



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.003456/2006-97
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.664 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CALCADOS TELES LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CÔMPUTO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL NA SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. PARADIGMA QUE APRESENTA DESSEMELHANÇAS COM O ACÓRDÃO RECORRIDO.

Deve ser conhecido o recurso especial pautado em paradigma que expressa entendimento suficiente para reforma da premissa do acórdão recorrido. A argumentação subsidiária do paradigma, deduzida depois da interpretação da legislação que se presta a reformar a premissa do acórdão recorrido, não pode ser eleita como dessemelhança para impedir a caracterização do dissídio jurisprudencial.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2004

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. DELIMITAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL. NÃO TRIBUTAÇÃO.

O crédito presumido pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ apurado pelo regime do lucro presumido quando o contribuinte comprovar que se refira a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado ou, caso sujeito ao regime do lucro real, não tenha sido feita a dedução (arts. 53 da Lei n. 9.430/1996 e 521, § 3º, do RIR/1999). Entendimento estampado no EREsp 1.210.941/RS, proferido pela 1ª Seção do E. STJ, de relatoria do Exmo. Min. Og Fernandes, publicado em 01/08/2019.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

BASE DE CÁLCULO. REGIME DA CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO. EXCLUSÃO.

Conforme posicionamento do STF no julgamento da constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (o que inclusive levou à sua revogação), a receita bruta restringe-se ao produto das vendas de bens e serviços e demais receitas típicas da atividade empresarial. O Crédito Presumido de IPI na exportação, das Leis nº 9.363/96 e nº 10.276/2001, para ressarcimento das Contribuições incidentes nas etapas anteriores da cadeia produtiva, é um incentivo fiscal, não podendo, assim, ser considerado receita desta natureza, pelo que não está sujeito à incidência da Contribuição ao PIS apurada no regime da cumulatividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2004

BASE DE CÁLCULO. REGIME DA CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO. EXCLUSÃO.

Conforme posicionamento do STF no julgamento da constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (o que inclusive levou à sua revogação), a receita bruta restringe-se ao produto das vendas de bens e serviços e demais receitas típicas da atividade empresarial. O Crédito Presumido de IPI na exportação, das Leis nº 9.363/96 e nº 10.276/2001, para ressarcimento das Contribuições incidentes nas etapas anteriores da cadeia produtiva, é um incentivo fiscal, não podendo, assim, ser considerado receita desta natureza, pelo que não está sujeito à incidência da COFINS apurada no regime da cumulatividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial. Vencidos os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator), Luis Henrique Marotti Toselli e Junia Roberta Gouveia Sampaio que votaram pelo não conhecimento em relação ao IRPJ e CSLL, e os conselheiros Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram pelo não conhecimento em relação ao PIS e à Cofins. No mérito, acordam em negar-lhe provimento, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Especial em relação ao PIS e à Cofins, vencida a conselheira Andréa Duek Simantob que votou por dar-lhe provimento; e (ii) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, acordam em negar-lhe provimento, em relação ao IRPJ e CSLL, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Andréa Duek Simantob e a conselheira Edeli Pereira Bessa. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 812 a 842) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão nº 1802-001.573 (fls. 774 a 810), proferido pela C. 2ª Turma Especial da 1ª Seção deste E. CARF, em sessão de 06 de março de 2013, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte. Confira-se sua respectiva ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS NO ANO-CALENDÁRIO DE 2003. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA.

Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em concomitância de multas. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso que é verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

DIFERENÇA ENTRE OS VALORES DO IRPJ DECLARADOS EM DCTF E OS VALORES APURADOS NA DIPJ, NO ANO-CALENDÁRIO DE 2004.

Não oposto qualquer argumento ou apresentação de documentação esclarecendo as divergências, as mesmas devem ser mantidas.

SALDO CREDOR DE CAIXA. INCIDÊNCIA DO IRPJ, CSLL, PIS E COFINS SOBRE A OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL.

Não demonstrada a inexistência de saldo credor, aplica-se a presunção legal de omissão de receita, restando mantido o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre o saldo credor não justificado.

TRANSFERÊNCIAS DE CRÉDITOS DE ICMS PARA TERCEIROS E APROVEITAMENTO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI

Não sendo caracterizada receita a transferência de crédito de ICMS a terceiros e o aproveitamento do crédito presumido de IPI, cancela-se a exigência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

EXIGÊNCIA DO IRPJ, CSLL, PIS E COFINS SOBRE RECEITAS FINANCEIRAS AUFERIDAS NO ANO-CALENDÁRIO DE 2004.

Sobre as receitas financeiras do ano-calendário de 2004, afasta-se a exigência do PIS e COFINS, ante a inconstitucionalidade da Lei 9.718, de 1998.

Mantida a exigência do IRPJ e CSLL sobre tais valores.

MULTA DE OFÍCIO

Correta a aplicação da multa de ofício de 75%, que está expressamente prevista no art. 44, inciso II, da Lei 9.430, de 1996.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Consoante dispõe a Súmula nº 04 do 1º CC, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Em resumo, a contenda tem como objeto Autuação, impondo à Contribuinte IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, referente aos anos-calendários de 2003 e 2004, sob diversas acusações fiscais, tendo se apurado declarações e recolhimentos *a menor*, ausência de pagamento de estimativas, diferenças entre valores informados em DCTF e DIPJ dos períodos, cheques compensados, escriturados a débito na conta caixa, saldo credor de caixa, transferências de créditos de ICMS não tributadas e não oferta à tributação de valores de crédito presumido de IPI.

Registre-se, desde já, que a *celeuma* que prevalece no presente feito é apenas em relação à tributação dos valores de crédito presumido de IPI pelo IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, no ano-calendário de 2004, sob o regime do Lucro Presumido.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

Trata-se de recurso interposto contra o Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Santa Maria – RS (DRJSTM), que decidiu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação apresentada pela contribuinte.

Para descrever os fatos, e também por economia processual, transcrevo o relatório constante do acórdão recorrido, verbis:

“Contra o contribuinte foram lavrados autos de infração (i) de Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ — de folhas 613/618, (ii) da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS — de folhas 624/628, (iii) da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — COFINS — de folhas 633/636, (iv) da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL — de folhas 641/645, (v) da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL — de folhas 650/652, e (vi) de Imposto de Renda Retido na Fonte — IRRF — de folhas 656/658, em razão da constatação de irregularidades que a seguir serão sintetizadas.

O total do crédito tributário lançado atingiu o montante de R\$ 1.152.655,76.

Segundo o "Relatório do Trabalho Fiscal" de folhas 591/612, a autuação deve-se, em síntese, às seguintes irregularidades:

I — tributação do lucro no ano-calendário de 2003

1. No ano-calendário de 2003 o contribuinte apresentou a Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) informando a tributação com base no Lucro Presumido (folhas 14/56).

Apresentou as DCTFs informando a tributação com base no Lucro Real Trimestral, entregando, posteriormente, agosto de 2005, DCTFs retificadoras alterando a forma de tributação para Lucro Presumido (folhas 103/162).

2. Considerando que a opção pela tributação pelo Lucro Presumido se dá pelo pagamento (art. 516, § 4º do RIR199) e, ainda, o disposto nos art. 221, 222 e 223 do RIR199, foi considerada a forma de tributação o Lucro Real Anual, já que o contribuinte efetuou o recolhimento do IRPJ e da CSLL em 28/02/2003 (folha 165), utilizando os códigos de arrecadação 2362 e 2484 — estimativa.

3. Quando da retificação das DCTFs, o contribuinte também protocolou pedido de retificação dos DARFs referente aos recolhimentos efetuados em 28/02/2003, alegando que o CNPJ informado no mesmo estaria incorreto, pertencendo à empresa Janibel Indústria e Comércio de Calçados Ltda. (CNPJ 01.338.828/000117).

A DRF em Novo Hamburgo, num momento inicial, em 01/08/05, acatou o pedido de retificação dos DARFs. Posteriormente, ao examinar pedidos de ressarcimento de Crédito Presumido de IPI, constatou que o contribuinte contabilizou o pagamento a débito da conta “IRPJ a Compensar” e que o contribuinte Janibel Ind. e Com. De Calçados Ltda. foi tributado com base o Lucro Presumido. Diante disso, em 24/08/05, foi revertida de ofício a retificação do CNPJ pleiteada através do REDARF, permanecendo o referido pagamento alocado à fiscalizada.

II — Multas isoladas pela falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e CSLL — AC 2003

4. O contribuinte foi intimado (527/553) a informar se havia levantado balanços ou balancetes de suspensão/redução dos pagamentos mensais, art. 230 do RIR/99, tendo informado que não levantou tais balanços/balancetes (folha 554). Assim, o IRPJ e a CSLL mensais foram apurados com base em estimativas (arts. 223 a 225 do RIR/99 e art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996), que foram submetidas ao sujeito passivo, que apontou pequenas divergências em relação aos meses de março e maio de 2003 (folha 554), que foram aceitas pela fiscalização.

5. Assim, foram lançadas as multas isoladas por falta de pagamento das estimativas.

III — Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL anual devido e não declarado/pago — AC 2003

6. A partir da contabilidade e dos balancetes apresentados pelo contribuinte foi apurado o Lucro Líquido antes do IRPJ e da CSLL. Os valores declarados/pagos (IRPJ R\$ 52.238,39 — CSLL R\$ 46.114,55) foram compensados com os valores apurados, resultando em insuficiência de declaração/pagamento os valores de R\$ 112.143,14 — IRPJ — e R\$ 21.702,80 — CSLL.

IV — Da tributação do lucro no ano-calendário de 2004

7. No ano-calendário de 2004, o contribuinte apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e DCTFs

informando a tributação com base no Lucro Presumido (folhas 57/102, 163/164). Os valores devidos foram compensados, por meio de Dcomp, com créditos de IPI. Portanto, ficou caracterizada a opção pelo lucro presumido.

V — Diferenças entre os valores do IRPJ declarados em DCTF e os valores apurados na DIPJ

8. Foram apuradas divergências entre os valores declarados em DCTF e os valores apurados na DIPJ, relativamente aos quatro trimestres do ano-calendário de 2004, no total de R\$ 10.753,02.

VI — Infrações à legislação tributária — Cheques compensados escriturados a débito da conta "Caixa"

9. No período de 03/02/2003 a 26/11/2004 o contribuinte contabilizou diversos cheques (tabela 11 — fl. 601) a débito da conta "caixa", indicando que os recursos teriam sido sacados junto ao Banco e trazidos para o Caixa da Sociedade, entretanto, analisando os extratos bancários (folhas 207/219) verifica-se que os cheques foram compensados, ou seja, apresentados em outro banco que não o emitente, e, portanto, não poderiam ter sido sacados em espécie. As cópias dos microfilmes dos cheques confirmam tal fato (folhas 232/259).

10. A partir da escrituração contábil do contribuinte não foi possível identificar quais foram os pagamentos efetuados com a utilização dos cheques. Ou seja, não foram identificados pela fiscalização registros a crédito da conta "Caixa" indicativos da utilização dos cheques em tela.

11. O contribuinte foi intimado a comprovar a operação ou causa dos pagamentos, tendo comprovado o valor de R\$ 35.000,00, utilizado para pagamento de um veículo adquirido em nome de seu sócio-gerente Nilo César Teles. Em relação aos cheques (tabela 12 — folha 603) não foi comprovada a operação ou a causa a que tais pagamentos se referem, sujeitando-se tais pagamentos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte à alíquota de 35%, com reajustamento da base de cálculo, conforme previsto no § 3º do art. 674 do RIR/99.

12. Como os cheques foram contabilizados somente a débito da conta "Caixa", sem o registro a crédito por ocasião do pagamento, foi efetuada a recomposição da conta "Caixa" para fins de apuração de eventual saldo credor na referida conta.

VI. 2 — Transferência de créditos de ICMS

13. O contribuinte efetuou vários registros a débito da conta "Caixa", cujo histórico indica tratar-se da transferência de crédito de ICMS para terceiros. Atendendo intimação, o contribuinte reconheceu que parte dos recursos relativos aos créditos de ICMS transferidos para terceiros foi utilizada para pagamento de duplicatas próprias e de terceiros (folhas 347/352), não informando, todavia, as datas em que tais pagamentos foram registrados contabilmente.

14. A partir de diligências efetuadas junto aos adquirentes dos créditos, foi constatado que os créditos vendidos pelo contribuinte não foram recebidos em espécie, mas sim utilizados para a quitação de serviços/mercadorias adquiridos junto aos estabelecimentos para os quais os créditos foram transferidos (folhas 463/489 e tabela 14 — folha 607).

15. Como o contribuinte registrou a cessão dos créditos a débito da conta “Caixa”, mas não efetuou o correspondente lançamento a crédito, foi efetuada a recomposição do saldo da conta “Caixa” para fins de apuração de eventual saldo credor.

VI. 3 — Saldo Credor de "Caixa"

16. Em razão dos pagamentos, mediante a utilização de cheques, lançados débito da conta “Caixa”, e da cessão de créditos do ICMS lançada, também, a débito da conta “Caixa”, foi efetuada a recomposição da referida conta, tendo sido constatado a ocorrência de saldo credor em 31/12/2003 (R\$ 88.819,61) e em 31/12/2004 (R\$ 42.692,06).

VI. 4 — Não inclusão, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, das receitas decorrentes da transferência de créditos de ICMS para terceiros, de receitas de crédito presumido de IPI e receitas financeiras.

17. O contribuinte não ofereceu à tributação a cessão de créditos a terceiros (tabela 15 — fl. 609). Tendo em vista que essa operação equipara-se a verdadeira alienação de direitos a título oneroso, a qual origina receita tributável, deve compor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, devendo ser computadas na sua integralidade, conforme disposto no art. 521 do RIR/99.

18. De acordo com o Livro de Apuração do IPI (folhas 516/519), no ano calendário de 2004, o contribuinte escriturou valores relativos ao Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363, de 1996. Os valores relativos ao 1º e 2º trimestres de 2004 foram incluídos pelo contribuinte nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Os valores relativos ao 3º e 4º trimestres (R\$ 191.766,71 e R\$ 154.534,41) não foram oferecidos à tributação pelo contribuinte, devendo ser computados nas respectivas bases de cálculo.

19. O contribuinte escriturou receitas financeiras (folha 515), relativas à descontos obtidos, juros ativos e variações cambiais ativas, no total de R\$ 26.026,21 (tabela 17 — fl. 610), que não foram computadas na apuração das bases de cálculo (DIPJ às folhas 57/102), ensejando o lançamento de ofício.

VII— Da tributação do PIS e da COFINS

20. No ano-calendário de 2004 o contribuinte estava sujeito a sistemática cumulativa de apuração, em função da tributação com base no Lucro Presumido para fins de imposto de renda. Considerando o disposto nos arts. 2º e 1º da Lei nº 9.718, de 1998, que determina ser a base de cálculo desses tributos o faturamento, assim entendido a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, os valores decorrentes da transferência de crédito de ICMS, de crédito presumido de IPI e das receitas financeiras, foram objeto de lançamento dessas contribuições.

21. Da mesma forma, por caracterizar omissão de receita, o saldo credor de caixa também foi computado para apuração do PIS e da COFINS.

(...)

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Santa Maria – RS, através do Acórdão nº 1810.318, de 04 de março de 2009, julgou parcialmente procedente a impugnação, apenas para reduzir o percentual da multa isolada de 75% para 50%, em decorrência da falha no recolhimento das estimativas mensais do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$14.547,90 e, da Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de

R\$10.690,03, mantendo o crédito tributário sobre os demais lançamentos. Tal decisão está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ.

Ano-calendário: 2003, 2004

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE NORMAS E ATOS LEGAIS

A autoridade administrativa não é competente para se manifestar acerca da constitucionalidade ou legalidade de normas e atos legalmente editados, prerrogativa essa reservada ao Poder Judiciário.

MULTA ISOLADA. RECOLHIMENTO A MENOR DE IMPOSTO SOBRE A BASE ESTIMADA

A falta ou o recolhimento a menor de imposto calculado sobre a base de cálculo estimada, acarreta a exigência de multa de ofício isolada sobre as diferenças verificadas.

APLICAÇÃO RETROATIVA DA MULTA MENOS GRAVOSA

A multa por falta de recolhimento da estimativa mensal deve ser exigida no percentual de 50%, em razão da aplicação retroativa de norma menos gravosa editada posteriormente.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI E TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS

O crédito presumido de IPI e a transferência a terceiros de crédito do ICMS integram a receita bruta operacional do sujeito passivo.

SALDO CREDOR DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITAS

Os valores lançados a débito na conta Caixa devem ser lastreados em prova da efetiva entrada do numerário na sociedade ou do lançamento concomitante do crédito correspondente, ao contrário fica justificada a recomposição da conta que, acusando saldo credor, materializa a presunção de omissão de receitas.

LANÇAMENTOS DECORRENTES PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL PIS, CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL.

A solução dada ao IRPJ se aplica integralmente aos lançamentos decorrentes, haja vista a mesma relação de causa e efeito.

Lançamento Procedente em Parte.

Inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário no qual aduziu, em síntese: (i) inconstitucionalidade / ilegalidade da inclusão na base de cálculo dos tributos federais (IRPJ / CSLL / PIS / COFINS) do saldo correspondente aos créditos de ICMS e IPI; (ii) ilegalidade da multa isolada aplicada em decorrência da insuficiência/falta de recolhimento das estimativas mensais; (iii) reconhecimento da regularidade dos lançamentos escriturados na conta caixa, com o consequente afastamento da presunção de omissão de receitas com seus efeitos fiscais; (iv) que a atualização do crédito tributário objeto do Auto de Infração pela taxa selic seria inconstitucional, (v) a “desproporcionalidade” e irrazoabilidade no lançamento de ofício das multas aplicadas.

É o relatório, passo a decidir.

Como visto, a DRJ deu provimento parcial à Impugnação da Contribuinte, apenas reduzindo a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas, reconhecendo a retroatividade de norma mais benéfica. Inconformada, a ora Recorrida apresentou Recurso Voluntário a este E. CARF, reiterando e aprofundando seus argumentos em relação às demais matérias, em face dos argumentos da C. 1ª Instância.

Quando do julgamento de tal primeiro *Apelo*, entendeu a C. Turma Especial *a quo*, dar-lhe provimento parcial para afastar as exigências de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS sobre os valores de crédito presumido de IPI e das receitas decorrentes da transferência de créditos de ICMS, bem como cancelou as exigências de Contribuição ao PIS e COFINS sobre as *receitas financeiras*.

Ao seu turno, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não apresentou Embargos de Declaração, interpondo diretamente o Recurso Especial sob apreço, demonstrando a suposta existência de dissídio jurisprudencial, trazendo decisões deste E. CARF em que se decidiu como devida a tributação dos créditos presumidos de IPI, tanto pelo IRPJ e a CSLL, como pela Contribuição ao PIS e a COFINS, requerendo a reforma do v. Acórdão da C. 2ª Instância em relação a tal tema.

Processado, o Recurso Especial da Fazenda Nacional teve seu prosseguimento determinado, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 845 e 860, concluindo que *restou demonstrado o alegado dissenso jurisprudencial de interpretação da legislação tributária de regência, pois o acórdão recorrido divergiu do entendimento dado pelos paradigmas indicados quanto às matérias suscitadas, ante existência de similitude fática..*

Intimada, a Contribuinte não apresentou Contrarrazões.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, conforme atestado anteriormente no r. Despacho de Admissibilidade. Considerando a data de sua interposição, como igualmente antes já registrado, seu cabimento estava sujeito à hipótese regida pelo art. 67 do Anexo II, do RICARF, instituído pela Portaria MF nº 256/2009.

Conforme relatado, a Contribuinte não ofertou Contrarrazões.

Contudo, verificando o v. Acórdão recorrido em confronto com os v. Acórdãos paradigmas nº 9101-01.441 (referente à tributação dos valores do crédito presumido de IPI pelo IRPJ e pela CSLL), nº 2803-00.087 e nº 201-79.494 (ambos referentes à tributação dos valores do crédito presumido de IPI pela Contribuição ao PIS e pela COFINS), entende-se ser cabível aqui uma análise mais aprofundada.

É incontroverso e está certificado em diversas passagem dos autos que as exações de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS referem-se apenas ao ano-calendário de 2004, período em que a Contribuinte era optante pelo Lucro Presumido, sendo apuradas as exigências impostas no lançamento de ofício por meio das regras de tal regime.

Confira-se trecho do TVF (fls. 606, 607 e 616 e 617):

3.2 — Da Forma de Tributação no Ano-Calendário 2004

Relativamente ao ano-calendário 2004, a fiscalizada apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e DCTFs informando a tributação com base no Lucro Presumido (folhas 57 a 102).

(...)

Ainda de acordo com as DCTFs apresentadas, os débitos relativos ao IRPJ foram objeto de Declarações de Compensação com créditos de IPI. Portanto, consideramos que, relativamente ao ano-calendário 2004, fica caracterizada a opção pela tributação com base no Lucro Presumido.

(...)

10.2 Das Receitas de Crédito Presumido de IPI

Analizando o Livro Registro e Apuração do IPI (folhas 516 a 519) constatamos que, no ano-calendário 2004, o contribuinte escriturou valores relativos ao Crédito Presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.363/96.

Os valores relativos ao 1º e ao 2º trimestres de 2004 foram incluídos pelo contribuinte nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

A partir da escrituração fiscal (folhas 518 e 519), quantificamos na Tabela 16, trimestralmente, as receitas relativas ao Crédito Presumido de IPI não oferecidas à tributação. (...)

Analizando a DIPJ apresentada pela fiscalizada (Lucro Presumido), constatamos que os valores relativos às receitas com o Crédito Presumido de IPI não foram incluídos na apuração das bases de cálculo do IRPJ, contrariando o disposto no art. 521 do RIR/99.

A fiscalizada, em atendimento ao item 02 do Termo de Solicitação de Documentos e Informações nº 13, de 07/11/06, informou (folha 560) que não incluiu tais receitas na apuração da base de cálculo do IRPJ (e nem da CSLL, do PIS e da COFINS).

Por oportuno, cabe destacar que, especificamente em relação ao Crédito Presumido de IPI, a Secretaria da Receita Federal já se manifestou reiteradamente esclarecendo que tais receitas devem ser consideradas na apuração da base de cálculo do IRPJ (e também da CSLL, do PIS e da COFINS), conforme se depreende da leitura das ementas das seguintes soluções de consulta:

CRÉDITO PRESUMIDO. As receitas relativas ao crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 inserem-se na base de cálculo do Imposto de Renda (Decisão nº 114, de 23 de maio de 2000 — SRRF da 7ª RF).

CRÉDITO PRESUMIDO. As receitas relativas ao crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 inserem-se na base de cálculo do Imposto de Renda (Decisão nº 240, de 16 de dezembro de 2003 — SRRF da 9ª RF).

Portanto, concluímos que o contribuinte deixou de incluir, na apuração das bases de cálculo do IRPJ do ano-calendário 2004, os valores constantes da coluna "b" da Tabela 16 relativamente aos Créditos Presumidos de IPI.

Ainda que no v. Acórdão nº 1802-001.573, agora sob questionamento, ao julgar a tributação do crédito presumido de IPI pelo IRPJ e pela CSLL não tenha, expressamente, atribuído relevância para o regime de apuração ao qual a Contribuinte estava submetida – o que foi considerado na lavratura do Auto de Infração, no singular v. Acórdão paradigma nº 9101-01.441 apresentado para o combate de tal tema, ficou fixado que apenas seria tributável o valor referente ao crédito presumido de IPI, pelo contribuinte sujeito ao Lucro Presumido, se este falhar em demonstrar que, em período anterior,

Ora, não há dúvidas sobre a tributação pelo IRPJ e pela CSLL do crédito presumido do IPI no âmbito do imposto sobre a renda e da CSLL apurados pelo lucro real, uma vez que uma recuperação de valor correspondente a custo que, a princípio, o contribuinte já deduziu, gera, por decorrência lógica, a necessidade da tributação quando de sua recuperação.

Ocorre que, no âmbito do lucro presumido, o valor recuperado de custo só deve ser adicionado ao lucro presumido para determinação do imposto de renda se

o contribuinte estava, em período anterior, submetido ao lucro real e o deduziu como custo. Vale dizer, se o contribuinte recuperou o custo de período no qual tenha já se submetido à tributação pelo lucro presumido e nele permaneça, por disposição do artigo 53 da Lei nº 9.430/96, não haveria que se falem adição à base de cálculo do Imposto sobre a Renda da recuperação de custo. O mesmo raciocínio se aplica à CSLL.

(destacamos)

Como se observa, o único trecho em se ressalva a incidência do IRPJ e da CSLL, devidos por contribuintes optantes pelo Lucro Presumido, é na hipótese de ter sido demonstrado que em período anterior este era optante pelo Lucro Real e o deduzido como custo.

Certamente, **não** é o caso dos autos. Não houve tal demonstração ou prova do Fisco.

Na verdade, considerando os fatos e fundamentos do TVF, o v. Acórdão nº9101-01.441, suposto *paradigma*, endossa a manutenção e converge com o v. Acórdão recorrido em relação à desoneração do crédito do IPI da incidência dos tributos sobre a renda, na sistemática presumida da apuração do lucro.

Posto isso, claramente, inexistente similitude fática e não foi demonstrado dissídio jurisprudencial – muito pelo contrário. Nesse ponto específico, não deve ser conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Já no que tange às exigências de PIS e COFINS, ainda que em ambos v. Acórdãos nº 2803-00.087 e nº 201-79.494 paradigmas sejam muito carentes de informações sobre os contribuintes autuados e detalhes da fiscalização, eles analisam a tributação dos créditos de IPI sob a égide da Lei nº 9.718/98.

Por sua vez, considerando que o fundamento da exigências de Contribuição ao PIS e COFINS do Auto de Infração sob julgamento é, igualmente, a Lei nº 9.718/98, apurando a Recorrida tais tributos sob o regime cumulativo, somado ao silêncio da Contribuinte sobre sua inadequação, entende-se por conhecer do Recurso Especial fazendário em relação a tal tema.

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Mérito

Uma vez conhecido parcialmente o Recurso Especial oposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, passa-se a apreciar a matéria submetida a julgamento, qual seja, *a tributação dos créditos de IPI percebidos por contribuinte optante pelo Lucro Presumido, pela Contribuição ao PIS e pela COFINS, sob o regime cumulativo*.

Em suma, alega-se no *Apelo* que *para efeito de incidência do PIS e da COFINS, abrangem-se, em princípio, todas as receitas da empresa, independentemente da classificação contábil adotada. Diz-se em princípio porque a legislação pode, desde que o faça expressamente, excluir dessa incidência algumas receitas*.

Conclui, objetivamente, que *por falta de previsão legal que permita a exclusão da base de cálculo, é correto o entendimento de que os créditos ressarcidos de IPI devam integrar a receita bruta da pessoa jurídica para efeito da apuração da base de cálculo do PIS e também da COFINS*.

Analisando a jurisprudência deste E. CARF sobre esse tema específico, que, ainda que regularmente agora sob o julgamento dessa C. 1ª Turma CSRF, se individualmente considerado, estaria sob a competência da E. 3ª Seção e da C. 3ª Turma da CSRF deste E. CARF, encontra-se posição há muito firmada e uníssona – inclusive nos E. Tribunais do Poder Judiciário.

Tal fato dispensa maiores investigações e elaborações jurídicas sobre tema, permitindo fundamentação mais concisão na resolução da contenda.

Nesse esteira, inclusive visando a isonomia entre contribuintes e coerência jurisprudencial institucional, adota-se e aplica-se ao presente feito as razões e a motivação registradas no mais recente precedente sobre a matéria proferido pela C. 3ª Turma da CSRF, como no v. Acórdão nº 9303-011.093, de relatoria do I. Presidente de Seção, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, de votação unânime, prolatado em sessão de 09 de dezembro de 2020:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - (COFINS)

Período de apuração: 01/06/1997 a 31/10/2002

BASE DE CÁLCULO. REGIME DA CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO. EXCLUSÃO.

Conforme posicionamento do STF no julgamento da constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (o que inclusive levou à sua revogação), a receita bruta restringe-se ao produto das vendas de bens e serviços e demais receitas

típicas da atividade empresarial. O Crédito Presumido de IPI na exportação, das Leis nos 9.363/96 e 10.276/2001, para ressarcimento PIS/Cofins incidentes nas etapas anteriores da cadeia produtiva, é um incentivo fiscal, não podendo, assim, ser considerado receita desta natureza, pelo que não está sujeito à incidência da Cofins apurada no regime da cumulatividade.

(...)

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

No mérito, esta Turma já enfrentou a questão no Acórdão nº 9303-007.745 (unânime) de 11/12/2018, de minha relatoria, do qual me utilizo como razões de decidir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/09/2000 a 30/11/2002

BASE DE CÁLCULO. REGIME DA CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO. EXCLUSÃO.

Conforme posicionamento do STF no julgamento da constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (o que inclusive levou à sua revogação), a receita bruta restringe-se ao produto das vendas de bens e serviços e demais receitas típicas da atividade empresarial. O Crédito Presumido de IPI na exportação, das Leis nos 9.363/96 e 10.276/2001, para ressarcimento PIS/Cofins incidentes nas etapas anteriores da cadeia produtiva, é um incentivo fiscal, não podendo, assim, ser considerado receita desta natureza, pelo que não está sujeito à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime da cumulatividade.

Voto

“No mérito, a discussão restringe-se a se o Crédito Presumido de IPI na exportação, das Leis nos 9.363/96 e 10.276/2001, (i) enquadra-se no conceito de receita e (ii) em caso positivo, se comporia ou não a base de cálculo da Contribuição PIS/Pasep cumulativa.

O § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, que promoveu o chamado “alargamento” da base de cálculo PIS/Cofins cumulativas, foi revogado pela Lei nº 11.941/2009 (com vigência a partir de 28/05/2009), mas restou ainda saber quais as receitas que o STF entendeu seriam tributáveis quando declarou a sua inconstitucionalidade, já havendo, após inúmeras discussões ao longo destes anos, um consenso no sentido de que de que seriam as operacionais, “típicas” da atividade da empresa (com as alterações no art. 12 do Decreto-lei nº 1.958/77 promovidas pela Lei nº 12.973/2014, ficou expresso que a receita bruta não é somente o produto da venda de bens e serviços, incluindo outras “receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica”),

O Crédito Presumido de IPI foi criado com o objetivo de desonerar as exportações dos tributos incidentes na cadeia produtiva (no caso, PIS/Cofins), ainda que de forma presumida (pois cada produto exportado tem uma cadeia produtiva distinta, na qual incidem as contribuições com menor ou maior reflexo no custo), para aumentar a competitividade dos produtos nacionais no mercado globalizado – ou, ao menos, buscar uma maior equiparação.

Trata-se de um benefício ou de um incentivo fiscal ?? Uns dizem que são sinônimos, outros que o primeiro é gênero e o segundo espécie. Para mim, existe efetivamente uma sutil diferença: exemplo de benefício seria não cobrar

a Cofins de Instituições Benéficas de Assistência Social, e de incentivo conceder um crédito presumido de ICMS para que uma indústria venha a se instalar em seu Estado ou de IPI para que as montadoras de automóveis invistam mais em tecnologia.

Ao meu ver, é uma conjunção de ambos: incrementa a exportação, por tornar as empresas mais competitivas (benefício), e leva a que mais empresas que tem o intuito de exportar aqui invistam (incentivo).

De toda forma, o reflexo positivo atinge o País, e isto é que se buscou com a sua introdução, conforme já dito.

Digressões à parte, o que importa na análise do que nos foi trazido à apreciação, é que se trata um valor, concedido à empresa por liberalidade do Estado (portanto, não proveniente de aporte de recursos dos proprietários da entidade), que se integra positivamente ao seu patrimônio, provocando um aumento no seu ativo, sem contrapartida no passivo, tendo, assim, o Crédito Presumido de IPI na exportação, natureza de receita.

Mas poderia esta receita ser considerada como “da atividade” da empresa, a ponto de se configurar como tributável no regime da cumulatividade ??

Defende a PGFN que seria uma receita “típica das empresas exportadoras”. Não há esta relação. O Crédito Presumido é concedido para qualquer produtor que realize exportações para o exterior de mercadorias nacionais industrializadas com a utilização de insumos que sofreram a incidência de PIS/Cofins ao longo da cadeia produtiva.

Algumas, por mais que exportem, nem têm direito ao Crédito Presumido de IPI, como as fabricantes de produtos “NT”, e, por outro lado, pode uma empresa gozar do benefício fazendo apenas exportações eventuais (uma só, em um exemplo extremo, seria bastante), ou seja, não necessariamente deve ser esta a sua atividade ou deve ela ser objeto principal da pessoa jurídica, pelo que não vejo que possa integrar a base de cálculo da contribuição cumulativa.”

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Como antes vencido em relação ao Conhecimento do tema IRPJ e CSLL, aplico ao caso o precedente do julgamento proferido no EREsp 1210941/RS, proferido pela 1ª Seção do E. STJ, de relatoria do Exmo. Min. Og Fernandes, publicado em 01/08/2019:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. COTEJO REALIZADO. SIMILITUDE FÁTICA COMPROVADA. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º DA LEI N. 9.363/1996. POSSIBILIDADE.

1. A divergência traçada nestes autos envolve questão relacionada à inclusão do crédito presumido de IPI instituído pela Lei n. 9.363/1996 na base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

2. No acórdão embargado, entendeu-se que: "O incentivo fiscal do crédito ficto de IPI, por sua própria natureza, promove ganhos às empresas que operam no setor beneficiado na exata medida em que, e precisamente porque, reduz o volume da obrigação tributária. A menor arrecadação de tributos, portanto, não é um efeito colateral indesejável da medida, e sim o seu legítimo propósito. A inclusão de valores relativos a créditos fictos de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL teria o condão de esvaziar, ou quase, a utilidade do instituto [...] cuidando-se de interpretação que, por subverter a própria norma-objeto, deve ser afastada em prol da sistematicidade do ordenamento jurídico".

3. Já o aresto paradigma compreendeu que: "O crédito presumido de IPI previsto no art. 1º da Lei 9.363/96 integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. [...] 'Todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, consequentemente, impacta na base de cálculo do IR. Em todas essas situações, esse imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc.'"

4. A divergência, portanto, é evidente e deve ser resolvida adotando-se o entendimento firmado no acórdão paradigma de que o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º da Lei n. 9.363/1996 integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, consequentemente, impactando na base de cálculo do imposto de renda, sobretudo à consideração de que, nessas situações, referido imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc.

5. Registre-se, no entanto, que o crédito presumido pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ apurado pelo regime do lucro presumido quando o contribuinte comprovar que se refira a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado ou, caso sujeito ao regime do lucro real, não tenha sido feita a dedução (arts. 53 da Lei n. 9.430/1996 e 521, § 3º, do RIR/1999).

6. Embargos de divergência providos, para reformar o acórdão embargado e declarar a legalidade da inclusão dos valores decorrentes de créditos presumidos de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A posição adotada aqui pelos Exmos. Ministros do E. Superior Tribunal de Justiça é irretocável, apresentando-se em total consonância com a delimitação legal das bases tributáveis dos tributos sobre a renda, apurados pelo regime do Lucro Presumido, em confronto com a natureza do crédito presumido de IPI.

Claramente, não merece reparo a entendimento da C. Turma Ordinária *a quo*.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo-se integralmente o v. Acórdão nº 1802-001.573.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

O I. Relator restou vencido em sua proposta de não conhecer do recurso especial relativamente às exigências de IRPJ e CSLL. A maioria do Colegiado entendeu o recurso fazendário também deveria ser conhecido nesta parte.

Na visão do I. Relator, o paradigma apresentado para controverter a exoneração das exigências de IRPJ e CSLL seria convergente com o acórdão recorrido.

A acusação fiscal consigna que a Contribuinte, embora tenha apresentado DIPJ com opção pelo lucro presumido no ano-calendário 2003, promoveu recolhimentos de estimativas e assim as informou em DCTF apenas posteriormente retificada. Dessa forma, o lançamento foi promovido na sistemática do lucro real, respeitando-se a opção pelo lucro presumido apenas no ano-calendário 2004.

Dentre outras infrações, constatou-se que a Contribuinte, embora incluindo os valores relativos ao crédito presumido de IPI nas bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição ao PIS e da COFINS nos 1º e 2º trimestres de 2004, deixou de fazê-lo nos 3º e 4º trimestres de 2004. Desde a impugnação, a Contribuinte contesta essas exigências alegando que os valores correspondem a recuperação de despesas realizadas no curso da cadeia produtiva. No acórdão recorrido prevaleceu o entendimento de que o crédito presumido de IPI não seria receita e assim não se sujeitaria às incidências referidas.

A PGFN suscitou divergência jurisprudencial relativamente ao IRPJ e à CSLL indicando o paradigma nº 9101-001.441 e destacando de sua ementa a concepção de que, na sistemática do lucro real, a recuperação de custos representada pelo crédito presumido de IPI deve ser adicionada ao lucro real, e que, no âmbito do lucro presumido, deve ser observado o art. 53 da Lei nº 9.430/96. Afirmo o dissídio, dessa forma, porque *a Câmara a quo entendeu que o crédito presumido não compõe a base de cálculo do PIS, da COFINS, do IRPJ e da CSLL.*

O exame do paradigma, por sua vez, permite compreender que ele traz entendimento que reforma a premissa do acórdão recorrido, no sentido de que o crédito presumido de IPI não representaria receita. Neste sentido é o seguinte excerto do voto condutor do paradigma nº 9101-001.441:

Em se tratando de subvenção para custeio, por decorrência, estar-se-ia diante de receita operacional, pelo que assim como esclarecido no próprio manual de preenchimento da DIPJ, submetido ao cálculo das receitas operacionais, mas não se aplicando o tratamento de receita bruta, o que no lucro presumido implicaria, *in casu*, na não aplicação do percentual de 8% antes do cálculo do imposto, e sim de tributação direta.

Da leitura atenta do acórdão que menciono, me surgiu dúvida até se, diante das razões expostas, o valor do crédito presumido limitado ao valor do débito de IPI apurado, não corresponderia tão somente a um incentivo fiscal e, nessa medida, diverso do incentivo

financeiro. Como dito no acórdão mencionado, incentivo fiscal é aquele que atua na fase de apuração do tributo devido, *nascendo a obrigação tributária após o cômputo do incentivo fiscal, já pelo seu valor líquido*.

De se esclarecer desde logo, que a fiscalizada submeteu o crédito presumido de IPI ao efeito redutor de 8%, conforme descrito às fls. 9 do TVF. Segundo o TVF, esse montante deveria ser integralmente acrescido à base de cálculo, conforme artigo 25 da Lei 9.430/96 e artigo 521 do RIR/99.

Contudo, ao adotar outra premissa, o voto condutor do paradigma prossegue argumentando que:

Também respeitável entendimento, conforme bem exposto no acórdão nº 1102-00.318, assevera que o crédito presumido de IPI é uma recuperação de custo e, nos termos do artigo 53 da Lei nº 9.430/96, deveria ser incluído na apuração do lucro presumido diretamente, vale dizer, também sem a aplicação do percentual de apuração de 8%, porquanto já se configuraria a sua dedução do custo ressarcido no cálculo de presunção sobre as vendas efetuadas.

Há também entendimento no sentido de que esse valor, mormente para efeito do lucro presumido, salvo exceção expressa em lei, sequer há que ser incluído na base de cálculo da tributação do IRPJ e da CSLL, como o acórdão recorrido, fulcrado na natureza do ingresso de mera recuperação de custo.

Entendo que, inclusive por disposição expressa de lei, o crédito presumido de IPI corresponde à recuperação de custos, porquanto é legalmente um ressarcimento do PIS e da COFINS embutidos no custo de aquisição de insumos utilizados na fabricação de mercadorias exportadas. É uma recuperação de custos, ainda que em montante presumido. Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido para a compensação do IPI pelo exportador, nas operações de mercado interno, poderá este requerer o ressarcimento com moeda corrente, compensá-lo com débitos relativos a outros tributos e contribuições federais, ou transferi-lo para outros estabelecimentos da mesma empresa, observadas as normas pertinentes.

O acórdão recorrido entendeu que, por ser uma recuperação de custos, não deveria integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Entendo que deve se fazer uma distinção no efeito da recuperação do custo quando se trata da tributação apurada no lucro real, daquela apurada na sistemática do lucro presumido.

Muito bem, no que tange ao crédito presumido de IPI que estamos a tratar, temos que a recuperação de custo é regulada no artigo 53 da Lei nº 9.430/96, 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.

Ora, não há dúvidas sobre a tributação pelo IRPJ e pela CSLL do crédito presumido do IPI no âmbito do imposto sobre a renda e da CSLL apurados pelo lucro real, uma vez que uma recuperação de valor correspondente a custo que, a princípio, o contribuinte já deduziu, gera, por decorrência lógica, a necessidade da tributação quando de sua recuperação.

Ocorre que, no âmbito do lucro presumido, o valor recuperado de custo só deve ser adicionado ao lucro presumido para determinação do imposto de renda se o contribuinte estava, em período anterior, submetido ao lucro real e o deduziu como custo. Vale dizer, se o contribuinte recuperou o custo de período no qual tenha já se submetido à tributação pelo lucro presumido e nele permaneça, por disposição do artigo 53 da Lei nº 9.430/96, não haveria que se falar em adição à base de cálculo do Imposto sobre a Renda da recuperação de custo. O mesmo raciocínio se aplica à CSLL.

Mesmo que se admita que, em última instância, o ressarcimento tem a natureza de subvenção para custeio, enfim e a princípio tributável, inegável que, *in casu*, corresponde a uma devolução de um custo, presumivelmente calculado, relativo às contribuições incidentes sobre os insumos empregados nos produtos exportados.

No mesmo sentido, o acórdão 101-94.342 define que “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”.

Muito bem, se estamos diante de apuração do lucro presumido, por determinação do artigo 53 da Lei nº 9.430/96, esse valor deve ser adicionado ao lucro presumido, para determinação do imposto de renda, se o contribuinte não comprovar que não deduziu o custo então ressarcido do lucro real, caso tenha adotado esse regime de tributação.

Verifico que o contribuinte apurou para os anos de 2003 e 2004, o lucro pelo regime de apuração presumido, mas adotou o regime de tributação para o lucro real para os anos-calendário de 2001 e 2002. Tal informação consta do relatório da ação fiscal no processo nº 13052.000162/2005-05 (fls. 09).

Por fim, se a recuperação do custo é tributável, quando este por presunção foi deduzido do lucro real, a tributação se dá diretamente sobre o valor, no caso do reconhecimento da recuperação do custo (antes deduzido) agora no presumido. Não pode tal valor ser tratado como receita bruta, porquanto não corresponde a venda de mercadoria e a prestação de serviço. Assim, a tributação do IRPJ e da CSLL ocorre diretamente sobre o valor do custo recuperado.

O tratamento dado pelo contribuinte, como depreendo do Termo de Verificação Fiscal (fls. 16) foi o seguinte:

“A fiscalizada, equivocadamente, submeteu a receita oriunda do crédito presumido de IPI ao efeito redutor do coeficiente de presunção de 8%. Tal receita, sem dúvida alguma configura espécie enquadrada no conceito de demais receitas do art. 521 do RIR/99 e deve ser integralmente adicionada à base de cálculo do IRPJ, sem o efeito redutor do coeficiente.”

No próprio Recurso Especial da Fazenda, às fls. 139 do processo, reproduz instrução de preenchimento da DIPJ 2003/2004, citando a alínea “c) os créditos presumidos do IPI, para ressarcimento do valor da Contribuição ao PIS/Pasep e Cofins;” que por sua vez se reporta a Linha 06A/30 — *Outras Receitas Operacionais*”, não se lhe aplicando o percentual de presunção.

Do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional nesta parte.

Ocorre que, por se tratar de argumentação subsidiária do paradigma, deduzida depois da interpretação da legislação que se presta a reformar a premissa do acórdão recorrido, estas circunstâncias não podem ser eleitas como dessemelhanças para impedir a caracterização do dissídio jurisprudencial. Se estas referências não estão presentes nestes autos, isto se deu justamente porque o litígio se desenvolveu no sentido de que o crédito presumido de IPI sequer representaria receita. Assim, há divergência jurisprudencial demonstrada acerca da natureza do crédito presumido de IPI no âmbito da apuração do lucro presumido, razão pela qual também deve se CONHECIDO o recurso fazendário acerca das exigências de IRPJ e CSLL.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator no conhecimento do recurso especial da PGFN quanto à exoneração das exigências de Contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita de crédito presumido de IPI.

A PGFN suscitou divergência jurisprudencial com base nos paradigmas nº 2803-00.087 e 201-79.494 que, sob a concepção de que faturamento seria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, afirmaram a incidência daquelas contribuições sobre a receita de crédito presumido. Ressaltou que as decisões assim entenderam *mesmo após as decisões do STF (RE 390.840 – leading case – 09.11.2005)*

Referidos paradigmas, de fato, trazem entendimento que reforma a premissa do acórdão recorrido, no sentido de que o crédito presumido de IPI não representaria receita. É certo que assim se diz em face do alargamento da base de cálculo destas contribuições, já declarado inconstitucional. Todavia, o recurso fazendário foi interposto na vigência do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256/2009 – RICARF/2009 de modo que o regramento presente no momento da interposição não permitiam negar-lhe seguimento, muito embora o acórdão recorrido seja posterior à Portaria MF nº 58/2010, que incluiu o art. 62-A no RICARF, para impor a observância às decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em ação processada nos termos do art. 543-B do antigo Código de Processo Civil. Para maior clareza, os dispositivos referidos são, a seguir, transcritos:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes. *(incluído pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010 – DOU de 22/12/2010).*

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Para efeito da aplicação do caput, entende-se como outra câmara ou turma as que integraram a estrutura dos Conselhos de Contribuintes, bem como as que integrem ou vierem a integrar a estrutura do CARF.

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

§ 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 4º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

§ 5º Na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, caso o recorrente não indique a prioridade de análise, apenas os dois primeiros citados no recurso serão analisados para fins de verificação da divergência.

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 8º Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial.

§ 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade e com identificação da fonte de onde foram copiadas.

§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.

Art. 68. O recurso especial, do Procurador da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contados da data da ciência da decisão.

§ 1º Interposto o recurso especial, compete ao presidente da câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento.

§ 2º Se a decisão contiver matérias autônomas, a admissão do recurso especial poderá ser parcial.

[...]

O RICARF atual, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e alterado pelas Portarias MF nº 39 e 152/2016 e 329/2017 – RICARF/2015, permite que, em exame de admissibilidade, seja rejeitado paradigma que, dentre outras hipóteses, contraria *decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973*

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o **caput**, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no **caput** do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no **caput**, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Art. 68. O recurso especial, da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contado da data da ciência da decisão.

§ 1º Interposto o recurso especial, compete ao presidente da câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento.

[...]

Sobre a questão de fundo, em 12/12/2008 transitou em julgado o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 585.235/MG, que veiculou a seguinte decisão:

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

Decisão

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008.

Em 09/12/2015 o Tribunal fixou a tese de que “É inconstitucional a ampliação da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98”.

Contudo, como à época do exame de admissibilidade o RICARF/2009 não vedava a interposição de recurso especial frente a declaração de inconstitucionalidade em sede de repercussão geral do dispositivo legal questionado, e as inovações trazidas pelo RICARF atual situam tal vedação na análise dos paradigmas realizada por ocasião do exame de admissibilidade, assim entendida a análise preliminar de competência da presidência de Câmara na forma do art. 68 do Anexo II de ambos os RICARF, o recurso especial interposto pela PGFN deve ser CONHECIDO quanto às exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS.

No mérito, esta Conselheira assim se manifestou acerca da incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, em sistemática cumulativa, sobre receita de crédito presumido de IPI, em declaração de voto integrada ao Acórdão nº 9101-005.307:

Quanto à Contribuição ao PIS e à COFINS também exigidas sobre tais receitas, a decisão de 1ª instância as manteve sob o entendimento de que não poderia reconhecer a inconstitucionalidade do alargamento promovido nas bases de cálculo destas contribuições pelo art. 3º da Lei nº 9.718/98. Já o Colegiado *a quo* afastou essas exigências porque, em se tratando de recuperação de custos, não se confundiria com receitas de faturamento, uma vez afastado o conceito alargado considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

A PGFN contesta a interpretação dada ao conceito de receita bruta depois da definição dada pelo Supremo Tribunal Federal, defendendo que ele pode contemplar, além da venda de mercadorias e serviços, *receitas decorrentes de outras atividades empresariais*. Em seu entendimento, *não se depreende da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal que o conceito de faturamento é restrito e, muito menos, que ele está encastelado nas disposições literais da LC nº 07/70 ou da LC nº 70/91*. Como o incentivo em referência está relacionado às vendas de mercadorias para o exterior, entende que se trata de receita operacional e base de cálculo daquelas contribuições.

A I. Relatora bem demonstra que tais exigências foram calculadas na sistemática cumulativa e, assim, sua manutenção dependeria da correspondência da receita de crédito presumido de IPI com o faturamento da pessoa jurídica. Para além do entendimento firmado na 3ª Turma desta CSRF, releva notar que a exigência aqui formulada já distinguia esta receita do faturamento ao determinar sua adição ao lucro presumido, sem sujeitá-la ao coeficiente de presunção, na forma do art. 521 do RIR/99, no qual, inclusive, está consolidado o art. 53 da Lei nº 9.430/96:

Art. 521. 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 art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§ 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

§ 2º Os juros e as multas por rescisão contratual de que tratam, respectivamente, os arts. 347 e 681 serão adicionados à base de cálculo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 51 e 70, § 3º, inciso III).

§ 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).

§ 4º Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 52). *(negrejou-se)*

Na mesma linha, o RESP nº 1.611.110/RS, antes citado, traz expresso que o crédito presumido de IPI, como incentivo referente ao custo incorrido pelas exportadoras com a Contribuição ao PIS e a COFINS, trata-se de *receita operacional classificada como recuperação de custos e não como receita bruta (faturamento)*.

É certo que o faturamento nada mais é que uma recuperação de custos da pessoa jurídica, mas isto não autoriza concluir que toda recuperação de custos se identifica com o faturamento da pessoa jurídica. Para estabelecer tal correspondência necessário se faz que o custo/despesa represente, minimamente, uma anulação de item do faturamento. E tal não se verifica em relação à recuperação de valores de Contribuição ao PIS e da COFINS que pressupõem, justamente, a existência do faturamento.

Assim sendo, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN relativamente às exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS porque, como demonstrado na análise do conhecimento, o controle difuso de inconstitucionalidade mencionado no voto condutor do acórdão recorrido foi reiterado em sede de repercussão geral e tal decisão, por força do art. 62 do Anexo II do RICARF/2015, *devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF*.

Já com referência às exigências de IRPJ e CSLL, esta Conselheira assim se posicionou em declaração de voto juntada ao Acórdão nº 9101-005.307:

Acompanhei a I. Relatora no julgamento da primeira divergência jurisprudencial suscitada pela PGFN e concernente à ***inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo da CSLL, consequentemente, do IRPJ, PIS e COFINS***.

Como bem relatado, o acórdão recorrido aplicou o art. 53 da Lei nº 9.430/96 para concluir que referida receita não integraria o cálculo do lucro presumido por representar recuperação de custos e despesas. A decisão de 1ª instância mantivera a incidência sob a premissa de que o crédito presumido de IPI *representa uma renúncia fiscal da Fazenda Pública e um acréscimo patrimonial do exportador, o que lhe dá a natureza jurídica de receita*, e citou, neste sentido Soluções de Consulta das 9ª e 10ª Regiões Fiscais.

A PGFN defende que o crédito presumido de IPI é *um instrumento criado para incentivar as exportações e não opera ressarcimento patrimonial do contribuinte, o qual não sofreu dano indenizável decorrente do pagamento de PIS e COFINS, os quais eram devidos e não deixaram de sê-lo em momento posterior, inclusive porque o crédito presumido de IPI não equivale exatamente àquilo que foi pago a título de PIS e COFINS*. Assim sendo, e considerando que *subvenções e recuperações de custo são receitas operacionais*, na forma do art. 44 da Lei nº 4.506/64, devem ser elas consideradas na base de cálculo da CSLL e do IRPJ.

O paradigma nº 101-94.343 firma que, mesmo tratando-se de receita operacional destinada a redução de custos, tal parcela não poderia ser excluída do lucro tributável, dado se prestar a anular custos antes majorados. Em uma análise mais aprofundada, referida decisão, na verdade, não caracterizaria o dissídio jurisprudencial porque tem em conta apuração na sistemática do lucro real e, assim, não se reporta ao art. 53 da Lei nº 9.430/96 que orienta o acórdão recorrido. De toda a sorte, seu voto condutor traz referências contábeis úteis para o debate aqui estabelecido:

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Lei nº 9.363/96 objetivando incentivar a atividade de exportação, gerando condições favoráveis para aqueles que se dedicando a este campo de atuação tivessem possibilidade de, reduzindo sua carga tributária, concorrer no mercado internacional.

Deste modo, o contribuinte produtor-exportador de mercadorias nacionais passou a ter direito a um crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI, como ressarcimento das contribuições à COFINS e ao PIS incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno para utilização na fabricação de produtos destinados à exportação (Lei nº 9.363/96).

Assim, o produtor-exportador pode utilizar o valor do crédito presumido para abater do IPI devido no próprio período de apuração ou nos períodos subsequentes ao da apuração do crédito. Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido para compensação com o IPI devido pelo produtor-exportador, nas operações de venda no mercado interno, poderá requerer o ressarcimento em moeda-corrente, compensá-lo com débitos relativos a outros tributos e contribuições federais ou transferi-lo para outros estabelecimentos da mesma empresa, observadas as normas pertinentes.

O crédito presumido do IPI definitivo é uma recuperação de custos.

Portanto, contabilmente, o valor apurado deve ser registrado a crédito de conta retificadora do custo dos produtos vendidos, tendo como contrapartida a conta de IPI a Recolher (Passivo Circulante) ou a Recuperar (Ativo Circulante) ou, ainda, Contas a Receber (Ativo Circulante), no caso de ressarcimento em dinheiro, ou conta representativa da obrigação de pagar outro tributo com o qual for compensado, se for o caso.

A classificação contábil como recuperação de custos, em conta retificadora de custo dos produtos vendidos, justifica-se em razão de 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.

Para melhor entendimento segue abaixo um exemplo do crédito presumido do IPI:

- a) valor total dos insumos utilizados na produção em um determinado período: R\$ 1.000.000,00;
- b) receita operacional bruta auferida no mesmo período: R\$ 1.600.000,00;
- c) receita de exportação dos produtos no mesmo período: R\$ 600.000,00.

Assim, temos:

Relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do período em questão:

$$R\$ 600.000,00 \times 100 = 37,5\% R\$ 1.600.000,00$$

O percentual acima apurado é aplicado sobre o valor total dos insumos utilizados na produção do mesmo período, para a apuração da parcela relativa à fabricação dos produtos exportados:

$$37,5\% \times R\$ 1.000.000,00 = R\$ 375.000,00$$

Valor do crédito presumido do IPI acumulado no período:

$$5,37\% (*) \times R\$ 375.000,00 = R\$ 20.137,50$$

(*) Percentual fixado pelo art. 2º, § 1º, da Lei nº 9.363/96.

Assim, tendo a empresa apurado crédito definitivo do IPI no valor de R\$ 20.137,50, o procedimento recomendado pela boa técnica contábil é registrar esse valor a débito da conta de IPI a Recolher ou mesmo na conta IPI a Recuperar, em contrapartida a crédito da conta de "Crédito Presumido do IPI" em conta de resultado, qual seja, conta retificadora de custo dos produtos vendidos.

Como visto acima, referidos valores constituem indubitavelmente, recuperação de custos, pois os mesmos oneravam o custo das mercadorias exportadas. Assim, toda a recuperação de custos relativa a valores que majoravam o custo dos produtos vendidos, corresponde a um aumento do lucro do período, pois eliminam os efeitos anteriormente produzidos, independentemente do registro contábil ser procedido como redução de custos ou mesmo como receita operacional.

Bem se vê, nestes termos, que o fato de a recuperação dos valores de Contribuição ao PIS e COFINS se dar de forma estimada não é suficiente para retirar da receita correspondente a finalidade de anular as deduções contábeis destas contribuições. Esta abordagem evidencia, assim, a dificuldade em se dissociar este incentivo fiscal de seu fim para concebê-lo como receita operacional autônoma a ser adicionada ao lucro presumido.

Já o paradigma nº 9101-00.551, enfrentando especificamente a repercussão do art. 53 da Lei nº 9.430/96, traz a seguinte argumentação em seu voto vencedor:

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, diminuiriam 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.

Contudo, se o fato de a recuperação representar custo redutor do lucro presumido impedisse a exclusão da receita correspondente da base tributável, à semelhança do que firmado no Acórdão nº 101-94.343 para a sistemática do lucro real, seria de se perguntar qual aplicação restaria ao art. 53 da Lei nº 9.430/96, dado na sistemática do lucro presumido praticamente todos elementos redutores de resultado serem considerados de forma fictícia na determinação do lucro tributável. Tal interpretação, na verdade, poderia ter alguma aplicação prática em relação aos valores representativos de deduções da receita bruta, mas somente aquelas admitidas antes da aplicação do coeficiente de determinação do lucro presumido, dentre as quais não estão a Contribuição ao PIS e a COFINS incidentes sobre o faturamento, conforme art. 519 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000,99 – RIR/99, que reporta ao art. 224, parágrafo único, do mesmo Regulamento.

Assim, à semelhança da I. Relatora, análise mais aprofundada da questão também conduz à reversão do entendimento antes firmado, quando esta Conselheira, acompanhando a maioria deste Colegiado¹ assentiu com o entendimento firmado no Acórdão nº 9101-004.556, exarado em 03 de dezembro de 2019 e assim ementado:

BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º DA LEI N. 9.363/1996. POSSIBILIDADE.

O crédito presumido de IPI, apurado nos termos da Lei n. 9.363/96, integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na qualidade de “demais receitas”, pois afeta positivamente o lucro da empresa beneficiada.

Naquela ocasião, a Conselheira Andrea Duek Simantob observou a existência de decisões do Superior Tribunal de Justiça favoráveis ao cômputo, no lucro presumido, no crédito presumido de IPI, citando, inclusive a decisão proferida em EDcl no REsp nº 1.349.837/SC, proferido na sessão de 23 de abril de 2013, no qual a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça assim dispôs acerca do art. 53 da Lei nº 9.430/96:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCLUSÃO. RESTRIÇÃO À SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL. INEXISTÊNCIA.

1. Os embargos declaratórios somente são cabíveis para a modificação do julgado que se apresenta omissos, contraditórios ou obscuros, bem como para sanar possível erro material existente no acórdão, o que não ocorre na espécie. 2. O acórdão embargado deixa claro que todos os benefícios fiscais concedidos ao contribuinte, ao diminuir sua carga tributária, impactam de forma inversamente proporcional na majoração do lucro da empresa, alargando, consequentemente, a base de cálculo do Imposto de Renda.

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiu, na matéria, a Conselheira Livia De Carli Germano.

3. Não há nas razões do aresto embargado nenhuma restrição da aplicação do entendimento firmado às empresas optantes pela sistemática do lucro real, com exclusão de empresas que optem pelo lucro presumido ou lucro arbitrado.

4. O art. 53 da Lei 9.430/1996 determina que os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, devem ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do Imposto de Renda.

5. O crédito presumido do IPI não constitui *receita*, de modo que, na apuração do IRPJ segundo o *lucro real*, não há óbice legal à sua inclusão na base de cálculo do imposto, conforme assentado no aresto embargado. Do mesmo modo, se o regime for o do *lucro presumido ou arbitrado*, também é possível que os valores do benefício fiscal sejam computados, nos termos do art. 53 da Lei n. 9.430/96.

Embargos de declaração rejeitados.

Ocorre que, mais recentemente, em sessão de 19 de maio de 2020, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça assim se manifestou acerca do tema no AgInt nos EDcl no AgInt no Recurso Especial nº 1.470.968 – SC:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NÃO INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL DE CONTRIBUINTE QUE SE SUBMETE AO **REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO**. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento dos EREsp. 1.210.941/RS, da relatoria do eminente Ministro OG FERNANDES, realizado em 22.5.2019, por maioria de votos, deu provimento aos Embargos de Divergência de iniciativa do Ente Fazendário, para reconhecer a possibilidade de inclusão de crédito presumido de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, considerando que o incentivo fiscal resulta na majoração do lucro da sociedade empresária beneficiada.

2. Esse entendimento tem aplicação aos contribuintes optantes de apuração pelo lucro real, considerando que o auferimento de benefício fiscal reduz a carga tributária, majorando, ainda que de forma indireta, o lucro da empresa. Todavia, segundo expressamente diferenciado na própria ementa nos referidos EREsp. 1.210.941/RS, aos contribuintes que se submeteram ao regime de tributação do lucro presumido, que é extraído mediante a aplicação da alíquota de 8% sobre o total do seu faturamento mensal, é de se reconhecer a exclusão do crédito presumido do IPI da base de cálculo do IRPJ, pois os valores decorrentes desse benefício fiscal não são computados, a teor da regra do art. 53 da Lei 9.430/1996.

3. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.

E no mencionado julgamento exarado em Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.210.941-RS, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça assim decidiu, em 22 de maio de 2019:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. COTEJO REALIZADO. SIMILITUDE FÁTICA COMPROVADA. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º DA LEI N. 9.363/1996. POSSIBILIDADE.

1. A divergência traçada nestes autos envolve questão relacionada à inclusão do crédito presumido de IPI instituído pela Lei n. 9.363/1996 na base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

2. No acórdão embargado, entendeu-se que: "O incentivo fiscal do crédito ficto de IPI, por sua própria natureza, promove ganhos às empresas que operam no setor beneficiado na exata medida em que, e precisamente porque, reduz o volume da obrigação tributária. A menor arrecadação de tributos, portanto, não é um efeito colateral indesejável da medida, e sim o seu legítimo propósito. A inclusão de valores relativos a créditos fictos de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL teria o condão de esvaziar, ou quase, a utilidade do instituto [...] cuidando-se de interpretação que, por subverter a própria norma-objeto, deve ser afastada em prol da sistematicidade do ordenamento jurídico".

3. Já o aresto paradigma compreendeu que: "O crédito presumido de IPI previsto no art. 1º da Lei 9.363/96 integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. [...] "Todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, consequentemente, impacta na base de cálculo do IR. Em todas essas situações, esse imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc."

4. A divergência, portanto, é evidente e deve ser resolvida adotando-se o entendimento firmado no acórdão paradigma de que o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º da Lei n. 9.363/1996 integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, consequentemente, impactando na base de cálculo do imposto de renda, sobretudo à consideração de que, nessas situações, referido imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc.

5. Registre-se, no entanto, que o crédito presumido pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ apurado pelo regime do lucro presumido quando o contribuinte comprovar que se refira a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado ou, caso sujeito ao regime do lucro real, não tenha sido feita a dedução (arts. 53 da Lei n. 9.430/1996 e 521, § 3º, do RIR/1999).

6. Embargos de divergência providos, para reformar o acórdão embargado e declarar a legalidade da inclusão dos valores decorrentes de créditos presumidos de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No referido julgado, embora reconhecido que o crédito presumido de IPI, à semelhança dos demais benefícios fiscais, diminui a carga tributária mas majora o lucro da empresa, observou-se que:

Registre-se, no entanto, que o crédito presumido pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ apurado pelo regime do lucro presumido quando o contribuinte comprovar que se refira a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado ou, caso sujeito ao regime do lucro real, não tenha sido feita a dedução (arts. 53 da Lei n. 9.430/1996 e 521, § 3º, do RIR/1999). Nesse sentido, precedente de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º, DA LEI N. 9.363/96. CLASSIFICAÇÃO COMO RECEITA OPERACIONAL DO TIPO "RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS". INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO NO REGIME DO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO NO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. ART. 53, DA LEI N. 9.430/96, ART. 521, § 3º, DO RIR/99.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando obrigada a Corte de Origem a emitir juízo de valor expresso a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes.

2. O crédito presumido de IPI como ressarcimento às contribuições ao PIS e COFINS (art. 1º, da Lei n. 9.363/96) classifica-se contabilmente como "receita operacional" do tipo "valores recuperados correspondentes a custos e despesas" (art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; art. 53, da Lei n. 9.430/96; arts. 392, II e 521, § 3º, do RIR/99). Precedentes construídos a respeito da mencionada classificação contábil, ainda que no enfrentamento da inclusão do referido crédito na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS: REsp. 807.130/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17.06.2008; REsp. 1.003.029/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 19/08/2008; REsp. 813.280/SC, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJU de 02.05.06.

3. Nessa condição, integra a base de cálculo do IRPJ. Precedentes: REsp. n. 957.153/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 04.10.2012; e REsp. nº 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012.

4. No entanto, pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ apurado pelo regime do Lucro Presumido quando o contribuinte comprovar que se refira a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação pelo Lucro Presumido ou Arbitrado ou, acaso sujeito ao regime do Lucro Real, não tenha sido feita a dedução (art. 53, da Lei n. 9.430/96; e art. 521, § 3º, do RIR/99). Precedentes: EDcl no REsp. n. 1.313.755/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 16.10.2014; EDcl no REsp 1342534/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; EDcl no REsp 1.290.345/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; EDcl no REsp 1.220.230/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; REsp 1.326.324/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 27.11.2012.

5. Caso concreto em que os créditos presumidos de IPI se referem a período no qual a contribuinte se submeteu ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, havendo, portanto, a necessária aplicação do art. 53 da Lei 9.430/96 e art. 521, § 3º, do RIR/99, com exclusão da base de cálculo.

6. Recurso especial não provido.

(REsp 1.611.110/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 4/8/2016, DJe 12/8/2016)

Pertinente, assim, transcrever excertos do voto condutor do Recurso Especial nº 1.611.110/RS:

Quanto ao mérito, registro que nos precedentes REsp. n. 957.153/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 04.10.2012; e REsp. nº 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel.

Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012, este Superior Tribunal de Justiça respaldou a conduta adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil de considerar o "crédito presumido de IPI" como "**receita operacional**" para fins de composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Considerou-se ali que a técnica adotada pela lei para atingir o Lucro Real foi a de incluir como "**despesa**" o valor pago a título de **IPI** e, por consequência lógica, a inclusão como "**receita operacional**" do crédito presumido do IPI.

Ocorre que, muito embora na apuração do IRPJ e da CSLL sob o regime do Lucro Real a classificação do crédito presumido de IPI como "**receita operacional**" seja suficiente para definir que compõe a base de cálculo desses tributos já que não há dedução específica, tal não ocorre quando submetidos ao regime de apuração do Lucro Presumido. Desse modo, surgiram neste STJ os seguintes precedentes a tratar do tema sob o regime de apuração do Lucro Presumido: EDcl no REsp. n. 1.313.755/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 16.10.2014; EDcl no REsp 1342534 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; EDcl no REsp 1290345 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; EDcl no REsp 1220230 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; REsp 1326324 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 27.11.2012.

A lógica desses precedentes está calcada no fato de que dentro da sistemática global dos referidos tributos (IRPJ e CSLL), aí compreendendo todos os regimes de apuração, a "**receita operacional**" ainda subdivide-se em quatro subespécies:

- a) "**receita bruta**", compreendida esta como sendo o produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria somado ao resultado auferido nas operações de conta alheia (art. 44, I e II, da Lei n. 4.506/64; art. 12, do Decreto-Lei n. 1.598/77; art. 31, da Lei n. 8.981/95; arts. 224, 279 do RIR/99);
- b) "**valores recuperados correspondentes a custos e despesas**", compreendem recomposições de custos (art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; art. 53, da Lei n. 9.430/96; arts. 392, II e 521, §3º, do RIR/99);
- c) "**subvenções para custeio**" (art. 44, IV, da Lei n. 4.506/64; art. 392, I, do RIR/99); e
- d) "**subvenções para investimento**" (art. 38, §2º, do Decreto-Lei n. 1.598/77; art. 1º, VIII, do Decreto-Lei n. 1.730/79).

Transcrevo a letra da Lei n. 4.506/64, que didaticamente as discrimina, *in verbis*:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

- I – O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;
- II – O resultado auferido nas operações de conta alheia;
- III – As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;
- IV – As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Dessas subespécies de "receita operacional" a apuração no regime do Lucro Real tributa todas, apenas excepcionando, em alguns casos, as "subvenções para investimento". Já no regime de apuração do Lucro Presumido, não são tributados os "valores recuperados correspondentes a custos e despesas" (recomposição de custos), na forma do art. 53, da Lei n. 9.430/96, repetido pelo art. 521, §3º, do RIR/99, transcrevo:

Art. 521. 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 art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§ 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à

diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

§ 2º Os juros e as multas por rescisão contratual de que tratam, respectivamente, os arts. 347 e 681 serão adicionados à base de cálculo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 51 e 70, § 3º, inciso III).

§ 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).

§ 4º Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 52).

Ora, o que o citado artigo determina é que a base de cálculo do IRPJ apurado pelo Lucro Presumido é composta pelo somatório das seguintes parcelas (art. 25, da Lei n. 9.430/96):

1ª) Resultado da aplicação de um determinado percentual sobre a "receita bruta";

2ª) Ganhos de capital;

3ª) Rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras; e 4ª) Demais receitas e resultados positivos.

Dentro dessa última parcela ("4ª" - demais receitas) é onde se encontram todas as outras subespécies da "receita operacional" que não sejam a "receita bruta", já mencionadas nas alíneas "b", "c", e "d" (recomposição de custos e subvenções).

Ocorre que a lei excepciona a tributação pelo Lucro Presumido dos "valores recuperados correspondentes a custos e despesas" (recomposição de custos) **quando os custos e despesas se deram em período no qual o contribuinte tenha se submetido ao regime de tributação com base no Lucro Presumido ou Arbitrado**. Isto porque tais custos e despesas não puderam à época ser deduzidos da base de cálculo do tributo já que apurado pelo Lucro Presumido ou Arbitrado.

Sendo assim, o cerne da discussão quando se trata de tributação pelo Lucro Presumido é outro diferente do que ocorre com a tributação pelo Lucro Real. Se na tributação pelo Lucro Real bastava classificar o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96 como "receita operacional" para fins de compor a base de cálculo do IRPJ. Na tributação pelo Lucro Presumido é preciso investigar a que título o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96 compõe a "receita operacional", se é "recomposição de custos" (desejo do contribuinte), se é "subvenção para custeio" (determinação do fisco) ou se é "subvenção para investimento".

[...]

O Fisco, portanto, agiu de forma contraditória ao classificar agora como "subvenção para custeio" o que considerava antes "devolução de custos". Com efeito, essencial à distinção entre "subvenção" e "devolução de custos" é que a "devolução de custos" tem por causa um custo anteriormente suportado. Já a "subvenção" independe disso. Segundo a já clássica lição do Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978 (D.O.U. de 11 de janeiro de 1979) "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".

Mais adiante, o mesmo Parecer Normativo CST n. 112/78 definiu os três tipos de subvenção:

Subvenção para custeio é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas.

Subvenção para operação é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais.

[...]

[...] que subvenção para investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

De fato, o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96 auxilia a pessoa jurídica com suas despesas e seus objetivos sociais de exportação, o que poderia levar à classificação como subvenção para custeio ou operação, descartada a classificação como subvenção para investimento. No entanto, não se pode olvidar que o incentivo se refere a um custo específico, qual seja: aquele decorrente do ônus tributário suportado no mercado interno em razão dos tributos acumulados na cadeia produtiva, especificamente as contribuições ao PIS e COFINS, como esclarece a própria lei:

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.

[...]

Sendo assim, se a própria lei define o que está sendo ressarcido, se a própria lei define que houve um custo específico suportado pela pessoa jurídica e que é esse custo que está sendo amenizado, não há como fugir à classificação contábil do crédito presumido de IPI como "**valores recuperados correspondentes a custos e despesas**" (recomposição de custos), enquadradas no art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; no art. 53, da Lei n. 9.430/96; e nos arts. 392, II e 521, §3º, do RIR/99.

[...]

Com a devida vênia, em verdade os julgados merecem apenas uma leve correção. O crédito presumido de IPI não constitui receita bruta ou receita nova, mas constitui sim receita. Trata-se, como vimos, de receita operacional classificada como recuperação de custos e não como receita bruta (faturamento).

Nessa toada, o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96, não sofre a tributação pelo IRPJ e pela CSLL sob o regime do Lucro Presumido, na forma do art. 53, da Lei n. 9.430/96; e art. 521, §3º, do RIR/99.

[...] (*destaques do original*)

Portanto, embora referido julgado estivesse sob embargos de declaração julgados apenas em 17/12/2019, depois de proferido o antes citado Acórdão nº 9101-004.556, de 3 de dezembro de 2019, neste momento é possível concluir que outra é a orientação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, e que sua interpretação acerca do art. 53

da Lei nº 9.430/96 está alinhada ao entendimento adotado no acórdão recorrido e à interpretação inicialmente firmada no início deste voto.

No que se refere à CSLL, vale acrescentar que a Instrução Normativa SRF nº 390/2004, vigente à época do lançamento sob debate, já se encontra revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1700/2017, mas esta permanece dispondo da mesma forma em relação à repercussão do art. 53 da Lei nº 9.430/96 na determinação da CSLL:

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º Serão acrescidos às bases de cálculo de que tratam o caput e o § 1º:

[...]

IV - os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se a pessoa jurídica comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real e no resultado ajustado, ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado;

[...]

Estas as razões, portanto, para afirmar a aplicação do art. 53 da Lei nº 9.430/96 à receita correspondente ao crédito presumido de IPI e, assim, excluir as exigências de IRPJ e CSLL sobre tais receitas, porque calculadas na sistemática do lucro presumido.

Contudo, em exames posteriores esta Conselheira identificou a impossibilidade prática de aplicação do art. 53 da Lei nº 9.430/96 à receita de crédito presumido de IPI. Isto porque a exclusão da tributação está condicionada à comprovação, pela pessoa jurídica, de que não deduziu os custos recuperados em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real e no resultado ajustado, ou que tais encargos se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado. E, como o crédito é aferido de forma presumida, sem correspondência exata com as contribuições que pretende anular, não é possível determinar quando tais custos foram incorridos e confirmar o atendimento às condições postas na lei.

O dispositivo legal em referência, portanto, tem aplicação limitada a custos e despesas identificados e recuperados em operações que com eles guardam relação direta, como é exemplo o perdão de dívida, na parte em que alcança despesa de juros anteriores, assim debatido em processo apreciado nesta mesma reunião de julgamento por este Colegiado, no qual se afirmou o cabimento do referido dispositivo, apesar de a escolha do legislador ter sido incompatível com a interpretação que se faz acerca da dedução de custos e despesas na sistemática do lucro presumido. Neste sentido são destacados os excertos do voto condutor desta Conselheira no Acórdão nº 9101-005.670:

A apreciação do recurso especial interposto contra as exigências de IRPJ e CSLL foi assim consignada no voto condutor do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, integrado ao Acórdão nº 9101-002.052:

[...]

19. Os aludidos art. 53 da Lei nº 9.430/1996 e § 3º do art. 521 do RIR/99 tratam de recuperação de valores a título de custos, despesas e perdas. Ocorre que a recuperação de valores necessariamente pressupõe que tais valores foram incorridos/reconhecidos anteriormente.

19.1. No caso sob exame seriam dois lançamentos contábeis: o primeiro no momento em que a despesa com juros foi incorrida, e o segunda no momento em que foi recuperada, a saber:

a) no momento X0 contabiliza-se a despesa com juros, em contrapartida a juros a pagar:

D – Despesa com juros (conta de resultado despesa incorrida)

C – Juros a pagar (conta de passivo)

b) no momento X1 contabiliza-se recuperação da despesa com juros, em

contrapartida a juros a pagar:

D – Juros a pagar (conta de passivo pela extinção da dívida)

C – Insubstitência ativa (conta de resultado recuperação de despesa com juros, espécie de receita)

19.2. O mencionado art. 53, a meu ver, é uma norma de “*compensação*” do lucro presumido no momento X1, à vista do ocorrido no momento X0. De acordo com ela, a recuperação de despesas (Insubstitência Ativa - **receita** em “*sentido amplo*”) deverá compor o lucro presumido no momento X1, exceto se:

a) “*o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real*”. Nesse caso, se o lucro real no momento X0 não foi reduzido pela contabilização da despesa incorrida, então **não** há necessidade de se tributar no Lucro Presumido a Insubstitência Ativa no momento X1.

b) “*se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado*”. Aqui, ainda que em X0 a despesa tenha sido contabilizada, isso em nada interferiu na apuração do IRPJ daquele período, já que o contribuinte foi tributado com base no Lucro Presumido ou Arbitrado. Assim, no momento X1, a Insubstitência Ativa também não deverá compor o Lucro Presumido.

19.2.1. Relativamente a letra “b” acima há que se evidenciar que sempre a despesa é levada em consideração para fins de apuração do Lucro Presumido, tendo em vista que, nesta sistemática de apuração do lucro, a consideração da dedução das despesas dá-se por presunção (como visto no item 9) ou ficção (vide item 11). Assim, na realidade, o contrário do argumento do Acórdão paradigma é que opera em favor da recorrente e não o próprio argumento.

19.3. Afasto aqui a argumentação de que o início do referido art. 53, ao se utilizar da expressão da “os **valores recuperados, correspondentes a custos e despesas**...”, exige que essa recuperação de valor tenha que se dar mediante o ingresso de recursos no Caixa/Banco da empresa. Essa argumentação é imprecisa, pois não há, neste dispositivo legal, qualquer restrição à forma de recuperação de valor ou vinculação ao regime de caixa, podendo ocorrer sim por meio de extinção da dívida (redução ou baixa da conta do passivo Juros a Pagar).

19.4. Isso posto, no caso do perdão dos juros, se o contribuinte foi tributado em X0 com base no lucro real, é necessário verificar se ofereceu, ou não, a despesa

com juros naquele período. E se foi tributado em X0 pelo Lucro Presumido ou Arbitrado, não pode haver tributação de IRPJ Lucro Presumido em X1.

20. Ressalto que o fato do perdão de juros ser uma recuperação de despesa não interfere na sua natureza de receita. Entendo que a recuperação de despesa é uma espécie do gênero receita, e esse entendimento é corroborado pelo Regulamento do Imposto de Renda ao incluir o art. 53 da Lei nº 9.430/1996 no § 3º do seu art. 521, que trata de **outras receitas**.

21. O art. 53 da Lei nº 9.430/1996, a meu juízo, especialmente na suas exceções (salvo se), não é uma norma que impede a incidência do tributo, mas sim uma norma que retira da tributação que ordinariamente ocorreria (assemelha-se a uma exclusão da base de cálculo), ou seja, a incidência ocorre (dá-se a insubsistência ativa ou do passivo, caracteriza-se a receita, apresenta-se o aumento patrimonial e configura-se o fato gerador do imposto de renda), mas o valor deixa de ser tributado por força da norma de exclusão (por ser um tipo de receita específico, qual seja, recuperação de despesa).

21.1. Repiso, portanto, que o racional de "deverão ser adicionados ... salvo" é exclusão da apuração e **não** não-incidência, porque é uma disposição que vem a evitar a adição que ocorreria normalmente, ou seja, seriam adicionados (entram na base de cálculo); mas, somente por imposição da norma, deixam de sê-lo (retira-se da base de cálculo).

[...] (*destaques do original*)

[...]

No presente caso, a autoridade fiscal expressamente consigna que, examinando os Livros Razão da Contribuinte, constatou *que os juros do empréstimo não foram provisionados no passivo da empresa e conseqüentemente, quando do perdão dos mesmos não houve a baixa do exigível relativo a esta obrigação e em contrapartida o lançamento de receitas financeiras*. A Fiscalização apropriou como receitas os juros acumulados até 24/05/2004, bem como as parcelas incorridas nos meses subsequentes, até a última data de vencimento das dívidas verificada no período fiscalizado (2004 a 2007), conforme e-fls. 308/315. Logo, se acaso a Contribuinte fosse optante pelo lucro real em períodos anteriores aos fiscalizados, reconhecido está que ela não contabilizou e, por consequência, não deduziu os juros como despesa.

Esclareça-se que a Contribuinte questiona, desde a impugnação, a tributação dos valores em questão por não representarem ingressos de caixa. Não fez, porém, prova de que adotou este regime de reconhecimento de receitas. Ao contrário, nas DIPJ juntadas àquele recurso, constata-se que ao menos nos anos-calendário 2004 (e-fl. 961) e 2005 (e-fl. 971) foi indicada a adoção do regime de escrituração contábil/competência. Já no ano-calendário 2006 nada foi informado (e-fl. 983) e para o ano-calendário 2007 não consta, nos autos, a DIPJ correspondente.

Feitos estes esclarecimentos, em que pese a razoabilidade do argumento desenvolvido no acórdão recorrido, na medida em que a dedução de despesa de juros está contemplada na parcela de 92% da receita bruta auferida que não é tributada na sistemática do lucro presumido adotada por pessoas jurídicas que exercem atividades econômicas para as quais não são especificados coeficientes de presunção próprios, fato é que o legislador, embora reconhecendo que a recuperação de custos ou despesas representa receita, entendeu por afastar sua tributação se ausente demonstração **efetiva** de sua dedução na apuração do lucro tributável em momento passado, dedução efetiva que se prova por registro contábil em face dos optantes pelo lucro real, e se nega por presunção em face da opção pelo lucro presumido ou arbitrado.

Pertinente, assim, a ressalva posta no precedente acima, no sentido de que, como *sempre a despesa é levada em consideração para fins de apuração do Lucro Presumido, tendo em vista que, nesta sistemática de apuração do lucro, a consideração da dedução das despesas dá-se por presunção (como visto no item 9) ou ficção (vide item 11)*, a argumentação dos paradigmas, em verdade, operaria em favor da tributação

aqui procedida. De toda a sorte, diante da norma específica posta no art. 53 da Lei nº 9.430/96, não há como negar-lhe aplicação.

Assim, tendo a autoridade fiscal afirmado que o sujeito passivo não contabilizou as despesas de juros no passado, desnecessário se mostra investigar qual a forma de tributação por ele adotada em períodos anteriores, devendo ser aqui, o entendimento já expresso por esta 1ª Turma: o perdão de juros não integra o lucro presumido, impondo-se o afastamento das exigências de IRPJ e CSLL a este título.

Nestes termos, portanto, o legislador fez a escolha de excluir do conceito de acréscimo ao lucro presumido as receitas que apresentassem vínculo com despesas que não tivessem afetado o lucro anteriormente, quer por não terem sido deduzidas na sistemática do lucro real, quer sob a equivocada presunção de que esta dedução não teria ocorrido por adoção da sistemática do lucro presumido. Essencial, assim, esta correspondência direta entre receita e despesa, para aplicação do dispositivo, circunstância ausente no que se refere à receita de crédito presumido de IPI para recuperação de Contribuição ao PIS e de COFINS supostamente devidos pelo sujeito passivo.

Estas as razões, portanto, para reformular o entendimento acerca da matéria e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN relativamente às exigências de IRPJ e CSLL.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA.

Declaração de Voto

Andrea Duek Simantob – Conselheira

Divergi do i. Relator quanto ao tratamento no tocante à tributação da receita de crédito presumido de IPI na sistemática do lucro presumido, pois tenho me manifestado no sentido de que devem ser adicionadas à base de cálculo do IRPJ e da CSLL as respectivas receitas, extensiva, no caso dos autos, por se tratarem de receitas não adicionadas, às exigências de PIS e da COFINS.

A discussão travada gira em torno de se definir ou não, se o crédito presumido de IPI configura típica recuperação de um custo tributário ocorrido nas etapas anteriores de circulação e embutido no custo dos insumos (matéria-prima, produtos intermediários, material de embalagem, etc.), utilizados na industrialização dos produtos exportados ou se se caracteriza como **outras receitas operacionais**, constando do cômputo da Receita Bruta e por conseguinte do conceito de faturamento.

A Fazenda Nacional partiu da premissa de, ao se reconhecer que o crédito presumido de IPI, veiculado pela Lei nº 9.363/1996, ter natureza financeira, constitui-se em típica de receita operacional, na medida em que se denomina subvenção para custeio, diferindo, portanto, da ideia de recuperação de custos.

Por força dessa posição foi interposto o recurso especial para a reforma do acórdão recorrido. Aduz a Fazenda que o Regulamento do Imposto de Renda determina sejam

computadas na determinação do lucro operacional as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Nestes termos, diante da questão posta, entende-se que os valores atinentes a crédito presumido de IPI devem ser contabilizados como receita do exercício e registrados de forma separada e destacada do resultado das operações normais, por se tratarem de transferência de renda e não de capital, devendo ser adicionados 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, as quais também diante do faturamento possuem por pressuposto a adição às bases de cálculo do PIS e da COFINS cumulativa.

Penso que o raciocínio da Fazenda Nacional não merece reparos – e assim tenho decidido -, pelos motivos expostos a seguir.

O crédito presumido de IPI tem por fundamento o disposto no artigo 1º da Lei n. 9.363/96:

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.

Nota-se que o objetivo do legislador está alinhado à política de desoneração das exportações, no sentido de que, como regra geral, não devem incidir tributos nas vendas ao exterior.

A autuação fiscal decorreu, portanto, da aplicação dos artigos 25, II e 29, II, da Lei n. 9.430/96, que estabelecem (redação vigente à época dos fatos):

*Art. 25. O **lucro presumido** será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas: (grifei)*

(...)

*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)*

e

*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. (grifei)*

(...)

*II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, **as demais receitas**, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I do caput, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o [inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (grifei)*

Assim, entendo que o tratamento a ser conferido ao crédito presumido de IPI, que deve ser entendido como **crédito de natureza financeira**, que efetivamente **compõe a receita da empresa** (na rubrica “demais receitas”, acima prevista), ainda se mantém, na medida em que não há decisão em sede de repercussão geral pelo STJ e o STF deixa claro que o conceito de receita bruta também equivale a faturamento, como será demonstrado abaixo.

Sobre o assunto, releva ressaltar que o STF vem entendendo que **normas estritamente legais**, não ensejam campo de acesso junto ao Supremo.

Como se observa pelo julgado proferido pelo Exmo. Sr. Ministro Marco Aurélio Melo no RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.061.779 RIO GRANDE DO SUL:

*À mercê de articulação sobre a violência à Carta da República, pretende-se submeter a análise matéria que **não se enquadra no inciso III do artigo 102 da Constituição Federal**.(grifei)*

*A par deste aspecto, destaco dever ser observado o que decidido pelo Supremo Tribunal Federal, no extraordinário nº 1.052.277, relatoria do ministro Dias Toffoli, quanto à **inexistência de repercussão geral da questão relativa à inclusão de benefícios fiscais na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro, tema similar ao debatido no presente processo**.(grifei)*

Ou seja, o Pretório Excelso entende que o caso seria questão atinentes a normas infraconstitucionais. E, seguindo este diapasão, já ainda não temos de forma concreta posição junto ao STJ, em sede de repercussão geral, quanto à inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendo necessária a aplicação ao caso concreto o disposto na legislação tributária vigente, especialmente o disposto no Regulamento do Imposto de Renda.

As decisões sobre esta matéria, no âmbito dos Tribunais Judiciais, têm se modificado ao longo do tempo e o julgador administrativo, **até que se tenha uma posição firmada pelos tribunais superiores**, precisa firmar sua posição pautada nos alicerces legais impostos pela legislação tributária vigente, bem como nos conceitos atinentes à receita bruta e faturamento já estanques e decididos pelos tribunais superiores. Aí o motivo da minha divergência e que tal qual no precedente de minha relatoria (ac. 9101-004.556), mantenho o entendimento ora esposado, até que as questões sejam decididas de forma que vincule esta Conselheira, o que, até então, não ocorreu.

Destaco, ainda, para confirmar minhas razões de divergência, não só quanto ao IRPJ e CSLL, mas também quanto ao PIS e à COFINS, junto ao i. Relator, decisão do Ministro Luiz Fux, no RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 1.022.657 MINAS GERAIS, onde se dispõe sobre o conceito de Receita Bruta (equivalente à faturamento):

(...)“No que se refere à matéria de fundo, verifica-se que o Tribunal a quo julgou a lide nos seguintes termos:

*“As bases de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS, **seja o ‘faturamento’ (receita bruta operacional)**, para as empresas ainda sujeitas à Lei nº 9.718/98, **sob o regime cumulativo**, seja a ‘receita bruta’, para as submetidas às Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, sob o regime não-cumulativo, denotam que **tais conceitos (faturamento ou receita bruta) distinguem-se de receita ‘líquida’ auferida pelas empresas**. Em ambas as hipóteses, a base de cálculo resulta das negociações envolvendo venda de mercadorias/serviços, fato gerador das imposições, sendo certo que custo da ‘taxa’ resta embutido no preço dos negócios entabulados com os consumidores.*

(...) *É pertinente sinalar que a receita bruta de vendas auferida pela autora inclui as taxas e comissões pagas às administradoras de cartão de crédito, na exata dicção do art. 1º, § 1º, Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. **Tudo quanto entra na empresa a título de preço pela venda de mercadorias é receita, para o efeito de incidência da contribuição ao PIS e à COFINS**, não tendo qualquer relevância, em termos tributários, a parte destinada às despesas com vendas, que obviamente não representam ingressos financeiros.*

*Aliás, as exclusões da base de cálculo permitidas pela legislação estão previstas no § 3º do art. 1º e são ‘*numerus clausus*’. (...) Com efeito, concluir que a ‘taxa’ controversa não integra a base de cálculo do PIS e/ou da COFINS exige interpretação ampla de conceitos legais de modo favorável à parte impetrante, contrariando primeira leitura dos comandos normativos, o que malferia a tipicidade e a estrita legalidade tributárias, não se podendo evocar equidade para dispensa de tributos (art. 111 c/c art. 108 do CTN). A matéria não é recente nesta Corte, cujo entendimento se consolidou no sentido de que ‘a taxa de administração de cartão de crédito ou débito é custo operacional que o estabelecimento comercial paga à administradora, não estando inclusa nas exceções legais que permitem subtrair verbas da base de cálculo da COFINS e do PIS’.” (...)*

Nesse contexto, o acórdão recorrido não divergiu da orientação firmada por esta Corte, de que “receita bruta” e “faturamento” são termos considerados equivalentes para fins tributários e expressam a totalidade das receitas percebidas pelo contribuinte com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, ou seja, consistem na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.

No mesmo sentido:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS E PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS. BASE DE CÁLCULO. CONCEITO DE RECEITA BRUTA E FATURAMENTO. INCLUSÃO DO VALOR REFERENTE À COMISSÃO COBRADA POR ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO. JULGADO RECORRIDO CONSOANTE À JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.” (RE 902.734-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe de 13/10/2015)

“DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PIS E COFINS. TAXAS E COMISSÕES PAGAS ÀS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO. RECEITA BRUTA E FATURAMENTO. TOTALIDADE DOS VALORES AUFERIDOS COM A VENDA DE MERCADORIAS, DE SERVIÇOS OU DE MERCADORIAS EARE 1022657 / MG SERVIÇOS. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

Nos termos da jurisprudência da Corte, incide Pis e Cofins sobre a totalidade dos valores auferidos no exercício das atividades empresariais do contribuinte. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 853.463-AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 18/9/2015) “Agravo regimental no recurso extraordinário. Prequestionamento. Ausência. Tributário. Prazo prescricional para repetição. LC nº 118/05. Taxa de administração de cartão de crédito. PIS e COFINS. Receita bruta e faturamento. Sinônimos. Precedentes. 1. Não se admite o recurso extraordinário quando o dispositivo constitucional que nele se alega violado não está devidamente prequestionado. Incidência das Súmulas nºs 282 e 356/STF. 2. A orientação firmada no RE nº 566.621/RS reconheceu a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC nº

*118/05, considerando válida a aplicação do novo prazo de 5 anos, tão somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005, situação na qual se enquadra o presente feito. 3. O STF firmou o entendimento de que **a receita bruta e o faturamento, para fins de definição da base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS, são termos sinônimos e consistem na totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, assim entendido como a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.** 4. Agravo regimental não provido.” (RE 827.484-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, DJe de 30/4/2015) (grifei)*

Portanto, forte na premissa de que eventuais incentivos fiscais, embora diminuam a carga tributária, por isso mesmo acabam por majorar o lucro das empresas, com impacto positivo na base de cálculo a ser apurada, correto o enquadramento efetuado pela autoridade fiscal.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob - Conselheira