



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13052.000294/2005-29
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.662 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 13 de agosto de 2021
Recorrente CURTUME AIMORÉ S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. CONTEXTOS FÁTICOS JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial se o acórdão recorrido não enfrentou a questão acerca do momento de oferecimento da receita à tributação, bem como se os acórdão apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto jurídico distinto, concernente apenas à caracterização do crédito presumido de IPI como receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente 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, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Alexandre Evaristo Pinto, substituído (a) pelo(a) conselheiro(a) Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.662 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 13052.000294/2005-29

Relatório

Trata-se de recurso especial do contribuinte (e-fls. 516 e seguintes) interposto em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1101-00.353 (e-fls. 488 e seguintes), pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, na sessão de 01 de setembro de 2010 que, por maioria de votos, negou provimento ao recurso de ofício e voluntário do contribuinte, para manter a exigência fundada na falta de inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL das receitas provenientes quanto ao crédito presumido de IPI.

O processo cuida de lançamento de ofício relativo ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário de 2002, 2003, 2004, no qual foi autuada a omissão na base de cálculo de parte das receitas oriundas de crédito presumido do IPI.

Consta do Relatório da Ação Fiscal (fls. 11/19), que o crédito tributário foi constituído em decorrência da apuração de omissão parcial de receitas oriundas de crédito presumido de IPI, na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social, conforme detalhamento constante referido relatório. Com a ciência das autuações, o contribuinte apresentou impugnação, deduzindo as seguintes considerações:

- Que restou demonstrado que a tributação dos referidos valores no IPPJ ocorreu no ano-calendário de sua competência, no qual foram protocolizados os pedidos de ressarcimento ou em que os créditos foram utilizados em processo de compensação, anteriores a informação de sua liquidez e certeza.

- Quanto à CSLL, o impugnante, às fls. 318-325, repete os mesmos argumentos apresentados contra o IRPJ.

- Por fim, requer o impugnante a insubsistência total dos Autos de Infrações.

A DRJ converteu o julgamento em diligência e após exame dos elementos apresentados, a fiscalização encerrou o procedimento conforme Termo de fls. 369-371, fazendo, em síntese, os apontamentos a seguir:

a) Conforme cópia do Livro Diário Geral de dezembro de 2002 (fl. 373), o contribuinte ofereceu à tributação no ano-calendário de 2002 o valor de R\$ 1.038.575,43, via crédito da conta n.º 50015 (Lucros/Prejuízos Mensais). Esse valor transferido é oriundo de débito à conta 41.890 - Crédito Presumido de IPI - PIS/COFINS (fl. 333).

b) Para o ano-calendário de 2003, o contribuinte adotou a mesma sistemática contábil descrita em relação ao ano-calendário de 2002. Conforme cópia do Livro Diário Geral de dezembro de 2003 (fl. 376) o contribuinte transfere valores para crédito da conta n.º 50015 (Lucros/Prejuízos Mensais) a partir de débito à conta 41.890 - Crédito Presumido de IPI - PIS/COFINS (fl. 335).

c) O crédito presumido relativo a janeiro de 2004, no valor de R\$ 254.075,17, apurado conforme linha 57 do DCP do 1º trimestre de 2004 (fl. 248), não se verifica lançado na conta Razão 41890 - Crédito Presumido de IPI- PIS/COFINS, oportunamente, em 31/01/2004.

Para janeiro daquele ano, e períodos posteriores, há unicamente a contabilização de créditos de PIS e COFINS não cumulativos.

d) Quanto à questão referente ao contribuinte haver ou não efetuado pedido de ressarcimento do valor do crédito presumido do IPI apurado em janeiro de 2004, cabe dizer que houve sim pedido de ressarcimento em relação ao valor apurado de R\$ 254.075,17, conforme cópia da PERDCOMP juntada às fls.378-410.

A 1ª Turma da DRJ/Santa Maria, em decisão proferida 21 de março de 2007, por unanimidade de votos, julgou procedentes em parte os lançamentos, com base nos seguintes fundamentos:

- O litígio repousa sobre a forma e o momento que devem ser reconhecidos os valores apurados a título de crédito presumido do IPI. Para tanto, fundamental definir a natureza do crédito presumido do IPI.

- Entende-se que o crédito presumido do IPI seja uma subvenção que, a teor do Parecer Normativo CST n.º 2 de 1978, publicado no Diário Oficial da União do dia 11 de janeiro de 1979, se caracteriza como “um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor”. Trata-se de verba que incrementa o patrimônio da pessoa jurídica, como se tivesse sido aportada pelos sócios, sem que “isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação”. As subvenções podem ser de operação (custeio é sinônimo) ou investimento.

- A subvenção de custeio destina-se a auxiliar o recebedor no enfrentamento de despesas operacionais. No dizer 'do Parecer Normativo CST 2/1978, as “operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez, por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas SUBVENÇÕES”.

- O crédito presumido do IPI é justamente isto, um aporte financeiro do Estado destinado a desonerar as exportações dos encargos decorrentes da incidência do PIS e da Cofins, de sorte a emprestar competitividade aos produtos brasileiros no âmbito do comércio exterior. Historicamente, as exportações isoladamente consideradas são protegidas da incidência do PIS e da Cofins. Não se trata de subvenção de investimento, pois não se destina “à implantação ou expansão de investimentos econômicos”, nos termos do artigo 38, parágrafo 2º, do Decreto-Lei n.º 1.598, 30 de dezembro de 1977.

- As subvenções de operação e de investimento são conceituadas em função da destinação, respectivamente, como correntes e especiais. Assim, concluo ser o crédito presumido do IPI uma subvenção de custeio, por tal motivo, corrente.

- A interpretação dessa regra deve observar o princípio lógico que orienta todo o saber jurídico, dessa forma, quando a norma faz referência ao “recebimento efetivo” de doações e subvenções não está se referindo à sua realização financeira, pois isso implicaria a negação da norma maior insculpida no caput, que afasta textualmente esse critério. A validade dessa afirmação é confirmada pela situação concreta de que ora se trata, pois a realização do benefício prescinde de qualquer atividade estatal, bem como da transferência de numerário para o beneficiário.

- Nesse aspecto, disse bem a fiscalização (fls. 370-371): Em sendo o crédito presumido apurado mensalmente e consolidado trimestralmente, mediante a entrega do Demonstrativo do 'Crédito Presumido -DCP, há, no respectivo mês/trimestre de apuração, o surgimento de uma disponibilidade econômica, coisa perfeitamente conversível em moeda mediante compensação com tributos ou ressarcimento em espécie, inclusive. E essa disponibilidade pode ser usufruída de imediato (caso da compensação com tributos relativos ao próprio mês/trimestre), ou em momento futuro (caso de compensações futuras ou ressarcimentos em espécie). Fato é que surge a disponibilidade a ser tributada no respectivo trimestre de apuração do crédito.

Decidiu, assim, exonerar parte dos lançamentos, referente aos anos-calendário de 2002 e 2003 Mas manteve a exigência fundamentada em omissão de receitas de crédito presumido de IPI para o ano-calendário 2004.

Irresignado com a decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 448), contestando os fundamentos da decisão, afirmando que não seria este benefício uma subvenção de custeio; que, no entender do acórdão recorrido, os valores correspondentes ao referido benefício fiscal deveriam ter sido oferecidos à tributação no mês de competência no qual fossem apurados, pois esses corresponderiam a uma espécie de subvenção; que contrariamente a isso, a recorrida entende que os valores correspondentes ao crédito presumido de IPI devem ser oferecidos a tributação quando do efetivo aproveitamento, mediante compensação ou restituição; que a recorrente recolheu imposto de renda e contribuição social sobre os valores do benefício fiscal. Sendo que, todavia, os recolheu quando da efetiva utilização dos valores do benefício fiscal; reiterou, ainda, que o crédito presumido do IPI não integra o conceito de receita para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Em 01 de setembro de 2010, a 1ª Turma da 1ª Câmara negou provimento ao recurso do contribuinte, para manter a exigência a autuação no que tange ao crédito presumido do IPI, em decisão assim ementada:

RECURSO “EX OFFICIO” - Devidamente fundamentada nas provas dos autos e na legislação pertinente a insubsistência das razões determinantes de parte da autuação, é de se negar provimento ao recurso necessário interposto pelo julgador "a quo" contra a decisão que dispensou parcela do crédito tributário da Fazenda Nacional.

RECURSO VOLUNTÁRIO - IRPJ/CSLL - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI - REGISTRO CONTÁBIL - APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL - O crédito presumido de IPI instituído pela Lei n.º 9.636/96, que é calculado de forma presumida, independentemente dos encargos tributários efetivamente incorridos pela contribuinte exportadora em seus custos dos produtos comercializados, representa uma subvenção' de custeio. Segundo o RIR/99, art. 392, serão 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, observado, ainda, o PN/CST n.º 2/78.

Em suma, a então 1ª TO da Primeira Câmara/1ª Seção do CARF manteve a autuação, apoiando-se na tese de que o crédito presumido de IPI tem a mesma natureza da subvenção para custeio e, nessas condições, deve o seu valor ser computado como receita do exercício na determinação do lucro operacional, como orienta o PN/CST n.º 2/78, e, assim, sujeito à incidência de IRPJ e CSLL.

Com a ciência da decisão, o contribuinte apresentou recurso especial, repisando os argumentos do recurso voluntário (fls. 516 e seguintes), indicando como paradigmas para a demonstração da divergência os acórdãos 107-06.276 e 101-94.342, admitido pelo despacho de admissibilidade de fls. 550/552.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial do contribuinte (fls. 554 e seguintes) defendendo, em síntese, que:

- a) Não há dúvida que o valor monetário decorrente do crédito presumido de IPI constitui receita, dado que altera positivamente o patrimônio da empresa, devendo ser submetido à tributação do IRPJ e da CSLL, nos termos da legislação que rege a matéria;
- b) Verifica-se que a contribuinte optou pela tributação segundo o sistema do lucro presumido. Assim, considera-se como tributável, independentemente de despesas incorridas e de resultados alcançados, sempre um percentual da receita bruta auferida, correspondente à 8% para o IRPJ (regra geral que se aplica à contribuinte em apreço) e à 12% para a CSLL (regra geral que se aplica à contribuinte em apreço);
- c) Ocorre que, além das receitas sujeitas ao percentual de presunção de lucro, existem outras receitas que devem ser adicionadas ao resultado obtido pela aplicação do referido percentual para a determinação da base de cálculo sujeita à alíquota, conforme definido nos arts. 25, 28 e 29 da Lei nº 9.430/96, razão pela qual devem estas receitas serem oferecidas à tributação;
- d) Veja que a Lei nº 9.363, de 16 de dezembro de 1996, estabelece que a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do IPI, como ressarcimento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes nas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação. E, portanto, tal crédito deve ser oferecido à tributação de IRPJ e CSLL;
- e) O valor do crédito presumido do IPI não está compreendido na definição de receita bruta, prevista no art. 31 da Lei nº 8.981/95 e no art. 224 do RIR/99;
- f) Trata-se de receita classificada como “outra receita operacional”, a qual, segundo o disposto no art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) e nos arts. 25, 28 e 29, II, da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser adicionada diretamente à base de cálculo do IRPJ e à da CSLL;
- g) Assim, sobre os valores determinados a partir da receita bruta, pela aplicação dos percentuais de presunção de lucro, adicionados das demais receitas, dentre elas o crédito presumido do IPI, é que incidirão as alíquotas do IRPJ e da CSLL;
- h) Destaque-se, ainda, que a alegação do contribuinte, acolhida pelo acórdão ora recorrido, de que a natureza jurídico-tributária desse benefício fiscal é de recuperação de custos, concedido a título de ressarcimento, não tem o condão de excluir o crédito presumido de IPI da tributação do IRPJ e da CSLL;

- i) É que o art. 53 da lei 9.430/96, assim como o supracitado art. 521 do RIR/99, em seu parágrafo 3º, definem que, mesmo nessa hipótese, o valor recebido a esse título deve ser acrescido à base de cálculo;
- j) Ressalte-se que uma recuperação de custos representa um correspondente aumento do lucro do período. Logo, deve se submeter à incidência do IRPJ e da CSLL;
- k) Assim sendo, conclui-se que, uma vez recuperados os custos via crédito presumido do IPI, deve-se providenciar o estorno dos seus efeitos no lucro, seja pela contabilização como receita, seja pela contabilização como conta redutora de custos.

Requer, portanto, a Fazenda Nacional, seja negado provimento ao recurso do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrea Duek Simantob, Relator.

1. Conhecimento

O conhecimento do recurso especial do contribuinte, ao qual foi dado seguimento pelo despacho de fls. 550/552 e seguintes, não foi questionado pela Fazenda Nacional.

Ocorre que devem ser tecidas algumas considerações sobre a questão do conhecimento.

Nos termos preambulares do Recurso Especial, a contribuinte delimita seu objetivo: **reconhecer o direito à tributação do Crédito Presumido do IPI no mês em que ocorreu o efetivo aproveitamento ao invés do mês de competência em que foram apurados, por se tratar de uma receita operacional classificada como recuperação de custos**

Nessa toada, indicou como paradigmas o Acórdão n.º 107-06.276 e o Acórdão n.º 101-94.342

Os paradigmas registraram as seguintes ementas:

Acórdão n.º 107-06.276

IRPJ - RECUPERAÇÃO DE CUSTOS - CRÉDITO PRESUMIDO PIS/COFINS - Se a empresa pleiteou o benefício fiscal é porque não há dúvidas de que o custo dos insumos está onerado por aquelas exações. Se parte ou todo esse custo (PIS/COFINS) foi recuperado, via crédito presumido do IPI, deve-se providenciar o estorno dos seus efeitos no lucro e, por conseqüência, no resultado tributável pelo imposto de renda. O estorno dá-se pela contabilização da 'receita'. Por tratar-se de crédito junto ao poder

público, a 'receita' poderá ser reconhecida no momento da compensação ou do ressarcimento em espécie.

Acórdão n.º 101-94.342

IRPJ - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI — REGISTRO CONTÁBIL - APURAÇÃO DO LUCRO REAL — 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.

Para o colegiado *a quo*, o crédito presumido de IPI tem natureza de “Subvenção de Custeio” e deve ser registrado no resultado do exercício em uma conta do grupo de Receitas, e precisa ser oferecido à tributação pelo IRPJ e CSLL no momento da apuração dos créditos.

Já os paradigmas apresentados no especial deduziram tese, no sentido de que o crédito presumido do IPI tem natureza de recuperação de custos e deve ser classificado em conta retificadora de custo dos produtos vendidos, por se tratar 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. A 'receita' obtida com essa recuperação de custos poderia ser reconhecida no momento da compensação ou do ressarcimento em espécie.

Por seu turno, ocorre que no recorrido apenas se decidiu que o crédito presumido de IPI, por ser uma subvenção para custeio, deveria integrar o lucro operacional, sujeitando-se ao IRPJ e à CSLL, bem como à incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS. Nada se definiu acerca do momento dessa tributação. De se notar, também, que não há exigência de Contribuição ao PIS e de COFINS nestes autos.

O contribuinte, por sua vez, ingressou diretamente com recurso especial, no qual pretende discutir, também, **o momento da tributação daquele crédito**, e inclusive aduz que o recorrido teria decidido pela tributação no momento da apuração dos créditos, e não de sua efetiva utilização, como procedido em sua escrituração.

Nada, porém, foi assim consignado no voto vencedor do acórdão recorrido, que se prendeu, apenas, à *definição da natureza do crédito presumido de IPI apurado pela contribuinte*, e concluiu que *o crédito presumido de IPI objeto da Lei n.º 9.393/96 é uma subvenção de custeio*.

O paradigma n.º 107-06.276 reconhece deve ser estornada da apuração do lucro a oneração dos insumos com as exações recuperadas por meio do crédito presumido, e de plano afasta este valor, que não seria receita, da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, para afirmar correto o reconhecimento da receita *no momento da compensação ou do ressarcimento em espécie*. Ao final, porém, conclui ser indevida sua exclusão na apuração do lucro real e nega provimento ao recurso voluntário.

O paradigma n.º 101-94.342 também menciona que o sujeito passivo, embora tenha reconhecido o crédito presumido de IPI como receita, excluiu o mesmo do lucro tributável e assim conclui ser indevida, na medida em que as recuperações ou devoluções de custos são computadas no lucro operacional, na forma do art. 335, II do RIR/94. Também nele é negado provimento ao recurso voluntário.

O fato de ambos paradigmas concluírem por negar provimento aos recursos voluntários examinados permite concluir que em ambos foram analisadas exclusões do lucro tributável, possivelmente para anulação fiscal da receita contabilizada. E, neste cenário, as exclusões foram tidas por indevidas, vez que o crédito presumido de IPI seria receita que integraria aquele lucro, dada a precedente oneração.

Assim, o único ponto decidido nos paradigmas é convergente com a decisão do recorrido.

Neste sentido, verifica-se que no caso não há prequestionamento da matéria que o contribuinte trouxe para a discussão no âmbito desta CSRF, através do seu especial e, ainda que se admita que a questão acerca do momento do oferecimento à tributação vinha sendo debatida no processo e foi implicitamente afastada no acórdão recorrido, fato é que os paradigmas não trouxeram à baila esta questão, mas apenas o fato de avaliar se a receita de crédito presumido de IPI poderia ser excluída do lucro tributável.

Por tais razões, não conheço do recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Relatora

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A Contribuinte aponta que o acórdão recorrido difere do paradigma n.º 107-06.276 *acerca da natureza do crédito presumido e do momento de sua contabilização*. O mesmo se verificaria em relação ao paradigma n.º 101-94.342. Isto porque a *decisão recorrida, ao entender que o Crédito Presumido do IPI se classifica como subvenção de custeio e precisa ser oferecida à tributação pelo IRPJ e CSLL no momento da apuração dos créditos, discrepa frontalmente no entendimento esposado nos paradigmas indicados*. Na sequência, diz que *a discussão remanescente restringe-se à definição do momento em que deve ser reconhecida, como receita tributável, para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, os valores relativos ao “Crédito Presumido de IPI, para ressarcimento das contribuições para o PIS e COFINS”, instituído pela Lei 9363/96*. Afirma entender que *os valores correspondentes ao crédito presumido de IPI devem ser oferecidos à tributação quanto do efetivo aproveitamento, mediante compensação ou restituição* e assevera que recolheu os tributos devidos nos anos-calendário 2003 e 2006.

O exame de admissibilidade trouxe, apenas, que:

Na decisão recorrida, o relator entende que o Crédito Presumido de IPI, apurado pelo contribuinte, como ressarcimento das contribuições para o PIS e Cofins, conforme incentivo instituído pela Lei n.º 9363/1996, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ostentariam caráter de subvenção de custeio.

Os recursos decorrentes da subvenção de custeio seriam contabilizados como receita do exercício e registrados de forma separada e destacada do resultado das operações normais, pois tratar-se-iam de transferência de renda e não de capital. Essa receita integraria o lucro operacional, sujeita ao IRPJ, bem como à CSLL, ao PIS e à Cofins.

De outro modo, no Acórdão n.º 101-94.342, o relator entendeu que o crédito presumido do IPI definitivo seria uma desoneração do custo do produto vendido, utilizado 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. Assim, o produtor-exportador pode utilizar o valor do crédito presumido para abater do IPI devido no próprio período de apuração ou nos períodos subseqüentes ao da apuração do crédito.

Contrariamente ao acórdão recorrido, também, entendeu o relator do Acórdão n.º 107-06.276. Para ele, o crédito presumido do IPI seria utilizado como ressarcimento das contribuições ao PIS e a Cofins. Por tratar-se de crédito junto ao poder público, a 'receita' poderia ser reconhecida no momento da compensação ou do ressarcimento em espécie.

Registre-se que embora o Acórdão n.º 107-06.276 traga essa referência acerca do momento da tributação do referido crédito, adiante se demonstrará que esta matéria não foi objeto de decisão por aquele Colegiado.

De seu lado, a PGFN apenas defende a tributação do crédito como acréscimo à base de cálculo do lucro presumido, inclusive por determinação do art. 53 da Lei n.º 9.430/96. Note-se, porém, que a presente exigência foi formalizada na sistemática do lucro real.

O voto vencido do acórdão recorrido n.º 1101-00.353 principia mencionado que *a matéria sob exame diz respeito a definição do momento em que deve ser reconhecido na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, do valor correspondente ao crédito presumido*

de IPI, para ressarcimento das contribuições para o PIS e COFINS, instituídos pela Lei nº 9.363/1996, mas apenas traz as seguintes conclusões sobre a questão:

Nessas condições, não há como aceitar o entendimento de que o benefício fiscal corresponde a uma receita da empresa que adquire os insumos para industrialização, mas sim uma simples recuperação de custos, sendo essa a forma exata para o registro contábil dos valores correspondentes. Portanto, a correta contabilização deve ser feita em contrapartida a uma conta de “Recuperação de Custos”, conta redutora dos custos (quais sejam, das contas representativas de matéria-prima, produtos intermediários, material de embalagem, etc.), vindo a refletir de forma positiva no resultado do período

Assim, não é cabível acolher o entendimento do Fisco no sentido de tratar o ressarcimento como receitas normais da empresa, visto que na realidade, corresponde o mesmo uma recuperação de custos. Aliás, o artigo 279 do RIR/99 assim define: “a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia”.

Contudo, prevaleceu a conclusão assim expressa no voto vencedor do acórdão recorrido:

À luz das disposições acima, tem-se que as subvenções de custeio ou operação serão computadas na determinação do lucro operacional, se recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (art. 392). Os recursos decorrentes da subvenção de custeio são 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, como indicado no item 4 do já mencionado PN/CST nº 2/78. Tratar-se-ia de receita integrante do lucro operacional, sujeita ao IRPJ, bem como à CSLL, PIS e COFINS.

Nestes termos, portanto, apenas se decidiu que o crédito presumido de IPI, por ser uma subvenção para custeio, deveria integrar o lucro operacional, sujeitando-se ao IRPJ e à CSLL, bem como à incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS. Nada se definiu acerca do momento dessa tributação. De se notar, também, que não há exigência de Contribuição ao PIS e de COFINS nestes autos.

A Contribuinte, por sua vez, ingressou diretamente com recurso especial, no qual menciona pretender discutir, também, o momento da tributação daquele crédito, e inclusive assevera que o acórdão recorrido teria decidido pela tributação no momento da apuração dos créditos, e não de sua efetiva utilização, como procedido em sua escrituração. Nada, porém, foi assim consignado no voto vencedor do acórdão recorrido, que se prendeu, apenas, à *definição da natureza do crédito presumido de IPI apurado pela contribuinte*, e concluiu que *o crédito presumido de IPI objeto da Lei nº 9.393/96 é uma subvenção de custeio*. Ainda que tenha sido negado provimento ao recurso voluntário, não é possível inferir, dessa negativa, que o Colegiado *a quo* discordou do entendimento da Contribuinte acerca do momento da tributação. Apenas se pode concluir que não há decisão quanto a este ponto.

O paradigma nº 107-06.276, por sua vez, reconhece que deve ser estornada, da apuração do lucro, a oneração dos insumos com as exações recuperadas por meio do crédito presumido, e de plano afasta este valor, que não seria receita, da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, para, na sequência, afirmar correto o reconhecimento da receita *no momento da compensação ou do ressarcimento em espécie*. Ao final, porém, conclui ser indevida sua exclusão na apuração do lucro real e nega provimento ao recurso voluntário. A

referência acerca do momento da tributação surge, apenas, em transcrição doutrinária consignada no voto condutor do paradigma, sem que a matéria estivesse em discussão.

O paradigma n.º 101-94.342 também menciona que o sujeito passivo, embora tenha reconhecido o crédito presumido de IPI como receita, promoveu sua exclusão do lucro tributável e assim conclui ser esta indevida, na medida em que as recuperações ou devoluções de custos são computadas no lucro operacional, na forma do art. 335, II do RIR/94. Também nele é negado provimento ao recurso voluntário.

O fato de ambos paradigmas concluírem por negar provimento aos recursos voluntários examinados permite concluir que em ambos foram analisadas exclusões do lucro tributável, possivelmente para anulação fiscal da receita contabilizada. E, neste cenário, as exclusões foram tidas por indevidas, vez que o crédito presumido de IPI seria receita que integraria aquele lucro, dada a precedente oneração dos custos com a Contribuição ao PIS e a COFINS a serem compensadas com aquele benefício.

Assim, o único ponto decidido nos paradigmas é convergente com a decisão do recorrido. E, no ponto em que o primeiro paradigma n.º 107-06.276 poderia sustentar a pretensão da Contribuinte de postergar o registro da receita para o *momento da compensação ou do ressarcimento em espécie*, além deste tema não ter sido objeto, propriamente, de decisão no paradigma, tem-se que o acórdão recorrido não tratou do tema, apenas constando, da introdução do voto vencido, que esta matéria seria objeto de recurso, mas sem que ela tenha sido efetivamente decidida.

Retroagindo um pouco mais no litígio, tem-se na decisão de 1ª instância o relato de exigências, apenas, de IRPJ e CSLL na sistemática do lucro real, e isto em razão de omissão parcial das receitas correspondentes ao crédito presumido de IPI, asseverando a Contribuinte, em impugnação, que contabilizara as receitas no momento da aquisição de disponibilidade econômica e jurídica ocorrida *a partir da protocolização dos respectivos pedidos de ressarcimento*. O lançamento, contudo, foi mantido mediante classificação do referido crédito como subvenção de custeio e afirmação de que deve ser respeitado o regime de competência para seu reconhecimento, a cada apropriação trimestral no Demonstrativo de Crédito Presumido, sendo descabida a pretensão de reconhecimento no seu “recebimento efetivo”. Afastou-se, assim, apenas as receitas já oferecidas à tributação pela Contribuinte.

A parcela cancelada da exigência foi submetida a reexame necessário e, para negar provimento ao recurso de ofício, apenas fundamentou-se que os valores se tratariam de simples ajustes de valores que deveriam ser excluídos da exigência tributária.

De todo o exposto, conclui-se que não há prequestionamento da matéria que a Contribuinte pretendeu discutir por meio do recurso especial e, ainda que se admita que a questão acerca do momento do oferecimento à tributação vinha sendo debatida no processo e foi implicitamente afastada no acórdão recorrido, fato é que os Colegiados que proferiram os paradigmas não foram provocados a decidir esta questão, mas apenas a avaliar se a receita de crédito presumido de IPI poderia ser excluída do lucro tributável.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA