



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1439370 - RS (2014/0045881-6)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES
RECORRENTE : DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL
ADVOGADO : JOÃO JOAQUIM MARTINELLI E OUTRO(S) - RS045071A
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. TESE GENÉRICA. INADMISSIBILIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

DECISÃO

Trata-se de recurso especial interposto por DOUX FRANGOSUL S.A. - AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. EXCLUSÃO DO CÔMPUTO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MANUTENÇÃO.

1. A escrituração dos créditos relativos ao ICMS pela empresa caracteriza a 'aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais' e, portanto, configura fato gerador do IRPJ e da CSLL. Conquanto as impetrantes não possam realizar os créditos na sua integralidade, aproveita-os pelo menos em parte, para efetuar o abatimento de débitos que possui de ICMS, restando comprovada a sua disponibilidade.

2. Honorários advocatícios mantidos na forma em que fixados na sentença, porquanto em conformidade com a orientação desta Turma.

Opostos embargos de declaração, foram rejeitados.

A parte recorrente alega violação do art. 535 do CPC/1973 e dos arts. 43 e 110 do CTN, sustentando, em síntese (fls. 200/228):

Como restou demonstrado, a LC 87/96 assegura ao exportador o direito de aproveitamento de tais créditos na forma preconizada no seu art. 25, § 1º, incisos I e II. Por esta razão, embora tenha composto o custo dos produtos exportados, a parcela de ICMS, formadora do saldo credor em questão, torna-se recuperável, havendo de receber o tratamento contábil de tributos a recuperar.

Neste contexto, ocorre a distorção no plano fiscal concernente à apuração do IRPJ e da CSLL, pois, conquanto esteja assegurada a recuperação do saldo credor de ICMS, esta somente ocorre quando da liberação por parte das autoridades fazendárias do Estado Federado.

[...]

Diante de aludida situação, conclui-se que a recuperação dos custos (saldo de ICMS oriundo de exportações), ou a recuperação de tributos, somente ocorrerá quando da efetiva liberação pela Secretaria de Estado da Fazenda, razão pela qual o tratamento contábil-fiscal deve ser adequado a esta realidade, por questão de justiça, sendo esta a disponibilidade econômica ou jurídica exigida para a imposição do IR/CSLL, dependendo única e exclusivamente da

atividade do estado à liquidez e certeza do crédito, assim como a utilização requerida pelo contribuinte.

[...]

O ICMS não aproveitado é um custo para a empresa, e isso é incontestável. Por conta de toda a gama impeditiva à realização dos aludidos créditos não há redução de custos, concluindo-se que devem ser excluídos da apuração do lucro real da Recorrente.

[...]

Assim, do exposto até aqui já é possível concluir que tributação do IR/CSLL incide sobre o saldo não recuperado de ICMS no momento em que é abatido do custo o tributo, aumentando o lucro tributável. Assim, enquanto não realizados os referidos créditos é imperativo sua exclusão da tributação pelo IR e pela CSLL.

[...]

O efetivo aproveitamento do crédito de ICMS havido nas contas gráficas por meio da transferência efetiva é o único evento válido que poderia fazer com que o respectivo montante fosse considerado com um não custo. Enquanto isso não ocorrer, pende uma condição suspensiva tão conhecida pelos operadores do Direito há séculos.

[...]

Estes créditos devem ser excluídos do custo apenas quando forem recuperados no mesmo exercício em que forem contabilizados.

[...]

Enquanto não reconhecido o direito de transferência integral dos créditos aqui tratados, na forma do inciso II, §1º do art. 25 8 da LC nº 87/96, não há que se falar em disponibilidade econômica ou jurídica de renda, pela Recorrente.

Contrarrazões apresentadas pela Fazenda Nacional (fls. 276/280).

Recurso especial admitido na origem.

É o relatório. Passo a decidir.

Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC (Enunciado n. 3 do Plenário do STJ).

O recurso especial se origina de ação ajuizada, em 2009, por DOUX FRANGOSUL S.A. - AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL, objetivando “procedência integral da ação, de forma a assegurar o direito da Autora de excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real (base de cálculo do IR e da CSLL), o montante que expressar o saldo credor acumulado de ICMS, constante em sua escrita fiscal, por conta de suas exportações, tendo em vista estar impossibilitada de aproveitar o mesmo, em razão de limitações impostas pela legislação; Por conta do deferimento do pedido, declare o ressarcimento à Autora, nos últimos 10 (dez) anos, do efeito financeiro (correção monetária pela Selic) dos valores pagos, antecipadamente, a título de IR e CSLL, ou seja, desde o momento em que houve a tributação sobre os créditos recuperáveis até o momento em que os mesmos foram recuperados” (fl. 23).

Após sentença de improcedência do pedido, o TRF4 negou provimento à apelação da autora. Vejamos, no que interessa, o que está consignado no voto condutor do acórdão recorrido (fls. 172/175):

No caso em questão, discute-se a possibilidade de exclusão dos créditos relativos ao ICMS da parte autora do cômputo do lucro real e, por conseguinte, da base de cálculo dos já referidos tributos.

A autora possui créditos relativos ao ICMS que são considerados no cômputo do lucro real no momento da sua escrituração e sobre os quais incidem o IRPJ e a CSLL. Contudo, sustenta que os saldos credores de ICMS decorrentes de exportação possuem tratamento contábil/fiscal de tributos a serem recuperados, sendo considerado um custo a menos e redundando em aumento do lucro real. Aduz que é evidente a ilegalidade da inclusão dos créditos acumulados de ICMS no cálculo de apuração do lucro tributável, pois não é um valor auferido pela empresa; há uma mera expectativa de realização, fugindo do conceito de disponibilidade econômica ou jurídica.

Em que pese a argumentação em contrário da demandante, tenho que a escrituração dos créditos caracteriza a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais e, portanto, configura fato gerador do

IRPJ e da CSLL. Tanto é assim que, embora a autora não possa realizar os créditos na sua integralidade, aproveita-os pelo menos em parte, para efetuar o abatimento de débitos que possui de ICMS.

O fato de o aproveitamento dos créditos ocorrer de forma desproporcional não configura a indisponibilidade alegada pela autora. Disponibilidade há, o que não há é a possibilidade de aproveitamento integral em decorrência de suas próprias características negociais.

Nesse particular, transcrevo excerto da sentença, cujos fundamentos acolho como razões de decidir:

Note-se que é tão latente a referida disponibilidade que a autora refere, em sua inicial, que 'as operações no mercado interno da companhia não geram débitos suficientes deste imposto em relação aos créditos' (fl. 03, grifo meu), ou seja, consegue aproveitar uma parte dos créditos, só não conseguindo aproveitar em sua totalidade diante de suas características negociais.

A impossibilidade de aproveitamento imediato dos créditos não descaracteriza a disponibilidade econômica de renda (foi incorporado ao patrimônio da empresa), que é a essência dos fatos geradores dos tributos questionados.

Por ocasião da rejeição dos embargos de declaração, nada foi acrescido à fundamentação. Pois bem.

Da tese de violação do art. 535 do CPC/1973.

Esta Corte Superior tem, reiteradamente, decidido que a alegação de violação do art. 535 do CPC/1973 deve estar acompanhada de causa de pedir suficiente à compreensão da controvérsia, com indicação precisa dos vícios de que padeceria o acórdão impugnado, sob pena de não conhecimento, à luz da Súmula 284 do STF. Nesse sentido: AgInt no AREsp 1.129.996/RJ, Rel. Ministro Luís Felipe Salomão, Quarta Turma, DJe 01/12/2017; AgInt no REsp 1.681.138/MS, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 28/11/2017; REsp 1.371.750/PE, Rel. Ministro Og Fernandes, Primeira Seção, DJe 10/04/2015; AgRg no REsp 1.182.912/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 29/04/2016.

No caso, não só tese recursal é genérica, como também a própria peça dos embargos de declaração opostos no tribunal de origem, de tal sorte que não deve ser conhecido o recurso, na parte.

Da tese de violação dos arts. 43 e 110 do CTN.

A Primeira Seção deste Tribunal Superior, no julgamento dos EREsp 1.517.492/PR, decidiu não ser adequada a inclusão de créditos presumidos de ICMS nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Esta, a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. [...]

I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

[...]

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se

incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI - Embargos de Divergência desprovidos.

(EResp 1517492/PR, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018)

Ainda sobre o tema, dentre outros: AgInt no REsp 1813047/RS, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/03/2020, DJe 17/03/2020; AgInt no REsp 1517492/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/10/2016, DJe 20/10/2016; AgRg no REsp 1227519/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/03/2015, DJe 07/04/2015.

Nesse contexto, afirmada impossibilidade de incidência de IRPJ e da CSLL sobre os créditos de ICMS, o acórdão recorrido deve ser cassado, com o retorno dos autos para continuidade do julgamento dos demais pedidos.

Cumpre assinalar à recorrente que, não sendo permitida a inclusão dos créditos no lucro líquido, fica prejudicada a tese de que somente poderia ser possível a tributação por ocasião da utilização do crédito na escrita fiscal.

Ante o exposto, CONHEÇO em parte do recurso especial e, nessa parte, DOU-LHE PROVIMENTO para declarar a impossibilidade de inclusão de créditos de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, cassar o acórdão recorrido e determinar o retorno dos autos para continuidade do julgamento.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília (DF) 02 de abril de 2020.

Ministro Benedito Gonçalves

Relator