



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

---

<b>Processo n°</b>	11020.004031/2002-98
<b>Recurso n°</b>	149.574 Voluntário
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EXS.: 1998 a 2003
<b>Acórdão n°</b>	105-16.469
<b>Sessão de</b>	23 DE MAIO DE 2007
<b>Recorrente</b>	TREBOLL MÓVEIS LTDA.
<b>Recorrida</b>	5ª TURMA/DRJ EM PORTO ALEGRE/RS

---

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. Consequentemente, não integra a base de cálculo da CSLL - na sistemática do lucro presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por TREBOLL MÓVEIS LTDA.

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luís Alberto Bacelar Vidal, Daniel Sahagoff, Wilson Fernandes Guimarães e Marcos Rodrigues de Mello.

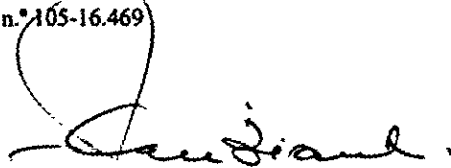


JOSE CLOVIS ALVES

Presidente

Processo n.º 11020.004031/2002-98  
Acórdão n.º 105-16.469

Fls. 2



IRINEU BIANCHI

Relator

FORMALIZADO EM: 10 AGO 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDUARDO DA  
ROCHA SCHMIDT e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



## Relatório

Adoto o relatório da decisão recorrida, como segue:

“Trata-se de auto de infração (fls. 04 a 11), para exigência de CSLL, relativa aos anos-calendário de 1997 a 2000 e 2002, no valor de R\$ 158.900,33 que, acrescido de multa de ofício e juros de mora, alcança o montante de R\$ 326.306,69 (atualizado até 30/08/2002). A ciência dos autos foi dada à fiscalizada em 14 de setembro de 2002 – quinta feira.

“De acordo com a descrição dos fatos, constante do auto de infração (fl. 05):

“a) Foram identificadas receitas operacionais, referentes a crédito presumido de IPI, não incluídas na base de cálculo da CSLL, apurada pela sistemática do lucro presumido;

“b) Foi verificada a falta de inclusão, na base de cálculo da CSLL de ganho de capital, por ter sido registrada uma perda na alienação de bens do permanente sem a comprovação documental do respectivo custo de aquisição – considerando, a fiscalização, como ganho de capital o valor total da alienação;

“c) A partir da situação descrita, foi lançado de ofício o crédito tributário, com os respectivos acréscimos legais.

“A autuada apresentou, em 14 de outubro de 2002 – segunda feira, tempestivamente, peça impugnatória de fls. 141 a 148 através de seu procurador (conforme instrumento de fls. 154), requerendo a declaração de *insubsistência do lançamento perpetrado, já que lavrado em total conflito com a legislação em vigor* (fl. 148), pelos motivos a seguir apresentados.

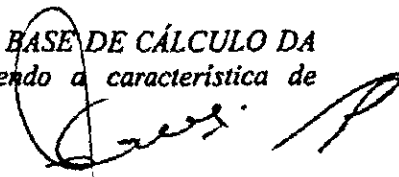
“Inicialmente, destacando que o lançamento em tela consistiria em lançamento reflexo de outro (relativo ao IRPJ) entende que se tal lançamento vier a ser anulado, o mesmo tratamento deve ser dado ao presente auto de infração.

“Alega ter sido equivocada a postura da fiscalização por entender que o crédito presumido de IPI não consistem em uma simples subvenção para custeio. Citando o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, afirma que o crédito presumido de IPI consistiria em um ressarcimento que, conforme doutrina pela impugnante referenciada, se enquadraria no conceito de indenização e, assim, escaparia ao conceito de receita. Em apoio a sua alegação, referencia doutrina sobre o crédito-prêmio do IPI. Assevera que, nos termos do art. 110 do CTN, a definição e o conceito de institutos de Direito Privado, utilizados na Constituição não poderiam ser alterados por qualquer lei tributária.

“Com relação à alienação de bens reafirma que a venda teria resultado em perda e não *no ganho presumido pelos fiscais* (fls. 147).

Através do Acórdão DRJ/POA Nº 7.107 (fls. 161/166), a Quinta Turma Julgadora da DRJ em Porto Alegre (RS) julgou procedente a ação fiscal, apresentando-se o mesmo assim ementado:

CSLL – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – BASE DE CÁLCULO DA  
CSLL – O crédito presumido de IPI, tendo a característica de



*subvenção para custeio, consiste em receita operacional e, consequentemente, integra a base de cálculo da CSLL – na sistemática do lucro presumido.*

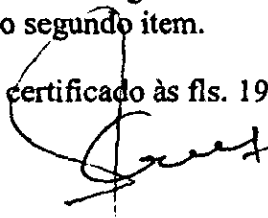
**GANHO DE CAPITAL – FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA DE CUSTO DOS BENS VENDIDOS** – *A autoridade fiscal, ao apurar ganho de capital na alienação de bens do ativo permanente, deverá considerar custo zero, sempre que não forem apresentados os documentos comprobatórios do referido custo.*

**IMOPUGNAÇÃO – MERA ALEGAÇÃO, DESACOMPANHADA DE PROVAS – INADMISSIBILIDADE** – *A impugnante deve apresentar provas no momento da impugnação ao auto de infração. A mera alegação, desacompanhada de provas, não pode ser aceita no âmbito do processo administrativo fiscal.*

Cientificada da decisão (fls. 169), tempestivamente a interessada interpôs o recurso voluntário de fls. 170/178, onde reafirma os argumentos da impugnação relativamente à primeira das infrações, silenciando quanto ao segundo item.

O arrolamento de bens acha-se certificado às fls. 190.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro IRINEU BIANCHI, Relator

Estando presentes os pressupostos de admissibilidade, o recurso voluntário merece ser conhecido.

Registre-se de imediato que a infração relativa à perda na alienação de bens do ativo permanente não foi contestada na peça recursal, não sendo objeto de análise do presente voto.

Portanto, o litígio diz respeito a Crédito Presumido de IPI não adicionado na base de cálculo da CSLL. A exigência vem embasada no art. 29, II da Lei nº 9.430/96, "demais receitas", como segue:

*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:*

*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. (grifei)*

Por seu turno, em sua defesa, a Recorrente invoca a regra matriz do Crédito Presumido de IPI (art. 1º da Lei nº 9.363) para afirmar que dito crédito tem caráter indenizatório e não de subvenção, a saber:

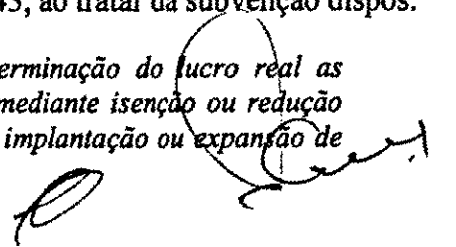
*Art. 1º. A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, COMO RESSARCIMENTO das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro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

A decisão recorrida, ao manter o lançamento, buscou amparo no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, que enquadra as isenções e reduções de imposto como subvenções de custeio e classifica tais subvenções como resultado operacional.

Descarto de pronto as razões de decidir calcadas no referido Parecer Normativo, a uma, por não ser a base do lançamento e a duas, por entender que as suas disposições não sejam aplicáveis ao presente litígio.

Com efeito, o RIR/99, em seu artigo 443, ao tratar da subvenção dispôs:

*Art.443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de*



*empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 38, §2º, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):*

*I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou*

*II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.*

Ainda a respeito da subvenção, prescreveu o Regulamento de IR com base na Lei n.º 4.506/64, artigo 44, inciso IV, o que segue:

*Subvenções e Recuperações de Custo*

*Art.392 Serão computadas na determinação do lucro operacional:*

*I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);*

*II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);*



Depreende-se da leitura dos dispositivos legais, que os mesmos tratam da determinação do lucro real e da computação das subvenções e recuperações de custos na determinação do lucro operacional. Tratam-se, pois, de normas aplicáveis exclusivamente às empresas tributadas pelo lucro real, o que não é o caso presente.

O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei n.º 9.363/1996, foi criado para fins de ressarcimento dos valores da contribuição para o PIS e da COFINS, incidentes sobre as aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, na parcela relativa às exportações da empresa produtora.

Reza o art. 1º da Lei n.º 9.363/1996:

*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 n.ºs 07, de 07 de setembro de 1970, 08, de 03 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. (grifei)*

Calcula-se o dito Crédito Presumido mediante a aplicação de percentual fixado pela lei em 5,37% (cinco inteiros e trinta e sete centésimos por cento), sobre a parcela das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, proporcional às receitas de exportação da empresa brasileira.



O aproveitamento do crédito daí resultante é possível através da simples compensação do IPI devido pela saída de produtos industrializados, cujos controles se processam apenas na respectiva conta gráfica.

Não sendo possível tal aproveitamento, os valores podem ser havidos pela exportadora brasileira mediante pedido de ressarcimento, consoante a previsão contida no art. 4º da citada Lei nº 9.363/1996:

*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.*

E, não se pode aqui diferenciar o crédito lançado na conta gráfica daquele auferido em moeda corrente, atribuindo a esta última modalidade a natureza jurídica de "receita", diferentemente do creditamento meramente administrativo.

Conforme estatuído pelo RIR/99, a tributação com base no Lucro Presumido, que é o regime a que se submete a recorrente, se procede pela aplicação de percentual fixo (presunção) sobre a Receita Bruta auferida no período de apuração.

Entende-se por Receita Bruta, segundo o RIR/99:

*Art. 224. 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.*

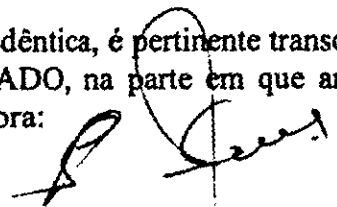
*Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário.*

O Crédito Presumido de IPI, no conceito que se extrai da legislação instituidora, retro transcrita, não se afeiçoa a qualquer das definições de receita elencadas pelo citado artigo 224 do RIR/99, mas sim, está diretamente relacionado à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, os quais se constituem em custo.

Neste sentido, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, em decisão unânime no Recurso Especial nº 813.280-SC, assim decidiu:

*3. O crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador.*

Embora não verse sobre hipótese exatamente idêntica, é pertinente transcrever a parte do voto condutor da lavra do Ministro JOSÉ DELGADO, na parte em que analisa a natureza do direito creditório auferido pela empresa exportadora:

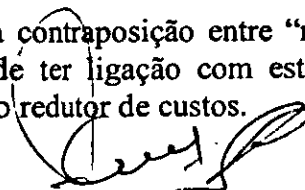


*Algumas ponderações devem ser feitas em relação ao crédito presumido. O legislador, dentro da máxima econômica de que 'não se exportam tributos', buscou dar incentivo às exportações, ressarcindo as contribuições de PIS e COFINS, embutidas no preço das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos pelo fabricante para a industrialização de produtos exportados, concedendo um benefício fiscal consubstanciado no crédito presumido de IPI, para ser lançado na escrita fiscal contra o próprio IPI. Ou seja, o produtor-exportador se apropria de créditos do IPI que serão descontados, na conta gráfica da empresa, dos valores devidos a título de IPI. Entretanto, a seguir a dicção da Lei, o incentivo não se direciona precipuamente ao imposto em comento, senão que o intento primeiro foi exonerar o pagamento das exações previstas nas Leis Complementares n.º 7 e 8/70 e 70/91. Daí que a perspectiva adotada pelo criador da norma não pode ser distorcida de modo a colocar na base de cálculo do PIS e da COFINS importâncias que derivam, em última análise, da dispensa do pagamento das próprias contribuições. Isso implicaria diminuir o benefício fiscal, fazendo com que a desoneração pretendida ocorra de forma parcial.*

*Do ponto de vista econômico-financeiro e contábil, o incentivo instituído pela Lei n.º 9.363/96, na verdade, não constitui receita, mas um valor retificador de custo, sendo correto o entendimento manifestado na sentença. O que efetivamente gera o crédito presumido são os insumos comprados pelo industrial, em cujo preço foram adicionados os valores do PIS e COFINS, de forma cumulativa. Se a legislação oferecesse a esses tributos o mesmo tratamento jurídico dado ao IPI, a conta de insumos refletiria apenas o custo efetivo da matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, pois dele seriam expungidas as contribuições ao PIS e à COFINS, cujos valores seriam lançados na conta contábil pertinente, para posterior recuperação. De acordo com essa linha de argumentação, ainda que o PIS e a COFINS a recuperar constituíssem um direito da empresa contra o Fisco, não representam qualquer ingresso de receita, seja na acepção contábil, seja na econômico-financeira. Cumpre assinalar que esse raciocínio funda-se na teleologia da norma inserta na Lei n.º 9.363/96, uma vez que não há falar, obviamente, em não-cumulatividade de PIS e COFINS, antes do advento da Lei n.º 10.637/2002.*

*Por outro lado, não merece ser prestigiada a dedução de que, pelo fato de o ressarcimento do PIS e da COFINS ser meramente presumido, não se assemelhando à restituição de tributos, consiste em receita nova. Conquanto não ocorra pagamento indevido, há que ter em vista a finalidade a ser atingida pelo incentivo às exportações. Se o crédito presumido receber o mesmo tratamento jurídico de rendimentos obtidos em aplicações financeiras, por exemplo, a empresa, na prática, pagará PIS e COFINS sobre os insumos consumidos no processo de industrialização, os quais são a causa da existência do crédito.*

À vista destas considerações, torna-se nítida a contraposição entre “receita” e “custo”, sendo certo que o crédito presumido somente pode ter ligação com este último, podendo afirmar-se, daí, que o crédito presumido de IPI é mero redutor de custos.



Assim, considerando que no regime de tributação pelo lucro presumido não há que se falar em custo, mas sim e tão somente em presunção de lucro sobre uma receita auferida, fica afastada a adição à base de cálculo da CSLL dos valores ressarcidos a título de crédito presumido de IPI.

Referido crédito presumido vai funcionar somente como dedução do imposto devido pelas saídas tributadas pelo IPI, no percentual de 5,37% sobre o custo de aquisição das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, proporcionais à receita de exportação.

Ao final, é importante observar que o art. 53, da Lei nº 9.430/96, determina a tributação dos créditos, mesmo sob o regime do Lucro Presumido, quando gerados em período de apuração anterior sob regime de tributação pelo Lucro Real, como segue:

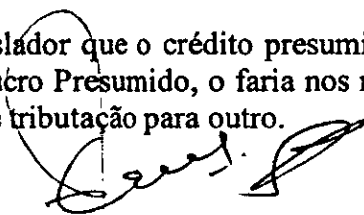
*Art. 53. Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do Imposto de Renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha 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.*

A situação aventada é a de aproveitamento extemporâneo do crédito presumido, noutro exercício fiscal, em que se verifique a mudança de regime de tributação de lucro real para lucro presumido. .

Na situação disciplinada pelo citado art. 53, e em função do PIS e COFINS estar incluído nas aquisições efetuadas pelo contribuinte, durante o regime do lucro real, ocorreu uma redução do IRPJ e CSLL a pagar, pois os custos desses dois tributos reduziu o lucro, e conseqüentemente, a base de cálculo dos mesmos. Logo, se o ressarcimento desse custo se der em período em que o contribuinte estiver tributado pelo lucro presumido, é natural que esses valores devam ser adicionados ao lucro presumido. Porém, só nessa situação, qual seja, aquisição do insumo durante o regime do lucro real e aproveitamento do crédito presumido no regime de lucro presumido.

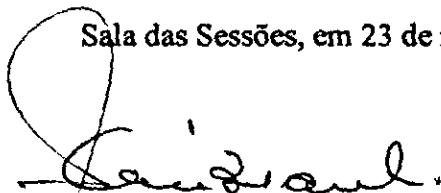
Desta forma, a efetiva utilização do crédito presumido de IPI originário de período de tributação sob o Lucro Real, para compensação do PIS e da COFINS em período de tributação sob o Lucro Presumido, torna obrigatório ao contribuinte a consideração destes créditos para tributação em separado, mediante adição ao Lucro Presumido, consoante a previsão legal acima transcrita.

Efetivamente, se fosse a intenção do legislador que o crédito presumido de IPI compusesse a base de cálculo da CSLL no regime de Lucro Presumido, o faria nos moldes de previsão expressa, como o fez nos casos de um regime de tributação para outro.



Frente ao exposto, conheço do recurso e voto no sentido de dar-lhe provimento, tornando insubsistente o auto de infração na parte objeto deste exame.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2007.



IRINEU BIANCHI

