



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo n° 10935.000564/2005-78
Recurso n° 161.173 Voluntário
Matéria IRPJ - EX: DE 2001 a 2004
Acórdão n° 101-96.877
Sessão de 14 de agosto de 2008
Recorrente INDÚSTRIA DE COMPENSADOS GUARARAPES LTDA.
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-CURITIBA - PR.

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2000 a 2003

Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE – Não há o que se falar em nulidade do lançamento, quando nele se encontram presentes, todos os requisitos previstos no artigo 10, do Decreto n. 70.235/72. As únicas hipóteses de nulidades são aquelas dispostas no art. 59 do mencionado decreto.

IRPJ- LUCRO PRESUMIDO-RECUPERAÇÃO DE CUSTOS- De acordo com o art. 53 da Lei 9.430/96, os custos ou despesas recuperados não são adicionados ao lucro presumido se comprovado que não foram deduzidos em período anterior tributado pelo lucro real ou se se referirem a período tributado pelo lucro presumido ou arbitrado.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos: 1) REJEITAR a preliminar de nulidade. 2) No mérito, DAR provimento ao recurso voluntário, cancelando o lançamento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO PRAGA
PRESIDENTE


VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 SET 2008



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO. MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI e SIDNEY FERRO BARROS (Suplentes Convocado). Ausentes justificadamente os Conselheiros JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e JOSÉ RICARDO DA SILVA. Ausente, justificada e momentaneamente, o Conselheiro ANTONIO PRAGA .



Relatório

INDÚSTRIA DE COMPENSADOS GUARARAPES LTDA., já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - PR, que por unanimidade de votos, acatou parcialmente a preliminar de juntada de processos de IRPJ e da CSLL, e, no mérito, JULGOU procedentes os lançamentos efetuados.

De acordo com a autoridade administrativa, o presente processo teve origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, no qual a fiscalização constatou diferenças entre os valores declarados através de DCTF's e os valores devidos, calculados a partir das receitas escrituradas pela contribuinte, nos anos-calendário de 2000 a 2003, conforme relatado no Termo de Constatação Fiscal, fls. 80/84.

Destaca a fiscalização que “o recebimento de crédito presumido de IPI, para fins de ressarcimento do PIS e da COFINS incidentes sobre as compras de matérias primas utilizadas na fabricação de produtos destinados à exportação tem a incidência normal do PIS e da COFINS, além de ser integralmente adicionado quanto ao Lucro Presumido e à base de cálculo da CSLL, para fins de apuração destes tributos na modalidade do Lucro Presumido.”

Cientificada do lançamento em 31.03.2005, a Contribuinte apresentou em 29.04.2005 sua impugnação às fls. 97/99, alegando em síntese que:

- (i) Preliminarmente, requer a reunião dos Processos Administrativos nºs 10935.000564/2005-78, 10935.000565/2005-12, 10935.000566/2005-67 e 10935.000567/2005-10, para apreciação conjunta, evitando, assim, que sejam proferidas decisões divergentes sobre o mesmo tema, considerando que eles são conexos e/ou decorrentes do lançamento do IRPJ, por estarem fundados na mesma infração e nos mesmos valores.
- (ii) No mérito, afirma que ao contrário do que entendeu a fiscalização, o ressarcimento de R\$ 4.662.347,89, mês de outubro/2003, registrado contabilmente como “recuperação de despesas”, não constitui receita alcançável pelo imposto de renda, e sim devolução de custos/despesas suportados pela empresa, incidentes nas compras de matérias primas e insumos utilizados na fabricação de produtos exportados.
- (iii) Após transcrever o art. 53 da Lei nº 9.430/96, destaca que tanto nos anos fiscalizados (2000 a 2003), como em anos anteriores apurou e declarou o imposto de renda pelo lucro presumido, logo, não deduziu os custos/despesas geradores do ressarcimento, colocando-se, portanto, na exceção prevista no referido artigo.
- (iv) Sendo assim, acredita que a parcela registrada como recuperação de despesas não comporta ser adicionada ao lucro presumido, nem às bases de cálculo da CSLL, PIS e Cofins.

- (v) Ademais, apenas para argumentar, salienta que caso se considere que a recuperação deva ser adicionada às bases de cálculo do IRPJ e das contribuições, só poderia ser na qualidade de receita de exportação, como efetiva receita operacional integrante da receita bruta (arts. 224 e 518 do RIR/99), e não a título de “demais receitas”, como pretendido pelo fiscal autuante.
- (vi) Prossegue afirmando que se o fato gerador da suposta receita foi à exportação, sendo esta a causa primeira determinante da recuperação de custos/despesas, é certo que essa pretendida receita decorreu da exportação, qualificando-se necessariamente como receita de exportação, submetida ao percentual de 8% para apuração do lucro presumido.
- (vii) Especificamente em relação às contribuições do PIS e da Cofins, reitera a contribuinte o entendimento de não existir incidência dessas contribuições sobre a recuperação de despesas, em vista de não existir, em concreto, receita alcançável pelas citadas contribuições.
- (viii) Ao final, alega que não houve o efetivo recebimento em dinheiro do ressarcimento, o qual, todavia, foi objeto de compensações requeridas pela contribuinte.

À vista da Impugnação, a 2ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba - PR, por unanimidade de votos, acatou parcialmente a preliminar de juntada dos processos de IRPJ e da CSLL, e, no mérito, JULGOU procedentes os lançamentos efetuados.

Em suas razões de decidir, observaram os julgadores que nos termos da Portaria SRF nº 6.129/2005, que dispõe sobre a formalização de processos relativos a tributos administrados pela SRF, em seu artigo 1º, I, “a”, orienta que os processos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, referentes ao mesmo sujeito passivo, deverão ser reunidos, desde que as exigências das contribuições sejam decorrentes do lançamento do IRPJ.

Entretanto, não obstante a constituição de todos esses créditos tenha sido realizada dentro de uma mesma ação fiscal, e com os mesmos elementos de prova, circunstância esta que caracterizaria a conexão entre os processos, versa o presente litígio sobre o crédito presumido do IPI, que comporta disciplina própria para o PIS e Cofins.

Sendo assim, concluíram a esse respeito que os Processos Administrativos nºs 10935.000564/2005-78 e 10935.000565/2005-12, atinentes respectivamente ao IRPJ e CSLL, serão apreciados na mesma sessão de julgamento, com designação do mesmo relator. Já os processos 10935.000566/2005-67 e 10935.000567/2005-10, relativos respectivamente ao PIS e a Cofins, serão julgados pela Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, em vista da divisão de competência por matéria que foi estabelecida através da Portaria RFB nº 10.238, de 15 de maio de 2007, anexo II.



No mérito, verificaram os julgadores que não merecem prosperar os argumentos apresentados pela contribuinte em sua defesa. Isto porque, a controvérsia da autuação restringe-se exclusivamente à matéria de direito, e diz respeito à natureza jurídica do crédito presumido do IPI, cujo entendimento se faz necessário para que se possa avaliar as consequências desse benefício na apuração do lucro presumido.

Dessa forma, os julgadores transcreveram a previsão legal do crédito presumido do IPI - art. 1º da Lei nº 9.363/96, para então concluir que a própria redação do dispositivo deixa claro que se trata de um incentivo fiscal às exportações, que se operacionaliza através da concessão de um crédito presumido de IPI, e que se destina a promover o ressarcimento do PIS e da Cofins, incidentes sobre os insumos adquiridos no mercado interno, que são consumidos na produção de bens efetivamente exportados.

A União, no uso das competências tributárias que lhe são postas pela Constituição Federal, e visando a incentivar as exportações de produtos industrializados, instituiu o crédito presumido de IPI como uma forma de ressarcimento das contribuições sociais do PIS e da Cofins, incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo de bens exportados. Dessa forma, o crédito presumido de IPI somente poderá ser efetuado pela empresa exportadora ou pelo fornecedor da comercial exportadora, no caso de exportação indireta, tendo-se como base apenas os insumos adquiridos no mercado interno, onerados pelo PIS e pela Cofins, e utilizados na industrialização de bens destinados à exportação.

Esclareceram que sendo um incentivo às exportações patrocinadas pelo governo federal, está-se diante de uma subvenção, cabendo agora indagar-se a respeito da natureza dessa subvenção. Na legislação pátria existem duas modalidades: a subvenção para custeio e a subvenção para investimento. O legislador distinguiu essas duas figuras, e deu-lhes tratamento tributário distinto, através da Lei nº 4.506, de 30/11/1964 e do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977, compilados nos arts. 392 e 443 do RIR/99.

Destacaram, ainda, que a administração tributária, ao examinar o tratamento fiscal dado às subvenções, interpretou os mencionados dispositivos através do Parecer Normativo CST n.º 112/78, de 29/12/1978, que esclareceu a natureza da subvenção para custeio ou operação, nos seguintes termos: “é mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto. Em resumo, subvenção, sob o ângulo tributário para fins de imposição do Imposto sobre a Renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor”.

Ressaltaram que a subvenção para investimento é conceituada no referido ato administrativo como sendo as que apresentam as seguintes características: “a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; c) o beneficiário de a subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico”.

Quanto à diferença de tratamento tributário dado a essas duas modalidades de subvenções, destacaram os julgadores que o parecer normativo fornece o seguinte entendimento: “as subvenções, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do

lucro líquido: as subvenções para custeio ou operação, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as subvenções para investimento, como parcelas do resultado não operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas às restrições para a utilização dessa reserva”.

Pelas razões expostas, entenderam que o crédito presumido do IPI possui a natureza jurídica de uma subvenção para custeio, eis que se trata de um estímulo governamental financeiro que, em contrapartida, nada se exige por parte do contribuinte. Não pode ser compreendida como subvenção para investimento, que impõe alguns comportamentos a serem observados pela beneficiária. Assim sendo, em vista do tratamento tributário dado a essa modalidade de auxílio governamental, são computadas para fins de apuração do lucro líquido, integrando o resultado operacional da empresa.

Corroborando o entendimento de que o crédito presumido do IPI constitui resultado operacional, devendo ser considerado no cômputo do lucro líquido, salientaram que a SRF orientou os contribuintes a assim proceder, conforme as instruções para preenchimento da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, dos anos calendário 2000, 2001, 2002 e 2003, na linha 06A/30 - “Outras Receitas Operacionais”.

Consignaram, ainda, que no caso em análise, a empresa autuada é optante pelo lucro presumido, o que não a exime de adicionar os valores decorrentes de crédito presumido de IPI à base de cálculo do IRPJ, conforme o comando do art. 521 do RIR/1999.

Observaram que também não merece prosperar a alegação da contribuinte de que se a adição às bases de cálculo do IRPJ e contribuições deveria ser feita na qualidade de receita de exportação, como efetiva receita operacional integrante da receita bruta (arts. 224 e 518 do RIR/99). Conforme se verifica, pelo teor dos dispositivos citados por ela, o crédito presumido do IPI não integra à receita bruta, que contempla apenas as receitas de venda e serviços prestados. No mesmo sentido é o Parecer CST/SIPR nº 860/1990.

Entenderam que a alegação da contribuinte, de que não houve o efetivo recebimento em dinheiro do ressarcimento, tendo sido objeto de compensações, é irrelevante para o deslinde do presente litígio, uma vez que o reconhecimento das receitas deve observar o regime de competência, técnica esta consagrada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993.

Objetivando fortalecer seus argumentos, os julgadores mencionaram que as superintendências regionais da SRF também vêm pacificamente adotando as mesmas interpretações explanadas acima, ao se manifestarem diante de processos de consulta em que se questionou essa mesma controvérsia.

Pelas razões acima expostas é que a 2ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba - PR, por unanimidade de votos, acatou parcialmente a preliminar de juntada de processos de IRPJ e da CSLL, e, no mérito, JULGOU procedentes os lançamentos efetuados, por entender que não procede à tese defendida pela contribuinte, que entende que os créditos presumidos do IPI se inserem na exceção prevista no art. 53 da Lei nº

9.430/96. Tal interpretação extensiva contraria o comando do art. 111 do CTN, que determina que a legislação tributária que trata de isenções deve ser interpretada literalmente.

Intimada da decisão de primeira instância em 27.07.2007, às fl. 116, a contribuinte recorreu a este E. Conselho de Contribuintes, tempestivamente, em 15.08.2007, às fls. 117/123, alegando em síntese o que se segue:

Inicialmente, a contribuinte afirma que o ressarcimento de R\$ 4.662.347,89, outubro/2003, registrado contabilmente como “recuperação de despesas”, não constitui “receita” alcançável pelo imposto de renda, e sim devolução de custos/despesas suportados pela empresa, incidentes nas compras de matérias primas e insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, nos termos do art. 53 da Lei nº 9.430/96.

Aduz que tanto nos anos fiscalizados (2000 a 2003) como em anos anteriores apurou e declarou o imposto de renda pelo lucro presumido, logo, não deduziu os custos/despesas geradores do ressarcimento, colocando-se, portanto, na exceção prevista no referido artigo. Situação esta que segundo a contribuinte não foi contestada pela decisão de primeira instância.

Após resumir os argumentos apresentados pelos julgadores *a quo*, ressalta que os valores de crédito presumido, recebidos e contabilizados como “recuperação de despesas”, na opinião fiscal não são aqueles “valores recuperados, correspondentes a custos e despesas”, como está dito na Lei nº 9.430/96, constituindo tais valores, ao invés, meras e abstratas “subvenções para custeio” adicionáveis na proporção de 100% à base de cálculo do lucro presumido, nos termos do art. 392 do RIR/99.

Alega em sede preliminar que os julgadores de primeira instância modificaram ou ampliaram os fundamentos das autuações, em ofensa ao art. 10, IV do Decreto nº 70.235/72, podendo ser anulado o lançamento, uma vez que em nenhum momento a ação fiscal aludiu serem as receitas provenientes de “subvenção para custeio”, nem mesmo citando os arts. 392 e 443 do RIR/99.

Ademais, entende a contribuinte que o crédito presumido não é subvenção para custeio, entendida esta como simples e plena gratuidade, tendo em vista que a União é expressiva e concretamente beneficiada pelo ingresso da moeda estrangeira gerada pela exportação.

No mérito, acredita que as parcelas foram adequadamente registradas como recuperação de despesas, razão pela qual não comportam ser adicionadas às bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, pois não constituem receita.

Reafirma que não existem dúvidas de que as despesas recuperadas pela contribuinte se incluem e se abrigam, como valores recuperados de custos/despesas, na exceção prevista no art. 53 da Lei nº 9.430/96.

Destaca, que nem mesmo caso se admita que os créditos presumidos são subvenções para custeio, estes poderiam ser tributados, uma vez que deve prevalecer a não tributação trazida pela Lei nº 9.430/96 (art. 53) o qual teve por necessário efeito o de revogar

 7

ou derrogar regras ou entendimentos anteriores por ventura conflitantes. Nesse sentido, transcreve jurisprudência, para então concluir que os valores de crédito presumido não comportam ser classificados como “receitas”, nem tampouco como subvenções para custeio.

É o relatório.



Voto

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se depreende do relatório, o presente processo teve origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, no qual a fiscalização constatou diferenças entre os valores declarados através de DCTF's e os valores devidos, calculados a partir das receitas escrituradas pela contribuinte, nos anos-calendário de 2000 a 2003, conforme relatado no Termo de Constatação Fiscal, fls. 80/84.

A contribuinte alega em sua defesa em síntese que: (i) nos anos calendário fiscalizado apurou e declarou o IRPJ pelo lucro presumido, não deduzindo os custos/despesas geradores do ressarcimento, razão pela qual se aplica a exceção prevista no art. 53 da Lei nº 9.430/96; (ii) os valores de crédito presumido não podem ser considerados receitas ou mesmo subvenção de custeio, como pretendem os julgadores de primeira instância; (iii) deve ser a decisão de primeira instância anulada, uma vez que os julgadores modificaram ou ampliaram os fundamentos das autuações, contrariando o disposto no art. 10, IV do Decreto nº 70.235/72; (iv) as parcelas foram adequadamente registradas como recuperação de despesas, razão pela qual não comportam ser adicionadas às bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, pois não constituem receita.

Preliminarmente, entendo que não merece prosperar a alegação da contribuinte quanto à nulidade da decisão de primeira instância face à ampliação ou modificação dos fundamentos da autuação, por desrespeito ao disposto no art. 10, IV do decreto nº 70.235/72, senão vejamos:

Dispõe o art. 10, IV do Decreto nº 70.235/72 que:

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

(...)

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;"

Da simples leitura do mencionado dispositivo legal, constata-se que o auto de infração deve conter expressamente a disposição legal infringida, o que no caso em tela se verifica às fls. 89, não havendo, portanto, razão para ser anulado a r. decisão recorrida com base no dispositivo acima apontado.

No máximo, o que se poderia questionar seria a nulidade da decisão de primeira instancia por preterição do direito de defesa – inciso II, art. 59, do Decreto n. 70.235/72 -, pelo fato dela ter alterado os fundamentos da autuação para proferir sua decisão, o que entendo não

 9

ocorreu no presente caso pelo simples fato dos julgadores de primeira instância entenderem que o crédito presumido de IPI possui a natureza jurídica de uma subvenção para custeio, e como tal, deve ser adicionada na base de cálculo do imposto de renda,

Dessa forma, afasto a preliminar acima suscitada, em razão da ausência das hipóteses prevista no art. 59 do Decreto n. 70.235/72.

Quanto à alegação da contribuinte de que os valores de crédito presumido, devidamente registrados como recuperação de despesas, não podem ser considerados subvenções de custeio, uma vez que não representam receita e, conseqüentemente, não podem integrar a base de cálculo do imposto de renda, entendo que assiste razão a contribuinte, senão vejamos:

A Lei nº 9.363/96, ao instituir o crédito presumido de IPI, objetivava incentivar a atividade de exportação através da redução da carga tributária imposta às empresas que desenvolvessem tal atividade, aumentando dessa forma a sua concorrência no competitivo mercado internacional.

Sendo assim, após a edição da Lei nº 9.363/96, as empresas exportadoras de mercadorias passaram a ter o direito a um crédito presumido de IPI, como ressarcimento das despesas incorridas com as contribuições ao PIS e a COFINS incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno para utilização na fabricação de produtos destinados à exportação, conforme mencionado no art. 2 da referida lei.

Resta, portanto, evidente que o crédito presumido de IPI tem natureza de recuperação de custos, como bem afirma a contribuinte em sua defesa, não podendo ser caracterizada, como entendeu a r. decisão recorrida, como subvenção de custeio.

Nesse sentido é a jurisprudência deste E. Conselho de Contribuintes, que por intermédio da Quinta Câmara, assim se posicionou:

“CSLL - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - BASE DE CÁLCULO DA CSLL - O crédito presumido de IPI, não tem característica de subvenção para custeio e sim de ressarcimento. Conseqüentemente, não integra a base de cálculo da CSLL – na sistemática do lucro presumido.” (Acórdão nº 105-16469)

Pelas razões acima expostas, entendo que assiste razão a contribuinte ao afirmar em seu recurso que tendo adotado a sistemática do lucro presumido, e não ter deduzido esses custos e despesas em anos anteriores (Lucro Real), pode se valer das referidas deduções na base de cálculo do IRPJ, conforme disposto no art. 53 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“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.”



Portanto, com base nos argumentos despendidos e no dispositivo acima citado, voto no sentido de AFASTAR a preliminar de nulidade suscitada, para no mérito DAR provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 14 de agosto de 2008.


VALMIR SANDRI

