



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

RVL-D

Processo nº 13839.001801/2006-85
Recurso nº 167.657 Voluntário
Acórdão nº 1803-00.393 – 3ª Turma Especial
Sessão de 09 abril de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente MARCCAFERI DO BRASIL LTDA.
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2005

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. 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 receita operacional, sendo inadmissível a sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Ausnete, justificadamente, o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior.


SELENE FERREIRA DE MORAES – Presidente e Relatora

EDITADO EM: 09 JUL 2010

Participaram, da sessão de julgamento os Conselheiros: Selene Ferreira de Moraes, Walter Adolfo Maresch, Luciano Inocência dos Santos e Sergio Rodrigues Mendes.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

“Trata o presente processo de Pedido de Restituição de fl. 01, protocolado em 19 de junho de 2006, por meio do qual a interessada solicita a restituição de valores recolhidos como Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica-IRPJ, no montante de RS 42.343,67, relativo ao ano-calendário de 2004.

2 A autoridade fiscal indeferiu o pedido, nos termos do Despacho Decisório de fls. 18/20, que se transcreve, parcialmente:

(...)

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

A Lei nº 9 363, de 1996, ou alternativamente a Lei nº 10.276, de 2001, trata do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS):

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.

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

É necessário, neste ponto, determinar a natureza jurídica do crédito presumido do IPI. As operações de exportação são comumente protegidas de incidência tributária, em especial, das contribuições sobre o faturamento. Entretanto, o valor do produto a ser exportado encontra-se, em geral, afetado pela

tributação incidente nas etapas anteriores de sua produção e circulação.

Sendo impraticável a desoneração da produção desde suas etapas iniciais, a legislação outorga formas de o exportador obter um crédito como ressarcimento dos valores relativos às contribuições PIS e COFINS que se encontram embutidas no custo do produto, como é o caso do crédito presumido do IPI.

O crédito presumido do IPI não significa devolução de pagamento indevido, já que nada foi recolhido pelo exportador, e nem mesmo pelos seus antecessores, de forma indevida. Na realidade, trata-se de um estímulo financeiro. Esta forma de renúncia fiscal caracteriza uma subvenção para custeio.

Quanto à apuração do IRPJ, as subvenções para custeio são classificadas pela legislação do imposto de renda como "outros resultados operacionais", estando, portanto, sujeitas à tributação do IRPJ. O tratamento dispensado às subvenções para custeio encontra-se disciplinado pelo art. 392, I do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), na Subseção V Seção IV (Outros Resultados Operacionais), Parte 2 de seu Livro 2:

Art. 392 Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I- as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

Tendo o crédito presumido do IPI sido corretamente oferecido tributação, conclui-se que não há nenhum valor a ser restituído ao interessado.

Isso posto, proponho o indeferimento dos pedidos formalizados.

3. Cientificada do Despacho Decisório por meio do AR de fl. 23, em 31 de julho de 2007, a contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade em 29 de agosto de 2007, fls. 24/31, com as alegações que se seguem.

3.1. Afirma que, ao contabilizar os valores relativos ao crédito presumido do IPI, acrescentou tais montantes à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

3.2. No entanto, tais importâncias não podem ser incluídas na base de cálculo, sob pena de afronta aos artigos 277, 279 e 280 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999).

3.3. Continua, afirmando que com a edição da Lei nº 9.363, de 1996, com o intuito de incentivar as exportações, foi instituído um benefício tributário as empresas exportadoras, traduzindo-se no aproveitamento de créditos apurados sobre o montante das vendas externas, como forma de ressarcimento dos tributos pagos internamente.

3 4. *Tal benefício tem a natureza jurídica de crédito concedido pelo governo, de recursos públicos transferidos aos contribuintes, não se sujeitando à incidência de tributos, em especial do IRPJ e CSLL. Tal natureza teria sido reconhecida pelas autoridades fiscais, conforme jurisprudência que elenca, fls. 28/29*

3 5. *Argumenta que o crédito presumido do IPI tem natureza idêntica ao do crédito-prêmio, qual seja a de crédito concedido pelo governo, de recursos públicos transferidos ao contribuinte.*

3 6. *Menciona jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça-STJ, fls. 29/30, que confirmaria a impossibilidade de inclusão dos valores relativos ao crédito presumido do IPI na composição do lucro, em vista de sua natureza de subsídio governamental.*

3 7. *Conclui, pleiteando que seja atendido o Pedido de Restituição formalizado.*

A Delegacia de Julgamento indeferiu o pedido de restituição, em decisão assim ementada:

“RESTITUIÇÃO. APURAÇÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSÕES CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.

Na apuração do lucro real somente são permitidas as exclusões expressamente previstas em legislação própria.

O registro na escrituração contábil 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, ou do lucro líquido ajustado, no caso da CSLL.”

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, em que reitera as alegações contidas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira SELENE FERREIRA DE MORAES, Relatora

A contribuinte foi cientificada por via postal, tendo recebido a intimação em 27/06/2008 (AR de fls. 54). O recurso foi protocolado em 27/07/2008, logo, é tempestivo e deve ser conhecido.

A questão central a ser dirimida no presente recurso gira em torno da natureza jurídica do crédito presumido de IPI, previsto na Lei nº 9.363/1996.

Extrai-se do próprio texto legal que o objetivo do crédito de IPI é ressarcir os valores gastos com a contribuição ao PIS e à COFINS, incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo de mercadorias exportadas.

Os valores de PIS e COFINS, no sistema cumulativo, integram o custo de aquisição das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados nas mercadorias exportadas.

Por disposição expressa de lei o crédito presumido de IPI corresponde ao ressarcimento do PIS e da COFINS, ou seja, à recuperação de custos com tributos embutidos no custo de aquisição dos insumos utilizados na fabricação das mercadorias exportadas. O fato do valor do crédito ser presumido, e recuperado na forma de IPI não descaracteriza o benefício como recuperação de custos.

Nesse sentido é oportuno transcrevermos trecho do voto do Conselheiro Paulo Roberto Cortez, exarado no julgamento do recurso nº 132.046:

“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 (Acórdão nº 101-94.343, em sessão de 9 de setembro de 2003). "

Aduz a recorrente que o crédito presumido de IPI tem a natureza de subsídio governamental, e como tal não deve compor o lucro, sendo indevida sua inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Tal interpretação ignora o disposto no art. 392 do RIR/99, segundo o qual as recuperações de custos e as subvenções devem compor o lucro operacional:

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

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III); "

É irrelevante se a recuperação de custos foi obtida por meio de descontos obtidos nas compras de matérias primas obtidas dos fornecedores ou por meio de incentivos do governo federal.

O crédito presumido do IPI é uma daquelas receitas cuja melhor classificação é como redução das despesas ou custos a que correspondem, em vez de serem registradas como outras receitas, apesar deste último procedimento não ser totalmente incorreto. O fato é que o valor do crédito presumido deve necessariamente transitar por conta de resultado.

Assim, não merece acolhida a tese da recorrente de que o crédito presumido de IPI deve ser excluído do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

O Poder Judiciário também já se manifestou no sentido de que o crédito presumido de IPI deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme ementa a seguir parcialmente reproduzida:

"TRIBUTÁRIO NÃO TRIBUTAÇÃO POR PIS E COFINS, EM FACE DA NÃO INCLUSÃO DOS VALORES DE "CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI" NA TOTALIDADE DE SUAS RECEITAS. EXCLUSÃO DO PIS E DA COFINS DA BASE DE CÁLCULO DE IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.

1- A apelante é exportadora de mercadoria e, nessa condição, goza de crédito presumido de IPI, nos termos da Lei nº 9.363, de 1996, arts. 1º e 2º, que lhe concede o direito de, à alíquota de 5,37%, ser ressarcida do PIS e da COFINS pagos em razão de matérias-primas, produtos intermediários e de material de embalagem, todos utilizados no processo de industrialização dos produtos destinados ao exterior.

2- O legislador buscou dar incentivo às exportações, ressarcindo as contribuições de PIS e COFINS, embutidas no preço das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos pelo fabricante para a industrialização de produtos exportados, concebendo um benefício fiscal consubstanciado no crédito presumido de IPI, para ser lançado na escrita fiscal contra o próprio IPI, ou seja, o produtor-exportador se apropria de créditos do IPI que serão descontados, na conta gráfica da empresa, dos valores devidos a título de IPI.

3- Apesar da alíquota de 5,37%, aplicada sobre a base de cálculo definida no art. 2º da Lei 9.363/96, para obtenção do quantum a ser aproveitado pela empresa beneficiária do incentivo fiscal em comento, tenha tomado por base a soma das alíquotas do PIS e da COFINS correspondentes às duas etapas de incidência dessas contribuições, à época de 2% e 0,65%, respectivamente, não há qualquer disposição expressa no texto legal que vincule o percentual do crédito presumido à eventual alteração das alíquotas do PIS e da COFINS. Desse modo, conclui-se que o aumento da alíquota da COFINS, de 2% para 3%, trazida pela Lei nº 9.718/98, não implica na modificação da fórmula adotada para se chegar ao resultado do crédito presumido de IPI, previsto na Lei nº 9.363/96.

4- Na hipótese, o crédito presumido passa a ser registrado na escrita fiscal do beneficiário, devendo, portanto, ser considerado como receita, para o efeito da apuração do lucro real, do lucro líquido e do total de receitas auferidas, para caracterizar a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, da contribuição social sobre o lucro, do PIS e da COFINS. (Acórdão da 4ª Turma Especializada do TRF da 2ª Região, apelação em mandado de segurança nº 2003.51.01.021429-9)" (nosso grifo)

Como o crédito presumido de IPI deve ser incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não há que se falar em pagamento indevido ou a maior.

Ante todo o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso.


SELENE FERREIRA DE MORAES