



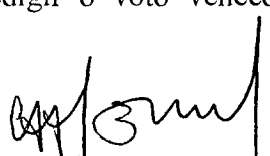
MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

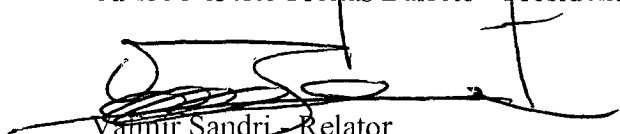
Processo nº 11020.004031/2002-98
Recurso nº 149.574 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.551 – 1ª Turma
Sessão de 11 de março de 2010
Matéria CRÉDITO PRESUMIDO IPI - BASE DE CÁLCULO CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TREBOLL MÓVEIS LTDA.

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. CSLL. BASE DE CÁLCULO. CREDITO PRESUMIDO DE IPI. O crédito presumido de IPI tem natureza de receita operacional e integra a base de cálculo da CSLL na sistemática do lucro presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri (Relator), Karen Jureidini Dias e Suzy Gomes Hoffinan. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.


Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente e Redator Designado


Valmir Sandri - Relator

EDITADO EM: 27.06.2011.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Karen Jureidini Dias, Viviane Vidal Wagner, Antonio Carlos Guidoni Filho, Leonardo de Andrade Couto, Valmir Sandri, Claudemir Rodrigues Malaquias, Susy Gomes Hoffman, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Com base no permissivo do art. 7º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria do MF nº. 147, de 25/06/2007, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial contra acórdão nº 105-16.469 (fls. 200/209) proferido pela 5ª Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, que, pelo voto de qualidade, deu provimento ao recurso voluntário, para afastar da base de cálculo da CSLL os valores relativos ao crédito presumido do IPI.

O referido acórdão recorrido restou assim ementado, *verbis*:

“CSLL – CREDITO 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.”

Em seu recurso especial (fls. 214/220), a Fazenda Nacional demonstra fundamentadamente o dispositivo de lei contrariado pelo acórdão, qual seja, o artigo 29, II, da Lei nº 9.430/96, que trata das receitas que comporão a base de cálculo da contribuição social das empresas que apuram o IRPJ pelo lucro presumido, tendo também, demonstrado divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão 101-94.343, proferido pela 1ª. Câmara do 1º. Conselho de Contribuintes.

Ao recurso especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento pelo Presidente da Câmara recorrida (Despacho PRESI nº 105-411/2007, fls. 236/237), ante a constatação de que foram atendidos os pressupostos de admissibilidade e demonstrada a situação definida no §1º do art. 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Às fls. 242/253, a contribuinte apresentou suas contra-razões face ao recurso especial do procurador, alegando, em síntese, que o acórdão recorrido encontra-se em perfeita consonância com a lei e seus objetivos – não exportação de tributos. Além disso, alega a contribuinte que a natureza jurídica do crédito presumido de IPI, tem caráter indenizatório e, por conseguinte, não representa receita nova, não devendo, portanto, compor a base de cálculo da referida contribuição – CSLL.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

O presente recurso foi interposto com base no permissivo do art. 7º, I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria do MF nº. 147, de 25/06/2007, tendo a D. Procuradoria da Fazenda Nacional demonstrado fundamentadamente o dispositivo de lei contrariado pelo acórdão, qual seja, o artigo 29, II da Lei nº 9.430/96, que trata das receitas que comporão a base de cálculo da contribuição social das empresas que apuram o IRPJ pelo lucro presumido, tendo também, demonstrado divergência entre o acórdão recorrido e o Acórdão 101-94.343, proferido pela Primeira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes.

A matéria posta à análise e decisão desta E. Turma diz respeito da inclusão ou não na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, na sistemática do lucro presumido, relativo aos anos-calendário de 1997 a 2002, do crédito presumido instituído pela Lei n. 9.363/96, para fins de ressarcimento dos valores da contribuição para o PIS e da COFINS, incidentes sobre as aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, na parcela relativa às exportações da empresa produtora.

A exigência consubstanciada no Auto de Infração de fls. 04/07, foi afastada pela E. Quinta Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, ao argumento de que o crédito presumido de IPI não tem característica de subvenção para custeio e sim de ressarcimento, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição social, estando à decisão assim ementada:

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.

Por seu turno, alega a D. Procuradoria da Fazenda Nacional que o cerne da questão reside na natureza do crédito presumido do IPI, ou seja, se deve ser considerado como receita ou como indenização.

Nesse sentido, argumenta que o crédito presumido de IPI não opera ressarcimento patrimonial do contribuinte, pelo fato de não ter sofrido dano indenizável decorrente do pagamento de PIS e COFINS, os quais eram devidos e não deixaram de sê-lo em momento posterior, mas sim um novo valor de incentivo que deve ser considerado como receitas operacionais.

Por seu turno, alega a contribuinte em suas contra-razões que a natureza jurídica do crédito presumido de IPI, tem caráter indenizatório e, por conseguinte, não representa receita nova, não devendo, portanto, compor a base de cálculo da referida contribuição – CSLL.



Pois bem. Colocada as premissas acima, tenho para mim que não tem como prosperar o entendimento esposado pela D. Procuradoria da Fazenda Nacional, no sentido de que o crédito presumido de IPI deve integrar a base de cálculo no regime de lucro presumido, por se tratar de receitas operacionais, independentemente da forma de tributação escolhida pelo contribuinte.

Não é bem assim.

Inicialmente há que se destacar que existe, para os casos de ressarcimento e/ou recuperação de custos uma substancial diferença, para efeito de apuração de base de cálculo do imposto de renda e contribuição social, para aquelas empresas que optaram em pagar o tributo com base no lucro real e aquelas que optaram pelo lucro presumido, senão vejamos.

No caso da opção pelo lucro real, o ressarcimento e/ou recuperação de custos, não trará conseqüências fiscais para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, eis que o seu ingresso na conta gráfica credora da contabilidade da contribuinte, irá apenas anular o efeito da despesa anteriormente lançada a débito, zerando o seu resultado, ao passo que, para o contribuinte que optou pela apuração do imposto com base no lucro presumido, se não excluir da base de cálculo dos referidos tributos tal ressarcimento e/ou recuperação de custos, ocorrerá à tributação sobre a sua totalidade, pelo simples fato de que a despesa anteriormente incorrida (ora ressarcida e/ou recuperada), não foi deduzido da base de cálculo dos tributos ora referidos.

Para esses casos é que o §3º., art. 521, do RIR/99, dispôs:

“Art. 521. (...)

§3º Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para determinação do imposto, 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 53).”

Da exegese do dispositivo acima, verifica-se que os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, que se refiram a período no qual o contribuinte tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido, não devem ser adicionados à base de cálculo do tributo, por não constituir em receita da empresa, seja na acepção contábil, seja na acepção econômico-financeira, independentemente da forma como registrado na contabilidade, pois, o que interessa para efeito de tributação são os ingressos de recursos decorrentes do exercício da atividade, isto é, riqueza nova ingressando ao seu patrimônio, e não mera recomposição de patrimônio, como os derivados da recuperação de custos ou despesas.

Quanto ao argumento esposado pela D. Procuradoria de que o crédito presumido de IPI representa um incentivo novo, devendo, portanto, ser considerados receitas operacionais, também aqui, com a devida *vênia*, ousou discordar de seu entendimento, pelas seguintes razões.

Conforme resta evidenciado no art. 1º. da Lei n. 9.363/96, ao tratar do crédito presumido do IPI para as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais, conferiu ao referido crédito caráter indenizatório, quando expressamente dispôs que se tratava



de ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares ns. 7/70 (PIS) e 70/91 (COFINS), vejamos:

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 ns. 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; 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.

(...)

Como se vê do dispositivo legal acima transcrito, não se trata de um valor novo de incentivo, conforme quer fazer crer a D. Procuradoria, mas sim de uma recuperação de custos, tendo em vista que o valor do PIS e da COFINS majoraram o custo dos produtos exportados, porquanto estavam embutidos nas respectivas aquisições de mercadorias, no mercado interno, que foram integradas no processo de produção de produto final destinado a exportação, não havendo, portanto, fundamento para incluí-lo no conceito de receita operacional bruta.

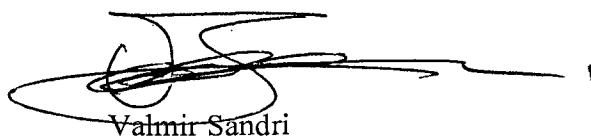
Quanto ao acórdão da Primeira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes carreado aos autos pela D. Procuradoria, é de se observar que o mesmo não serve aqui como paradigma, porquanto a situação fiscal dos contribuintes não são equivalentes, tendo em vista que nos presentes autos a contribuinte optou em apurar os tributos devidos com base no lucro presumido, ao passo que no acórdão paradigma a forma de tributação foi com base no lucro real, caso em que o crédito presumido do IPI transita pela conta de resultados como um valor retificador das contas gráficas do PIS e da COFINS.

Na verdade, o acórdão paradigma vem ao encontro do entendimento até aqui esposado, quando, ao discorrer sobre a classificação contábil do referido crédito em conta retificadora de custo dos produtos vendidos, assevera que “... o crédito presumido do IPI trata-se de ressarcimento das contribuições para a COFINS e para o PIS, as quais oneraram o custo de aquisição dos insumos utilizados na fabricação dos produtos exportados, cujo valor está embutido no custo das vendas desses produtos”.

Dessa forma, para o caso em questão, não resta dúvida quanto à aplicabilidade do disposto no art. 53 da Lei n. 9.430/96, na parte que afasta a tributação na base de cálculo do lucro presumido ou arbitrado, os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, quando não deduzido em período anterior no qual a empresa 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.

Pelo exposto, entendo que não merece qualquer reforma a bem fundamentada r. decisão recorrida, razão porque, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial.

É como voto.



Valmir Sandri

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto - Redator Designado

O cerne da questão, como bem definido no recurso, reside na natureza do crédito presumido de IPI, ou seja, se deve ser considerado como receita ou indenização.

Tratando-se de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, a distinção é decisiva, pois, a se considerar o crédito presumido como receita operacional, incidiria o art. 29, inciso II, da Lei nº 9.430/96, por outro lado, considerá-lo como recuperação de custos atrairia a regra especial prevista no art. 53 da mesma lei.

A maioria do colegiado divergiu do voto do ilustre relator na apreciação do presente recurso por considerar que o crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI não pode ser deduzido da base de cálculo da CSLL apurada pelo lucro presumido, não se aplicando o art. 53 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, não se trata de mera recuperação de custos, mas de receita operacional, como se demonstrará.

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Lei nº 9.363/96, para incentivar as exportações com a redução da carga tributária, visando aumentar o poder competitivo das empresas brasileiras no comércio internacional.

Nos termos da Lei nº 9.363/96, o contribuinte produtor-exportador de mercadorias nacionais passou a ter direito a um crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno para utilização na fabricação de produtos destinados à exportação.

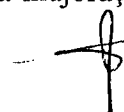
O valor do crédito presumido apurado pode ser utilizado para abater os débitos de IPI do próprio período de apuração ou dos períodos subsequentes. Caso seja impossível a utilização por falta de débitos, o contribuinte pode requerer o ressarcimento ou a compensação com débitos de outros tributos e contribuições federais, na forma da legislação de regência.

As contribuições para o PIS/Pasep e Cofins são devidas pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido pela sistemática cumulativa. Em razão disso, oneram o custo de aquisição das matérias primas adquiridas para a fabricação dos produtos a serem exportados e, conseqüentemente, integram o valor de venda desses produtos.

Como a apuração do lucro de forma presumida considera ficticiamente um percentual de receita tributável e o restante como despesas ou custos, o custo de aquisição das matérias primas integra a parcela não tributável, reduzindo a parcela tributável.

O ressarcimento posterior de parte daquelas contribuições que integraram o custo, logo, diminuíram o lucro no momento anterior, ensejam a redução correspondente na apuração do resultado tributável.

Caso contrário, a apuração do lucro de forma presumida não corresponderia a uma apuração equivalente pelo lucro real, onde os efeitos produzidos com a majoração pelo

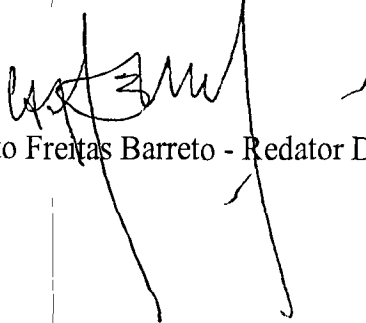


pagamento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins são necessariamente eliminados quando do seu ressarcimento a título de crédito de IPI, através dos respectivos lançamentos contábeis.

Ademais, da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, que corresponde ao valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda podem ser excluídos apenas os valores previstos no art. 2º, §1º, “c”, da Lei nº 7.689/88, com as alterações da Lei nº 8.034/90.

Inexistindo previsão legal que ampare a exclusão do crédito presumido de IPI daquela base e tendo em vista a previsão legal contida no art. 29, inciso II, da Lei nº 9.430/96, verifica-se a correção da autuação.

Isto posto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional.



Carlos Alberto Freitas Barreto - Redator Designado