (b) Subvenção governamental apenas excepcionalmente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando está de acordo com as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações.*
- (c) Assim como os tributos são lançados no resultado, é lógico registrar a subvenção governamental, que é, em essência, uma extensão da política fiscal na demonstração do resultado.”*

Não obstante todo o acima exposto, no sentido de caracterizar a subvenção para custeio como receita, o fato é que, no caso de apuração do imposto de renda sob a forma do lucro real, é indiferente se o crédito presumido da Lei nº 9.363/96 é escriturado como receita ou como redutora de despesa (recuperação de custos), pois ambas irão compor o resultado tributável na mesma medida. Este fato pode explicar certas decisões proferidas no âmbito dos Conselhos de Contribuintes no seguinte sentido:

IRPJ - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI — REGISTRO CONTÁBIL - APURAÇÃO DO LUCRO REAL — 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. (Acórdão nº 101-94.342)

Na verdade, com o advento posterior da não cumulatividade das contribuições PIS/Pasep e Cofins, aplicável às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, o Crédito Presumido em questão a elas não mais se aplica. Com a não cumulatividade, as contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, incidentes sobre as aquisições, passaram a ser registradas em separado do custo de aquisição, na forma de um ativo fiscal, a exemplo, aliás, do que ocorre com o ICMS.

Contudo, no caso estamos tratando de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, motivo pelo qual é absolutamente relevante tal distinção, pois, se entendido o Crédito Presumido do IPI como receita operacional, estará abrangido pelo disposto no inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430/96; por outro lado, se entendido como recuperação de custos, estará sujeito à regra especial de tratamento prevista pelo art. 53 da mesma Lei, e 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.”

O lucro presumido, como forma de tributação simplificada que é, envolve razoável grau de ficção, ao considerar como valor tributável um percentual fixo da receita bruta auferida, independentemente de quais tenham sido as despesas incorridas, e mesmo da própria circunstância de ter havido resultado positivo ou não ao final do período de apuração. Por este motivo, o legislador, na fixação dos percentuais de presunção a serem aplicados sobre a receita, deve levar em consideração a realidade econômica vigente, para que estes guardem pertinência com os resultados que, na média, seriam esperados para aquele tipo de atividade. Dito de outra forma, ao determinar um percentual de presunção de 8%, por exemplo, para uma certa atividade, considerou o legislador que, na média, naquela atividade, os custos correspondem a 92% da receita.

Quando estamos tratando de tributos de incidência cumulativa, como é o caso das contribuições PIS/Pasep e Cofins devidas pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, sabe-se que o valor destas contribuições compõe o custo de aquisição das mercadorias. Desta forma, uma vez integradas estas mercadorias ao processo produtivo da empresa, e posteriormente vendidas, tem-se que aquelas contribuições embutidas no preço das aquisições efetuadas oneraram diretamente o custo dos produtos vendidos da empresa. Em outras palavras, elas fazem parte dos 92%.

Se lei posterior define que, entretanto, aquelas contribuições devem ser ressarcidas à empresa que adquiriu aquelas mercadorias, é correto que se as acresça ao resultado tributável pelo imposto. Demonstrarei isto a seguir, em um exemplo bastante simplificado.

Tratando-se de um modelo, por certo devemos abstrair-nos de todas as demais considerações não relevantes para a finalidade a que este se destina. Neste sentido, vamos imaginar a seguinte situação hipotética:

- a) Uma empresa realiza unicamente duas operações: compra uma mercadoria por R\$ 80,00 e a revende por R\$ 100,00;
- b) Tanto a compra quanto a venda são oneradas por um único tributo, PIS cumulativo, de alíquota de 10%, que integra os valores das operações;
- c) Todas as operações, inclusive o recolhimento dos tributos, são liquidadas à vista;
- d) A alíquota de presunção do lucro para esta atividade, fixada pelo legislador, é de 10%.

Isto posto, uma empresa que apurasse o seu lucro real procederá aos seguintes lançamentos contábeis:

- 1 – pela aquisição da mercadoria;
- 2 – pela venda da mercadoria;
- 3 – pela liquidação do tributo devido.

Estoque		Caixa		Receita Vendas	
1	80		80	1	
	80	2	100		2
			10	3	

PIS a Pagar		PIS s/ Vendas		Custo das Vendas	
	10	2	10	2	80
3	10				

Ao final, demonstraria seu lucro da seguinte forma:

Receita Bruta	100
(-) Impostos s/ Vendas	<u>10</u>
Receita Líquida	90
(-) Custo	<u>80</u>
Lucro líquido	10

Se de fato estava atento a esta realidade econômica ou não o nosso legislador, não o sabemos, mas é de se supor que o estivesse, e, por isto mesmo, estabeleceu o percentual de 10% como presunção de lucro para esta atividade. Desta forma, em nosso exemplo, a empresa tributada pelo lucro presumido aplicaria este percentual à sua receita de 100, determinando assim o seu lucro, sujeito ao imposto de renda, como igual a 10, que é o retorno efetivo desta atividade. Aliás, como todas as operações foram realizadas imediatamente em caixa, este lucro corresponde exatamente ao saldo final da conta Caixa, conforme acima se pode verificar nos razonetes.

Ocorre que, a seguir, resolveu o legislador que deveria desonerar a empresa dos tributos incidentes na aquisição, numa espécie de “pré não-cumulatividade” desta contribuição. Assim, determinou que sobre as aquisições deveria ser aplicada a alíquota do tributo PIS, a fim de apurar um crédito restituível em dinheiro.

Assim, esta mesma empresa, se apurasse o seu lucro real, procederia aos seguintes lançamentos contábeis:

- 1 – pela aquisição da mercadoria;
- 2 – pela venda da mercadoria;

3 – pela liquidação do tributo devido;

4 – pelo recebimento da subvenção.

Estoque		Caixa		Receita Vendas		Receita Subvenção	
1	80		80	1			
	80	2	100		100	2	
			10				3
		4	8				8
							4

PIS a Pagar		PIS s/ Vendas		Custo das Vendas	
	10	2	10	2	80
3	10				

Ao final, demonstraria seu lucro da seguinte forma:

Receita Bruta	100
(-) Impostos s/ Vendas	<u>10</u>
Receita Líquida	90
(-) Custo	<u>80</u>
Lucro Bruto	10
(+) Subvenções (Rec.Operacional)	<u>8</u>
Lucro líquido	18

Não surpreendentemente, este lucro corresponde exatamente ao saldo final da conta Caixa, conforme acima se pode verificar nos razonetes, uma vez que todas as operações foram realizadas imediatamente em caixa.

Contudo, nossa empresa, tributada que é pelo lucro presumido, se ficar limitada a apenas aplicar o percentual de 10%, que não foi alterado, à sua receita de 100, continuaria a apurar o seu lucro como sendo igual a 10. Mas o fato é que o seu lucro efetivo agora é maior, é de 18. Como corrigir esta situação? Simples, basta adicionar à base de cálculo do lucro presumido, apurada após a aplicação do percentual de presunção sobre a receita bruta, o valor integral da receita operacional recebida na forma de subvenção.

Por fim, mais adiante, resolveu o legislador instituir a não-cumulatividade do tributo PIS para as empresas tributadas pelo lucro real. Assim, determinou que a essas empresas não mais se aplicaria a modalidade acima descrita, de uma subvenção na forma de um crédito, a qual permaneceria aplicável apenas às empresas tributadas pelo lucro presumido. As empresas tributadas pelo lucro real deveriam passar, então, a escriturar seus créditos como ativos fiscais, destacadamente dos custos de aquisição.



Assim, a empresa do nosso exemplo, se apurasse o seu lucro real, procederia aos seguintes lançamentos contábeis:

- 1 – pela aquisição da mercadoria;
- 2 – pela venda da mercadoria;
- 3 – pela liquidação do tributo devido.

Estoque	Caixa	Receita Vendas	PIS a recuperar
1 72	2 100	100 2	1 8
	80 1 2 3		8
PIS a Pagar	PIS s/ Vendas	Custo das Vendas	
3 10	2 10	2 72	
10 2			

Ao final, demonstraria seu lucro da seguinte forma:

Receita Bruta	100
(-) Impostos s/ Vendas	10
Receita Líquida	90
(-) Custo	72
Lucro líquido	18

Novamente, não causa surpresa que este lucro corresponda exatamente ao saldo final da conta Caixa, conforme acima se pode verificar nos razonetes. Mas é interessante destacar, também, que o lucro líquido acima apurado, considerando o tributo PIS nesta modalidade não cumulativa, resta também exatamente igual ao **lucro presumido** apurado considerando o tributo PIS na modalidade cumulativa, **desde que a ele se adicione o valor da subvenção.**

Conforme antes referi, se de fato o legislador estava atento a toda esta realidade econômica subjacente, é algo que não sabemos. Reconheço também que os



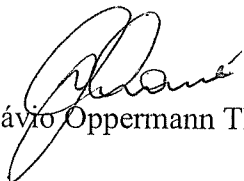
argumentos acima expostos são de ordem econômica, e não jurídica. Mas o faço especialmente para contrapor aos argumentos, tão freqüentemente repetidos em nosso meio, de que seria totalmente absurdo pretender tributar o referido Crédito Presumido de IPI pelo imposto de renda e pela contribuição social sobre o lucro, porque este crédito não é receita, porque não acrescentou nenhuma riqueza ao patrimônio do contribuinte, porque não se pode cobrar imposto sobre imposto, enfim, por argumentos desta ordem. Na verdade, conforme demonstrado, “absurdo” seria não tributá-lo, pois, conforme demonstrado, é justamente a adição desta receita à base de cálculo do lucro presumido que faz com que o lucro presumido (modalidade simplificada de apuração do imposto de renda) torne-se equivalente ao valor do lucro real (modalidade de apuração efetiva do lucro sujeito ao imposto de renda), sendo tal raciocínio válido tanto antes quanto após a instituição da não cumulatividade, conforme acima cabalmente demonstrado.

A propósito, ainda, para concluir, observe-se no modelo criado que o fato de o referido crédito ter sido instituído como forma de ressarcimento dos custos incorridos na aquisição dos produtos onerados pelo tributo PIS, em nada altera as conclusões acima expostas, no sentido de ser correta a adição à base de cálculo do lucro presumido o valor do referido crédito.

Com estas considerações, e tendo em vista a expressa previsão legal contida no art. 25, inciso II, da Lei nº 9.430/96, com relação ao IRPJ, e no art. 29, inciso II, da mesma Lei, com relação à CSLL, é de se negar provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para cancelar a exigência fundada na falta de inclusão à base de cálculo do IRPJ e da CSLL das receitas provenientes das cessões de créditos de ICMS para terceiros, mantendo o lançamento fiscal com relação à inclusão, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, das receitas provenientes do crédito presumido do IPI.

É como voto.


João Otávio Oppermann Thomé - Relator



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 13052.000180/2006-60
Acórdão nº : 1102.00.318

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 15 DEZ 2010


JOSÉ ANTONIO DA SILVA

Chefe de Equipe da 1ª Câmara do
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-MF

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- apenas com ciência;
- com Recurso Especial;
- com Embargos de Declaração;
- _____ .