



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13886.000380/2006-18
ACÓRDÃO	1401-007.465 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KSPG AUTOMOTIVE BRAZIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

CSLL. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.

O crédito presumido de IPI como ressarcimento às contribuições ao PIS e COFINS (art. 1º, da Lei n. 9.363/96) integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que albergam o presente processo, reproduzo o Relatório da decisão recorrida naquilo que nos interessa à apreciação do presente recurso.

Trata o presente, bem como os processos anexos, de Pedidos de Restituição, por meio das quais a contribuinte pretende o reconhecimento de direito creditório que teria origem na exclusão dos valores relativos ao Crédito Presumido do IPI da base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 2000 a 2004, no valor total de R\$ 1.157.956,01.

2. Consta dos autos a Informação Fiscal de fls. 35/39, elaborada pela DRF/Piracicaba (SP) em 28 de maio de 2010:

“Trata-se de pedido de restituição de IRPJ e CSLL em virtude de inclusão na base de cálculo de tais tributos dos valores ressarcidos a título de Crédito Presumido de IPI para ressarcimento de PIS e COFINS incidentes nas aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagens utilizados no processo produtivo de produtos destinados ao exterior.

Os valores solicitados se referem aos anos-calendário de 2000 a 2004, de acordo com a tabela abaixo, já ajustada conforme informações prestadas às fls. 28/49.

(...)

Os processos apresentados foram os seguintes:

(...)

1. Histórico do Crédito Presumido de IPI

O Crédito Presumido de IPI para ressarcimento de PIS e COFINS foi criado em 1995 pelo governo federal para ressarcir as contribuições de PIS e da COFINS – cumulativos – nos custos dos produtos industrializados exportados.

Do ponto de vista econômico, esse mecanismo visa desonerar as exportações tornando o produto nacional mais competitivo. Vale salientar que o crédito presumido não significa devolução de um pagamento indevido, porque nada foi recolhido pelo exportador e seus antecessores de forma indevida. Na verdade, trata-se de um estímulo fiscal para prestigiar o setor.

Como veremos mais adiante, a partir do momento em que essas contribuições passaram a ser não-cumulativas, o crédito-presumido foi extinto para as empresas que passaram a apurar as contribuições dessa forma, isto porque o pagamento na etapa anterior gera crédito na etapa seguinte, eliminando os reflexos das incidências internas nos preços de vendas dos produtos exportados, bastando para isso que o Estado promova o ressarcimento do crédito que se acumula na escrita fiscal do estabelecimento exportador.

Porém, no caso cumulativo, o ressarcimento dessas contribuições embutidas nos preços dos produtos exportados é um pouco mais complexo, porque não

geram créditos para o contribuinte, estando ocultas de forma exponencial no preço pago.

Assim, através da Lei 9.393/96, foi estimado pelo governo que dentro do custo das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados nos produtos industrializados exportados havia 5,37% de PIS/PASEP e COFINS. No início tal apuração poderia se dar por estabelecimento, passando a ser centralizada na matriz a partir de 1999.

Através da Lei n.º 10.276/2001, o governo melhorou o benefício concedido aos produtos industrializados exportados, trazendo uma nova metodologia de cálculo para o crédito presumido. O índice que era fixo de 5,37% passou a ser flutuante, podendo chegar até 18,25%, ficando a critério da empresa a opção pela metodologia a ser utilizada.

A Lei 10.637 trouxe a não cumulatividade para o PIS a partir de dezembro de 2002. Por esse motivo, o cálculo do crédito presumido que era para ressarcir PIS/PASEP e COFINS sofre alteração também a partir dessa data, para ressarcir apenas a COFINS que permaneceu cumulativa. Desta forma, o índice de 5,37% estabelecido pela Lei 9.363/96 foi reduzido, bem como o fator previsto na Lei 10.276/2001.

Finalmente, com a entrada em vigor da Lei 10.833/2003, que trouxe a não cumulatividade da COFINS a partir de fevereiro de 2004, o crédito presumido de IPI passou a ser concedido somente às empresas que continuaram a apurar as contribuições na forma cumulativa; regra geral, as empresas optantes pela apuração do Imposto de Renda pelo Lucro Presumido.

2. Reflexo na Apuração do IR e da CSLL

Como descrito anteriormente, na modalidade cumulativa as contribuições estão embutidas no custo dos produtos exportados, não gerando créditos para o contribuinte, sendo certo que se a empresa pleiteou o ressarcimento do crédito presumido é porque não há dúvidas de que o custo dos insumos foi onerado por aquelas exações.

Por outro lado, com o custo dos insumos onerados por essas contribuições, a empresa reduziu o seu lucro, tendo em vista a contabilização majorada dos custos dos insumos, pagando desta forma menos Imposto de Renda (IRPJ) e Contribuição Social (CSLL).

Assim, se parte ou todo esse custo (PIS/COFINS) foi recuperado, via crédito presumido de IPI, deve-se providenciar o estorno dos seus efeitos no lucro e, por consequência, no resultado tributável. Se assim não fosse, a empresa estaria de forma cristalina utilizando o mesmo benefício duas vezes.

Como vimos no caso da apuração de forma não-cumulativa, as contribuições geram créditos (ressarcíveis) ao contribuinte. Desta maneira,

ao contabilizar as operações de entradas de insumos, a mesma deve ser feita pelo valor líquido, isto é, o PIS e a COFINS devem ser excluídos do custo, de maneira a não diminuir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O raciocínio é o mesmo que se aplica no caso do IPI e do ICMS.

Se assim não proceder, da mesma forma descrita acima no caso cumulativo, a mesma deverá providenciar a adição de tais valores na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, para não criar distorção.

3. Conclusão

De acordo com art. 247 do RIR/99, a base de cálculo do imposto de renda é o lucro real, apurado com base no lucro líquido ajustado pelos valores previstos na legislação de regência, em verbis:

“247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).”

Dentre as exclusões autorizadas no regulamento não se encontra a previsão para a exclusão da receita dos valores referentes ao crédito presumido do IPI.

Portanto, a empresa ao adicionar à base de cálculo do IR e da CSLL o valor referente ao ressarcimento do crédito presumido do IPI, agiu de forma correta.

Sendo o pleito do contribuinte no sentido de querer expurgar tais valores da apuração do IR e da CSLL, mesmo não merece prosperar.

(...)”

4. Em 07 de julho de 2010, a DRF/Piracicaba(SP) proferiu o Despacho Decisório DRF/PCA nº 0779:

“Relatório

A interessada através deste e dos processos anexos, solicita restituição da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido que fora apurada sobre o valor do Crédito Presumido de IPI, inserido na base de cálculo daquela contribuição.

Esclarece que os pedidos de restituição se referem a exclusões dos valores relativos ao crédito presumido do IPI, da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro, já que os valores em tela não poderiam ser incluídos na base de cálculo do IR e CSLL por se tratar de recursos concedidos pelo Poder Público.

Esclarece, ainda, em sua informação, atendendo a solicitação por telefone, que para a contabilização pelo regime de competência, os valores eram até então provisionados ao final de cada mês e complementados e/ou estornados no mês seguintes quando da apuração do efetivo valor do crédito. Em razão disso, para os anos de 2001 e 2002, há uma pequena

divergência entre os valores pleiteados como restituição e os valores efetivamente contabilizados como receita. Para o ano de 2000, uma divergência de R\$ 121.518,26 e para o de 2004, uma de R\$ 346.997,90.

Apresenta planilha detalhando os valores contabilizados nos respectivos anos mostrando como ficaram alguns complementos ou estornos escriturados em anos seguintes, seja por DCP/DCTF, seja por reconciliação dos valores apurados e contabilizados. Anexa também cópia do RAZÃO GERAL, Termo de Abertura e Encerramento e páginas onde foram escriturados os valores do Crédito Presumido, relativos aos anos de 2000 e 2004, que entraram em sua contabilidade como DESPESAS RECUPERADAS.

Diante de todos esclarecimentos e documentos juntados, o Serviço de Fiscalização desta Delegacia, através de auditor fiscal, elaborou a informação fiscal de fls. 25/29, da qual se extrai os seguintes excertos, iniciando pela tabela dos valores pedidos em restituição em montante original.

(...)

Conclui a informação fiscal:

De acordo com o art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), a base de cálculo do imposto de renda é o lucro real, apurado com base no lucro líquido ajustado pelos valores previstos na legislação de regência, in verbis :

(...)

É o relatório.

Fundamentação

Diante da petição inicial, juntada de documentos e informação fiscal, passa-se à análise do pleito da interessada que se inicia pelo ano-calendário de 2000, recebendo destaque pelo fato de, em 12/06/2006, na data do pedido de restituição, encontrar-se prescrito o seu direito à restituição.

(...)

Em relação aos demais anos-calendário de 2001 a 2004, o pedido é tempestivo, eis que feito em 12/06/2006, dentro do prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador que é 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Sobre o mérito da questão, a Receita Federal do Brasil já tem entendimento consolidado na Solução de Consulta da SRRF-9ª RF nº 249, de 16 de dezembro de 2003. Dela se reproduzindo alguns trechos. Vejamos:

“... Juridicamente, pode-se afirmar que o crédito presumido não significa devolução de um pagamento indevido, posto que nada foi recolhido indevidamente pelo exportador, e nem mesmo por seus antecessores, mas implica, isto sim, um estímulo financeiro para prestigiar o setor. E esta

forma de renúncia fiscal caracteriza, conforme bem salienta o Parecer Normativo CST nº 112/1978, uma subvenção de custeio.

(...)

No âmbito do IRPJ, a tributação das subvenções encontra-se disciplinada pelos arts. 392, I e 443 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 (...), in verbis:

(...)

Conforme se depreende dos dispositivos acima, existem duas regras para a tributação das subvenções, uma de caráter geral, consubstanciada no art. 392, que determina a inclusão desses valores no lucro operacional e, conseqüentemente, sua tributação pelo Imposto de Renda. A segunda, constante do art. 443, uma regra de exceção, que exclui da base de cálculo desse tributo as subvenções que atendam aos requisitos que especifica.

No presente caso, tendo em vista que a concessão do incentivo não preenche os requisitos necessários para caracterizá-lo como subvenção de investimento, pois não há vinculação do benefício a qualquer investimento, trata-se, conforme já exposto, de subvenção de custeio. A respeito da contabilização dessa espécie de receita, já existe pronunciamento da Administração Tributária no sentido de classificá-la como receita operacional, nesse diapasão, o Parecer CST/SIPR nº 860, de 20 de julho de 1990, afirma que:

(...)

Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, aplica-se o que for previsto nas regras do imposto de renda, nos casos de silêncio da lei específica. É o que determinam os arts. 2º e 6º, parágrafo único, da Lei 7.689/1988. Assim, pode-se dizer que salvo disposição em contrário, a apuração do resultado para fins de CSLL é procedida da mesma forma que aquela preconizada pela legislação do Imposto de Renda. Portanto, as receitas decorrentes do crédito presumido do IPI inserem-se na base de cálculo dessa contribuição. A seguir transcritos os artigos 2º e 6º, § único, da Lei nº 7.689/1988.

(...)

À vista de todo o exposto, é de se concordar com o entendimento do Serviço de Fiscalização desta Delegacia de que a adição feita, pela empresa, do crédito presumido do IPI ressarcido, na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro líquido, está correta e, assim sendo, não há que se falar em exclusão desses valores para gerar Contribuição Social a restituir nos anos-calendário de 2000 a 2004.

Importante ressaltar que não houve pedido de compensação eletrônica utilizando este direito de crédito, conforme os documentos de fls. 30/31 –

56/57 – 82/83 – 108/110 e 135/136, extraídos do Sistema CPERDCOMP Consulta – PARÂMETROS BÁSICOS.

Decisão

Diante do exposto e à vista de todo o arrazoadado, no uso da competência conferida pelo art. 285 do Regimento Interno da SRF, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 04 de março de 2009, indefiro o pleito da interessada relativo à restituição da CSLL do período-base de 2000 a 2004, no importe de R\$ 1.157.956,01, obtido em função da exclusão do Crédito Presumido do IPI, recebido em ressarcimento, da base de cálculo da Contribuição Social.

(...)”

4. Cientificada do Despacho Decisório por meio do AR de fl. 173, em 08 de agosto de 2010, a contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade em 08 de setembro de 2010, fls. 147/158, com as alegações que se seguem.

4.1. Afirma que, ao contabilizar a entrada dos valores relativos ao crédito presumido do IPI, acresceu tais montantes à base de cálculo da CSLL. No entanto, tais valores não podem compor a base de cálculo da CSLL, sob pena de afronta aos dispositivos contidos nos artigos 277, 279 e 280 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99). Dessa forma, apresentou Pedido de Restituição da importância de CSLL recolhida a maior.

4.2. Discorre sobre a natureza jurídica do Crédito Presumido do IPI. Em suas palavras:

“2.2.5. Por meio da lei n.º 9.363, de 1996, o Governo Federal, com o intuito de incentivar as exportações brasileiras de produtos manufaturados, instituiu um benefício tributário às empresas exportadoras, sendo que tal benefício se traduzia no aproveitamento de “créditos” concedidos sobre o montante das vendas externas, como forma de ressarcimento aos tributos pagos internamente:

(...)

2.2.6. Verifica-se, portanto, que o Governo Federal pretendeu reduzir o impacto tributário da produção, apresentando um caráter reparatório das despesas realizadas internamente, e incentivando, portanto, o aumento da produção de bens exportáveis.

2.2.7. Assim, a análise do conjunto normativo que rege os valores relativos ao crédito presumido do IPI, de uma maneira geral, e a interpretação e aplicação dessas normas no que diz respeito ao registro contábil dos créditos, de forma particular, deve levar consideração esta finalidade do Governo Federal, qual seja: a de reduzir o chamado Custo Brasil.

(...)

2.2.10. Assim, os créditos fiscais autorizados pela legislação do crédito presumido de IPI têm a natureza jurídica de crédito concedido pelo Governo, ainda que por meio de lei, de recursos públicos transferidos aos contribuintes, e como tal, por se tratar de um valor concedido pela Administração Tributária, por meio da lei, não pode estar sujeito a outros tributos, especialmente ao IRPJ e à CSLL.

2.2.11. Essa natureza já foi, inclusive, reconhecida pelas próprias autoridades fiscais, sobre o qual assim se manifestaram tais autoridades, denominado de “subsídio governamental” a transferência de recursos públicos, análoga ao caso em tela:

(...)

2.2.13. Como é de se saber, o crédito presumido do IPI aqui em questão tem por natureza idêntica ao chamado crédito-prêmio de IPI, qual seja: a de crédito concedido pelo governo, de recursos públicos transferidos aos contribuintes.”

4.3. Aduz que os valores do crédito presumido do IPI podem qualificar-se de duas formas distintas, conforme definição dada pelo artigo 12, §§ 2º e 6º, da Lei nº 4.320, de 1964. E continua:

“2.3.2. De acordo com o dispositivo legal acima, a principal distinção entre esses dois tipos de transferências de recursos públicos para entidades privadas reside na sua aplicação predefinida pela lei concessiva, ou seja, no segundo caso, a pessoa jurídica de direito privado deverá destinar os referidos recursos para investimento ou inversões financeiras.

2.3.3. Essa distinção também aparece na legislação tributária em vigor, conforme se verá; no entanto, as referências são feitas em outras denominações, quais sejam, subvenções para custeio e subvenções para investimento, respectivamente, cada uma delas com tratamento contábil e fiscal próprios.

2.3.4. Especificamente para o caso em tela, considerando as distinções acima apresentadas e diferentemente do que atestam as autoridades fiscais, verifica-se que o Crédito Presumido do IPI, tendo em vista seu objetivo, pode ser considerado como transferência de capital ou, na denominação dada pela legislação tributária, subvenção para investimento.”

4.4. Argumenta que a subvenção para investimento distingue-se da subvenção para custeio, pelo fato de esta não estar vinculada a uma aplicação específica, mas sim, ao cumprimento de determinados requisitos pela empresa, enquanto a primeira tem a destinação de recursos bem definida pela legislação correspondente. Colaciona jurisprudência, fl. 07.

4.5. Alega que o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, base da decisão em litígio, extrapolou a disposição expressa da lei ao conceituar a subvenção para investimento, pois incluiu entre as características desse instituto a obrigatoriedade de aplicação do valor recebido em empreendimento específico.

4.6. Continua e reitera que o Crédito Presumido do IPI é subvenção para investimento, nos efeitos do artigo 443 do RIR/99, pois tal valor tem destinação específica dada em lei. Em suas palavras:

“2.3.9 E sendo assim com relação ao tratamento fiscal dado às subvenções, especialmente com relação ao Imposto de Renda das pessoas jurídicas – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, o artigo 443 (...) excluiu da base de cálculo desses tributos as subvenções de investimento e custeio (doações) desde que os respectivos valores não sejam distribuídos aos sócios ou acionistas das empresas beneficiárias.”

4.7. Acrescenta que não foi previsto o cômputo desses valores na determinação do lucro real no caso deles serem registrados contabilmente em conta do Patrimônio Líquido, como a Reserva de Capital.

4.8. Diz que, após as alterações da Lei das S/A, a lei nº 11.638, de 2007, institui nova conta a ser constituída n Patrimônio Líquido, denominada “reserva de incentivos fiscais”. Portanto, se a beneficiária do incentivo fiscal indisponibilizar os recursos correspondentes, por meio de sua contabilização em “Reserva de Incentivos Fiscais” ou na antiga conta de “Reserva de Capital”, estará ela autorizada a não incluir tais montantes no Resultado e, por consequência, na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL. Refere-se às Decisões nºs. 21/98 e 33/98, da 3ª Região Fiscal (fl. 09).

14.9. Aduz que, face a esta natureza de subsídio governamental, em situação análoga a presente, em 25 de fevereiro de 2002 o STJ-Superior Tribunal de Justiça pacificou a questão, determinando a não inclusão dos Crédito-Prêmio do IPI na base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro (RESP 332.768). Colaciona jurisprudência, fl. 10.

4.10. Refere-se aos artigos 175, 178 e 179, do RIR/1980, citado na jurisprudência que transcreve. Acrescenta que tais artigos, citados pelo STJ, permanecem em plena vigência, razão pela qual é inadmissível qualquer pretensão de inclusão dos valores relativos ao crédito presumido do IPI na base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro, pois se tratam de recursos devidamente registrados como subvenção para investimento.

4.11. Conclui e requer seja reformada a decisão questionada, deferindo-se seu Pedido de Restituição.

A Manifestação de inconformidade foi apreciada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto – DRJ/POR, que editou o acórdão nº 14-52.685 – 15ª Turma, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

CSLL. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.

O registro na escrituração mercantil do crédito presumido do IPI tem como fundamento a desoneração do custo dos produtos vendidos, classificando-se como receita operacional, sendo inadmissível a sua exclusão da base de cálculo da CSLL e do lucro real (IRPJ).

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.

Tendo em conta que Crédito Presumido do IPI deve ser incluído na base de cálculo da CSLL, não há como excluí-los para gerar contribuição a ser restituída.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Ainda inconformada com a decisão retro, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de e-fls. 260/271, através do qual repete, *ipsis litteris*, o conteúdo da manifestação de inconformidade de e-fls. 174/185, razão pela qual, por uma questão de economia processual, deixaremos de informar os argumentos ora trazidos à apreciação dos meus pares.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como vimos no Relatório, o presente processo trata de pedido de restituição de CSLL, haja vista a inclusão na base de cálculo do referido tributo dos valores ressarcidos a título do crédito presumido do IPI (Lei nº 9.393/96). A lide posta em juízo resume-se, tão somente, a uma questão de direito, qual seja, a possibilidade de se excluir da base de cálculo da CSLL os valores ressarcidos a título de crédito presumido do IPI.

A Recorrente, em sua defesa, basicamente argumenta tratar-se o crédito presumido do IPI de uma subvenção para investimento, razão pela qual propugna pelo direito à sua exclusão da base de cálculo da Contribuição. Já a Autoridade Fiscal e a DRJ/RPO fundamentaram sua negativa ao pleito, em apertadíssima síntese, por entenderem tratar-se de benefício fiscal cuja natureza seria de subvenção para custeio, tributável portanto.

Assim, e considerando que o recurso voluntário repetiu os mesmos argumentos trazidos quando da manifestação de inconformidade, usarei da prerrogativa constante do art. 114,

§ 12, do RICARF, para reproduzir os exatos termos da decisão recorrida, que adoto também como minhas razões para decidir, além do que será exposto em sequência:

7. A controvérsia do presente processo restringe-se exclusivamente à matéria de direito, e diz respeito à natureza jurídica do crédito presumido do IPI, cujo entendimento se faz necessário para que se possa avaliar as consequências desse benefício na apuração da base de cálculo da CSLL. A previsão legal do crédito presumido do IPI encontra-se no art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares 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.

8. A própria redação do dispositivo deixa claro que se trata de um incentivo fiscal às exportações, que se operacionaliza através da concessão de um crédito presumido de IPI, e que se destina a promover o ressarcimento do PIS e da Cofins, incidentes sobre os insumos adquiridos no mercado interno, que são consumidos na produção de bens efetivamente exportados.

10. Dessa forma, o crédito presumido de IPI somente poderá ser efetuado pela empresa exportadora ou pelo fornecedor da comercial exportadora, no caso de exportação indireta, tendo-se como base apenas os insumos adquiridos no mercado interno, onerados pelo PIS e pela Cofins, e utilizados na industrialização de bens destinados à exportação.

11. Acrescente-se que o artigo primeiro acima transcrito fixa a natureza da verba em razão da finalidade do benefício, qual seja o “*ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991*”.

12. Presta-se, então, ao ressarcimento dos dispêndios com o pagamento da contribuição para o programa de integração social (PIS) e da contribuição para financiamento da seguridade social (Cofins). Tal ressarcimento visa desonerar a cadeia produtiva envolvida com as exportações dos encargos relativos ao PIS e à Cofins incidentes sobre os insumos adquiridos para a fabricação dos bens exportados (art. 2º da Lei nº 9.363, de 1996). O crédito presumido não importa em devolução de tributo indevido, mas estímulo de ordem financeira.

13. Sendo um incentivo às exportações patrocinado pelo governo federal, está-se diante de uma subvenção, cabendo agora indagar-se a respeito da natureza dessa subvenção. Na legislação pátria existem duas modalidades: a subvenção para custeio e a subvenção para investimento. O legislador distinguiu essas duas figuras, e deu-lhes tratamento tributário distinto, através da Lei nº 4.506, de 30 de

novembro de 1964, e do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, compilados nos arts. 392 e 443 do RIR/99, nos seguintes termos:

Subvenções e Recuperações de Custo

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

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

.....

Subvenções para Investimento e Doações

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

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

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

14. A Administração Tributária, ao examinar o tratamento fiscal dado às subvenções, interpretou tais dispositivos através do Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, que se resume a seguir:

As subvenções correntes para custeio ou operação integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as subvenções para investimento, o resultado não-operacional. Subvenções para investimento são aquelas que apresentam características específicas, realçadas no presente parecer. As isenções ou reduções de imposto só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características exigidas para tal. As subvenções para investimento, se registradas como reserva de capital, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva. As isenções, reduções ou deduções do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento. Aplica-se a todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo Imposto de Renda com base no lucro real, o disposto no art. 38, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77. As contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização e exaustão, que registrem bens oriundos de subvenções são corrigidas monetariamente.

15. O mencionado parecer normativo esclarece a natureza da subvenção para custeio ou operação, nos seguintes termos: “é mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto. 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”.

16. A subvenção para investimento é conceituada no referido ato administrativo como sendo as que apresentam as seguintes características: “a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico”.

17. Com relação à diferença de tratamento tributário dado a essas duas modalidades de subvenções, o parecer normativo fornece o seguinte entendimento: “as subvenções, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as subvenções para custeio ou operação, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as subvenções para investimento, como parcelas do resultado não operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva”.

18. Dessa forma, resta claro que o crédito presumido do IPI possui a natureza jurídica de uma subvenção para custeio, eis que se trata de um estímulo governamental financeiro que, em contrapartida, nada se exige por parte do contribuinte. Não pode ser compreendida como subvenção para investimento, que impõe alguns comportamentos a serem observados pela beneficiária.

19. Identificada a natureza jurídica do crédito presumido do IPI, importante verificar, agora, se subvenções de custeio se subsumem ao conceito de receita. A resposta para a questão encontra-se legalmente estatuída por meio do artigo 44 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que, além de fixar a subsunção das subvenções de custeio ao conceito de receita (inciso IV), afastam as subvenções do conceito de recuperação de custos (inciso III). Verifique-se, então, a redação do artigo 44 da Lei nº 4.506, de 1964:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...)

IV – As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

20. Segundo a lei, portanto, as subvenções de custeio caracterizam-se como receitas. As orientações oriundas da doutrina contábil não destoam da legislação tributária. Confira-se a respeito a posição de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke a respeito das subvenções (“Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, 2ª Edição, Editora Atlas, 1988, página 309):

II – Subvenções

Há diversos tipos de subvenções, sendo mais comuns aquelas concedidas às empresas pelo governo (federal, estadual ou municipal) como incentivo ou ajuda a setores econômicos ou regiões em cujo desenvolvimento haja interesse.

Um exemplo são os recursos concedidos pelo governo a empresas públicas e sociedades de economia mista, destinados à aplicação em imobilizações para expansão, sem contrapartida representada por recebimento de ações (quase não mais existe na atualidade). Nesse caso, são subvenções para investimentos que não devem ser registradas como receita, mas creditadas diretamente nessa conta de Reserva de Capital.

No caso de subvenções para atender a despesas de custeio (cobertura de prejuízos, déficits), seu registro deve ser como receita do exercício. Nesse caso, tal receita deve ser registrada separada e destacadamente do resultado das operações normais.

21. Confirmando o entendimento de que o crédito presumido do IPI constitui resultado operacional, devendo ser considerado no cômputo do lucro líquido, a Secretaria da Receita Federal orientou os contribuintes a assim proceder, conforme as instruções para preenchimento da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, dos anos calendário 2000, 2001, 2002 e 2003, na linha 06A/30 - “Outras Receitas Operacionais”, com a seguinte redação:

Linha 06A/30 – Outras Receitas Operacionais

Indicar, nesta linha, todas as demais receitas que, por definição legal, sejam consideradas operacionais, tais como:

a) aluguéis de bens por empresa que não tenha por objeto a locação de móveis e imóveis;

b) recuperações de despesas operacionais de períodos de apuração anteriores tais como: prêmios de seguros, importâncias levantadas das contas vinculadas do FGTS, ressarcimento de desfalques, roubos e furtos, etc. As recuperações de custos e despesas no decurso do próprio período de apuração deverão ser creditadas diretamente às contas de resultado em que foram debitadas;

c) os créditos presumidos do IPI, para ressarcimento do valor da Contribuição ao PIS/Pasep e Cofins; (Grifou-se)

d) multas ou vantagens a título de indenização em virtude de rescisão contratual(Lei nº 9.430, de 1996, art. 70, § 3º, inc. II).”

22. A título de reforço, frise-se que as Superintendências Regionais da RFB também vêm pacificamente adotando as mesmas interpretações explanadas acima, ao se manifestarem diante de processos de consulta em que se questionou essa mesma controvérsia, conforme demonstram as decisões a seguir:

Processo de Consulta nº 10/07, de 12/02/2007. Órgão: SRRF / 6a. RF.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI

Para fins de determinação da base de cálculo no regime de apuração com base no lucro presumido, o crédito presumido do IPI para ressarcimento do PIS e da Cofins na exportação deve ser integralmente adicionado ao resultado da aplicação dos percentuais de presunção de lucro sobre a receita bruta.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 224, 518, 519, 521 e 541; Instrução Normativa SRF nº 642, de 2006..

Processo de Consulta nº 171/03, de 20/10/2003. Órgão: SRRF / 9a. RF.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: A receita relativa ao crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363/1996 deverá ser apurada ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, e, contabilizada como receita operacional, deverá ser integralmente oferecida a tributação pelo imposto de renda apurado pela sistemática do Lucro Presumido.

Dispositivos Legais: RIR, arts. 392, I, 443 e 521; Lei nº 9.363/1996, arts. 1º e 2º; IN SRF nº 313/2003, art. 4º; PN CST nº 112/1978; Parecer CST/SIPR nº 860/1990; Resolução CFC nº 750/1993, art. 9º, § 3º, IV.

Processo de Consulta nº 102/02, de 19/09/2002. Órgão: SRRF / 10a.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, sobre a qual incidirá a alíquota de 15%, as empresas sujeitas ao regime de apuração com base no lucro presumido devem adicionar o crédito presumido do IPI ao resultado da aplicação dos percentuais de presunção de lucro sobre a receita bruta, conforme definida no art. 224 do RIR/1999.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 224, 518, 519, 521 e 541; Instrução Normativa SRF nº 146, de 2002.

23. Assim sendo, em vista do tratamento tributário dado a essa modalidade de auxílio governamental, são computadas para fins de apuração do lucro líquido, integrando o resultado operacional da empresa.

24. Por fim, não é por demais citar o entendimento exarado no Processo de Consulta nº 114, de 2000, da 7ª Região Fiscal:

“13. Sobre a tributabilidade relativamente ao Imposto de Renda, temos a dizer que um dos seus princípios basilares, inclusive constitucionalmente previsto, é o da universalidade (CF, art. 153, §2º, I). Universalidade significa o princípio que estipula a abrangência objetiva do imposto, incidindo ele, por princípio, sobre quaisquer rendimentos da pessoa, seja física ou jurídica. Em consequência disso, bastaria a legislação do imposto não mencionar que tais receitas são intributáveis, para que, a contrario sensu, pudéssemos declarar que são tributáveis. No entanto, além disso, a legislação respectiva dispõe explicitamente no sentido da tributabilidade. É o que colhemos no art. 392 do atual Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, veiculado pelo Decreto 3.000/99.

Citemos.

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); (grifos nossos)

(...)

14. *Portanto, não se vislumbra dúvida alguma sobre a tributabilidade dos valores escriturados a título de crédito presumido.*

15. *Entendemos relevante consignar que a legislação do imposto de renda contempla a não-incidência em relação às subvenções governamentais que se destinem a investimento. Seriam hipóteses em que o benefício concedido pelo Poder Público tem vinculação com a expansão ou a melhoria das instalações do beneficiado. Caso muito comum nesse sentido são algumas subvenções concedidas pela legislações estaduais relativas ao ICMS, para que os beneficiários aumentem seus parques produtivos. No entanto, não é o caso do crédito presumido regulado pela Lei 9.363/96, eis que não se estabelece qualquer tipo de vinculação do benefício a qualquer investimento. Citemos o art. 443 do mesmo RIR/99, que cuida das subvenções para investimentos.*

“Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real **as subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como **estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

(...)

16. *O crédito presumido, nos termos da Lei 9.363/96 não é hipótese de subvenção para investimento, mas sim para mero custeio. De feito, incide o imposto de renda, nos termos do art. 392 do RIR/99.*

17. *Quanto à questão da CSLL, temos a dizer que sua legislação específica é bastante escassa. Quanto a ela, o legislador federal preferiu estabelecer um princípio de supletividade, ou seja, aplica-se, quanto ao seu regime, o que for previsto nas regras do imposto de renda, nos casos de silêncio da lei específica. É o que determinam os arts. 2º e 6º, parágrafo único, da Lei nº 7.689/88.*

Citemos.

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

(...)

Art. 6º. (...)

Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

18. *Podemos dizer que, salvo disposição específica em contrário, a apuração do resultado para fins de CSLL é procedida da mesma forma que aquela preconizada pela legislação do Imposto sobre a Renda. De efeito, as receitas decorrentes do*

crédito presumido são atingidas também pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Conclusão:

Isto posto, soluciono a consulta para esclarecer que as receitas relativas ao crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, incluem-se na base de cálculo da contribuição ao PIS, COFINS, CSLL e IR.” [grifou-se]

25. Portanto, não há como excluir os valores referentes ao Crédito Presumido de IPI da base de cálculo da CSLL, com vistas a gerar contribuição a restituir, nos anos-calendário de 2000 a 2004.

26. Concluindo, não há direito creditório a ser reconhecido.

27. Em face do exposto, **VOTO** no sentido de **JULGAR IMPROCEDENTE** a manifestação de inconformidade e **NÃO RECONHECER** o direito creditório em litígio.

Referida matéria não é nova no seio deste Conselho, havendo inúmeros julgados a respeito. A grande maioria desses precedentes conclui pela definição desse crédito presumido como tendo a natureza de subvenção de custeio, ofertada pelo Poder Público, mediante renúncia fiscal, para auxiliar o beneficiário a arcar com os gastos de sua atividade. Nesta linha de entendimento, os créditos em comento deveriam sempre ser adicionados ao resultado tributável.

A Lei nº 9.363/96, em seu art. 1º, determina que a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus ao crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições para o PIS e para a COFINS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Segundo o art. 2º da mesma lei, *"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"*. Ou seja, o crédito presumido em questão não é calculado sobre as despesas tributárias efetivamente incorridas pela contribuinte, mas sim de forma presumida, sendo calculada sobre o valor total das aquisições, independentemente da efetiva tributação suportada em sua compra. Assim, no meu entender, esta forma presumida de cálculo afasta qualquer caracterização que lhe possa ser dada a título de redução de custo, representando um verdadeiro custeio das exportações.

O crédito presumido em questão, que visa a desonerar as exportações, ostenta nítido caráter de subvenção. As subvenções de custeio são destinadas a atender despesas operacionais, como é o caso em tela.

As subvenções, assim, podem ser divididas em duas modalidades básicas, como segue: (a) Subvenções de custeio: destinadas a atender despesas operacionais e de manutenção; e

(b) Subvenções para investimentos: incentivos do governo a atividades em cujo desenvolvimento haja interesse especial.

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) trata das subvenções de custeio em seu art. 392, segundo o qual 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)"*.

À luz das disposições acima, tem-se que as subvenções de custeio 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 tratar de transferência de renda e não de capital, como indicado no item 4 do Parecer Normativo/CST nº 2/78. Tratar-se-ia de receita integrante do lucro operacional, sujeita ao IRPJ, bem assim à CSLL.

Portanto, pelas razões acima expostas, entendo que o crédito presumido de IPI, objeto da Lei nº 9.363/96, é uma subvenção de custeio, tributável, portanto, pela legislação do IRPJ e da CSLL.

Para corroborar o entendimento acima, verifico que na esfera judicial também podem ser encontrados diversos julgados no mesmo sentido; acredito que a decisão proferida no âmbito do Recurso Especial nº 1.244.931 - RS (2011/0059249-2) bem traduz a pendenga:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.244.931 - RS (2011/0059249-2)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º, DA LEI N. 9.363/96.

1. Devidamente prequestionados os dispositivos legais tidos por violados, resta prejudicado o exame do especial pela alegada violação ao art. 535, do CPC.

2. O crédito presumido de IPI como ressarcimento às contribuições ao PIS e COFINS (art. 1º, da Lei n. 9.363/96) integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Precedente: REsp. nº 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012.

3. Recurso especial da FAZENDA NACIONAL parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. Recurso especial do PARTICULAR prejudicado

Esse é o posicionamento pacificado na Segunda Turma do STJ que, conforme visto acima, entende que o crédito presumido de IPI como ressarcimento às contribuições ao PIS e COFINS, previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96, compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O referido acórdão, ao tratar do mérito, assim se manifestou:

2. "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".

Esse racional foi desenvolvido e tem fundamento teórico no que foi julgado pelo REsp 957.153/PE (Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 04.10.2012) onde foi analisada a inclusão do crédito-prêmio do IPI (incentivo que foi substituído pelo crédito presumido de IPI que ora é analisado) na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Neste segundo precedente, o Relator Min. Castro Meira assim desenvolveu suas razões de decidir:

O Imposto de Renda, amparado no princípio da universalidade (art. 153, § 2º, I, da CF), incide sobre a totalidade do resultado positivo da empresa, observadas as adições e subtrações autorizadas por lei, consoante dispõe o art. 154 do seu Regulamento de 1980 – RIR/1980, vigente à época dos fatos:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

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.

Assim, após refletida análise, fiquei convencido de que a autuação fiscal deve ser referendada, já que o crédito-prêmio de IPI, como inegável acréscimo patrimonial que é, não havendo autorização expressa de dedução ou subtração, deve compor a base de cálculo do Imposto de Renda.

Saliento, por fim, que minha preocupação inicial não se justifica, porque o imposto não incide diretamente sobre o crédito, mas será este incorporado à base de cálculo do imposto sobre a qual incidirá a alíquota correspondente. Portanto, não há correspondência direta, nem equivalência quantitativa, entre o valor do crédito e o valor do imposto.

Do mesmo precedente colhem-se trechos do voto do Min. Herman Benjamin que inaugurou a divergência, no que foi posteriormente acompanhado pelo Min. relator:

É cediço que todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária sobre o contribuinte, acaba por refletir-se positivamente no resultado da empresa e tende a aumentar o valor cobrado a título de Imposto de Renda.

Na verdade, qualquer redução de despesa, seja tributária ou não, acaba por ampliar o lucro ou reduzir o prejuízo, impactando na base de cálculo do IR.

Uma isenção de ICMS, por exemplo, diminui o custo tributário das vendas, o que causa uma ampliação do lucro, aumentando o recolhimento do Imposto de Renda.

Eventual redução do contrato de aluguel de imóvel ocupado pela contribuinte diminui também sua despesa e, com isso, leva à ampliação da base de cálculo do IR.

Nem por isso seria razoável afirmar que o Imposto de Renda está incidindo sobre a isenção de ICMS ou sobre o desconto do aluguel!

Da mesma forma, não é porque o crédito-prêmio do IPI aumenta indiretamente o resultado da empresa (reduzindo o IPI a ser efetivamente recolhido ao fisco), que se pode afirmar que o Imposto de Renda está a recair sobre o próprio crédito!

Em todas essas situações, o Imposto de Renda está incidindo sobre o lucro da empresa, que é direta ou indiretamente influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc.

[...]

Antes de prosseguirmos em nosso esforço argumentativo, é importante termos clara a forma de cálculo do IR em relação às atividades empresariais oneradas pelo IPI, ainda que de forma extremamente simplificada.

Isso porque o acórdão recorrido cita precedente da Primeira Turma (REsp 332.768/RS – rel. Ministro Garcia Vieira, j. 6.11.2001) em que se afirma ser "descabida a pretensão de adicionar o crédito-prêmio à receita de exportação" (fl. 195).

Veremos que o litígio trazido ao Judiciário não se reduz a esse debate, nem muito menos se confunde com ele.

Imagine-se que a Receita Bruta de Vendas da empresa seja de R\$ 100 mil e que o IPI incida pela alíquota de 15%. Ademais, haveria R\$ 10 mil reais de crédito-prêmio de IPI a serem aproveitados pela empresa nesse mesmo período. Para nosso exemplo simplificado, desconsideraremos qualquer outra despesa.

O crédito-prêmio de IPI acaba diminuindo a despesa tributária e, como já dito, implica aumento da base de cálculo do IR.

A Receita Líquida de Vendas, que servirá ao cálculo do IR, corresponde à Receita Bruta de Vendas, subtraídas as despesas relativas a impostos, vendas canceladas e descontos incondicionais (ignoraremos os cancelamentos e descontos, para simplificar o exemplo).

Assim, a Receita Líquida de Vendas corresponderia a R\$ 95 mil, ou seja, R\$ 100 mil de Receita Bruta menos R\$ 5 mil de IPI recolhido (= R\$ 15 mil de IPI – R\$ 10 mil do crédito-prêmio):

R\$ 100 mil (= receita bruta de vendas)
– R\$ 5 mil (= IPI efetivamente recolhido, descontado o crédito-prêmio)
= R\$ 95 mil (= receita líquida)

Perceba-se que, nesse exemplo extremamente simplificado, sem nenhuma outra despesa, o IR incidiria sobre R\$ 95 mil (na verdade, haveria outras deduções, especialmente sobre o custo da mercadoria vendida – art. 177 do RIR/1980 –, o que é desconsiderado para fins de nosso exemplo).

O jeito mais fácil de fazer a conta seria este: deduzir do valor de IPI o montante correspondente ao crédito-prêmio.

Entretanto, as normas contábeis que se aplicam adotaram outra metodologia, com resultado idêntico, mas causadora de toda a celeuma ora trazida ao Judiciário.

Isso porque a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal – IN-SRF 51/1978 (fls. 131 e 194) determinou que, em vez de o valor do crédito-prêmio ser computado como redução do IPI devido (diminuição da despesa), fosse contabilizado na rubrica receita bruta. Transcrevo seus itens 4 e 5 (grifei):

4. A **receita líquida de vendas** e serviços é a **receita bruta** da vendas e serviços, diminuídas (a) das vendas canceladas, (b) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente e (c) dos **impostos incidentes** sobre as vendas.

(...)

5. É adicionado à **receita bruta**, para cálculo da receita líquida, o crédito-prêmio de ICM e IPI decorrente de exportação incentivada.

Perceba-se que a IN determina a contabilização do imposto incidente (no exemplo, devem ser os R\$ 15 mil), e não o tributo efetivamente recolhido (nessa hipótese, seriam apenas R\$ 5 mil, descontados R\$ 10 mil de crédito-prêmio). Em compensação, a Instrução determina que o valor do crédito-prêmio seja computado na rubrica receita bruta.

Naquele mesmo exemplo, eis como ficaria o cômputo da Receita Líquida, que servirá para cálculo do IR devido:

R\$ 110 mil (= vendas + crédito prêmio)
– R\$ 15 mil (= IPI incidente, não o efetivamente recolhido)
= R\$ 95 mil (= receita líquida)

O resultado contábil e matemático é exatamente o mesmo, resultando, qualquer que seja a metodologia, em R\$ 95 mil a serem tributados pelo IR.

Tanto faz, nesse sentido, que o crédito-prêmio seja lançado como redutor da despesa tributária (primeiro cálculo) ou ampliador da receita bruta (segundo cálculo). A incidência e a cobrança do IR permanecem inalteradas.

Entretanto, a opção técnica da Receita Federal pelo segundo método de cálculo deu ensejo à afirmação errônea de que se estaria equiparando crédito-prêmio de IPI a receita de exportação (conforme consta do precedente da Primeira Turma) ou a receita de venda de mercadoria, expressão adotada no acórdão da Apelação (fl. 205), o que não tem fundamento algum. Não é verdade.

O Fisco exige apenas que a contabilidade da empresa apresente à tributação do IR o lucro real apurado, o que abrange, como já dito, todo o resultado positivo decorrente, indiretamente, de benefícios fiscais (crédito-prêmio incluído).

Não é a denominação da rubrica contábil que determina a natureza daquilo que foi lançado.

Se a empresa discorda de que o valor do crédito-prêmio seja lançado na rubrica receita bruta, o que é bastante razoável, isso não significa que possa, a seu bel-prazer, deduzi-lo do lucro tributável, como fez.

Dito de outra forma, ainda que se concorde que o crédito-prêmio, por ser benefício que reduz a despesa tributária com IPI, não possa ser lançado contabilmente como receita bruta, daí não se pode concluir que esse valor deva ser abatido do lucro tributável pelo IR.

De fato, se a contribuinte não inclui o valor do crédito-prêmio no montante da receita bruta, deve reduzi-lo da despesa com o IPI. O que não se admite é que a empresa lance como despesa de IPI valor superior ao efetivamente recolhido aos cofres públicos (sem o abatimento do crédito-prêmio), reduzindo artificial e ilegalmente a base de cálculo do IR. É isso que foi autorizado pelo TRF e não pode ser mantido pelo STJ.

A discordância no que respeita à forma de lançamento contábil não tem relação com a base de cálculo do Imposto de Renda, que é fixada por lei (lucro real, admitidos apenas os abatimentos legalmente previstos – art. 154 do RIR/1980, que reproduz o art. 6º do Decreto-Lei 1.598/1977).

Essa mesma argumentação, feita a partir da análise do crédito prêmio do IPI, foi adotada pelo REsp Nº 1.244.931 - RS, que analisou o crédito presumido de IPI (art. 1º, da Lei n. 9.363/96), tendo em vista a identidade de tratamento tributário e contábil para efeito do IRPJ e da CSLL.

Assim, seja considerando a jurisprudências e as normas administrativas mencionadas alhures, seja levando em conta as decisões proferidas no âmbito do STJ, não há como prosperar a pretensão da Recorrente.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves