



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

**Processo nº** 13924.000053/2005-73  
**Recurso nº** 166.538 Voluntário  
**Acórdão nº** 1802-00.338 ~ 2ª Turma Especial  
**Sessão de** 26 de janeiro de 2010  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** Comabel Comércio e Representações de Madeiras Ltda.  
**Recorrida** 2ª Turma/DRJ-Curitiba/PR

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Exercício: 2003, 2004

**CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.**

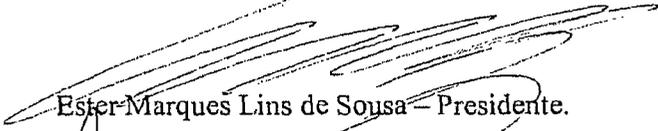
Os valores dos tributos anotados na DIPJ não têm natureza de confissão de dívida e não são considerados créditos tributários devidamente constituídos. Correto o lançamento da diferença entre os valores anotados na DIPJ e aqueles constantes da DCTF.

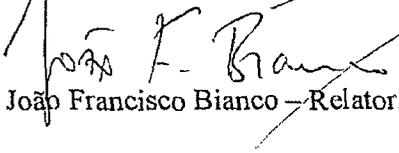
**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI N. 9363, de 1996.**

O crédito presumido para ressarcimento do Pis e Cofins de que trata a Lei n. 9363, de 1996, tem natureza jurídica de subvenção corrente e, como tal, integra o resultado do exercício e deve ser submetido à incidência 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 voto do relator.

  
Ester Marques Lins de Sousa – Presidente.

  
João Francisco Bianco – Relator.

EDITADO EM: 05 NOV 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Nelso Kichel, Natanael Vieira dos Santos, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior, João Francisco Bianco.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'P' with a long, sweeping tail that curves back towards the top of the letter.

## Relatório

Discute-se nos presentes autos a exigência de CSLL (fls 96), nos exercícios financeiros de 2003 e 2004, sobre as seguintes supostas infrações, conforme descrição constante no Termo de Verificação Fiscal (fls. 103):

- *Receita operacional lançada e não declarada*: As receitas decorrentes das vendas ao mercado interno não foram oferecidas à tributação da CSLL, conforme receita bruta constante da DIPJ.

- *Valores não adicionados à base de cálculo da CSLL*:

a. *descontos obtidos*: Não foi realizada a adição dos valores a título de descontos obtidos na base de cálculo da CSLL.

b. *variação monetária ativa*: Os valores relativos a receitas financeiras decorrentes de variações monetárias deveriam ser adicionados à base de cálculo da CSLL, mas não foram sob a justificativa de que corresponderiam a erros de lançamentos. A fiscalização sustenta que não foi apresentado qualquer documento comprobatório da ocorrência do erro.

c. *Ressarcimento de crédito presumido*: Os valores a este título não foram adicionados à base de cálculo da CSLL sob o fundamento de que o STJ alberga este entendimento. Contudo, a fiscalização entendeu que não existe dispositivo legal afastando da tributação os valores ora discutidos.

- *Falta ou insuficiência de declaração/recolhimento da CSLL*: Exigência que se pauta na divergência apurada entre os valores declarados na DIPJ e os confessados na DCTF.

Intimada, a recorrente apresentou impugnação (fls. 109) sustentando, em sede de preliminar, que o auto de infração seria nulo por não constar nele a descrição dos fatos que ensejaram a autuação, o que teria impossibilitado a exata compreensão do valor da receita financeira autuada no mês de fevereiro de 2003.

No mérito, a recorrente alegou estar ocorrendo a tributação em duplicidade, tendo em vista que não foram tributadas somente as diferenças apuradas entre os valores declarados na DIPJ e aqueles constantes das DCTFs, mas também os valores das receitas constantes da própria DIPJ.

Além disso, quanto à alegação de que os valores da CSLL constantes na DCTF divergem dos da DIPJ, no ano calendário de 2002, sustenta a recorrente que os valores da DIPJ é que estão corretos.

Prosseguindo, no que tange aos créditos presumidos de PIS e COFINS, apontou a recorrente que referidos valores não se submetem à tributação por corresponderem a incentivos à exportação, tendo caráter reparatório dos tributos que incidiram na aquisição de



---

matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação dos produtos exportados. Acrescenta também que referidos valores enquadram-se como subvenção pública para o desenvolvimento da indústria exportadora, fato que também a exoneraria da tributação em pauta.

A DRJ manteve integralmente o lançamento de ofício (fls. 126). Em primeiro lugar, afastou as preliminares de nulidade pelo fato de os fatos que ensejaram a autuação terem sido corretamente descritos no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante do auto de infração.

No mérito, descartou a existência de duplicidade de tributação, sob o argumento de que somente os valores informados na DCTF constituem confissão de dívida, não os da DIPJ. Dessa forma, o lançamento dos valores informados na DIPJ é necessário porque não são ainda créditos tributários constituídos. Por esta razão, esclareceu que os valores declarados na DCTF foram excluídos do lançamento, mas tão somente estes.

No que diz respeito à composição da base de cálculo apurada pela fiscalização, ressaltou a DRJ que este item não foi especificamente impugnado no seu mérito, mas informou entender que andou bem a fiscalização, que apurou corretamente o valor exigido no auto de infração.

Por fim, a DRJ analisou a questão da tributação do crédito presumido de IPI para ressarcimento do PIS e COFINS devidos na aquisição de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos exportados, na forma prevista na Lei n. 9363, de 1996.

Neste passo, ressaltou que o benefício em epígrafe se reflete na forma de subvenção de custeio e não de investimento. Por consequência, informou que referido crédito presumido deve participar do resultado operacional e ser oferecido à tributação.

Inconformada, a recorrente apresentou seu recurso voluntário (fls. 144) reiterando os termos de sua manifestação anterior.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro Relator, João Francisco Bianco

O recurso atende aos requisitos de admissibilidade. Passo a apreciá-lo.

A matéria ora em discussão nestes autos versa a respeito da incidência de CSLL sobre diferenças entre os valores declarados na DIPJ e aqueles registrados na DCTF; receitas de vendas de mercadorias no mercado interno, descontos obtidos e variações monetárias ativas que não foram oferecidas à tributação; e o valor de ressarcimento de Pis e Cofins, sob a forma de crédito presumido de IPI, conforme previsto na Lei n. 9363, de 1996.

A recorrente insurge-se somente contra a forma de apuração das diferenças entre os valores da DIPJ e das DCTFs; e a tributação do valor do ressarcimento de Pis e Cofins previsto na Lei n. 9363. Deixo, portanto de apreciar a questão relativa à tributação das demais receitas que não foram oferecidas à tributação pela CSLL, por não ser matéria objeto do recurso interposto.

Examino, então, cada um dos pontos ainda em discussão separadamente.

*- diferenças entre os valores registrados na DIPJ e os lançados nas DCTFs*

No quadro elaborado pela fiscalização (fls 89), relativo ao ano-calendário de 2002, estão perfeitamente identificadas as divergências entre os valores registrados na DIPJ e aqueles lançados nas DCTFs relativas aos 4 trimestres daquele ano.

Confrontando os valores ali anotados e aqueles que compuseram a base de cálculo da CSLL exigida na autuação (fls 95), verifico que a fiscalização está fazendo incidir a CSLL exatamente sobre a diferença entre os valores que foram apurados pela própria recorrente em sua DIPJ e aqueles que foram lançados nas DCTFs.

No ano-calendário de 2003, como não foram entregues DCTFs, a fiscalização exige a totalidade do valor anotado como devido na DIPJ, conforme consta no quadro de fls 90.

Sustenta a recorrente que o lançamento de ofício exigindo o valor anotado na DIPJ caracterizaria hipótese de dupla incidência, em função de estar sendo exigido tributo já declarado.

Incorre em erro a recorrente. A DRJ, em sua decisão (fls 132) discorre com muita propriedade sobre a natureza da DIPJ e sua função meramente declaratória do valor do tributo devido. Somente com a DCTF é que se dá o lançamento do tributo, com a constituição do crédito tributário.

Muito embora esse entendimento seja passível de crítica, o fato é que a jurisprudência do STJ e deste próprio Conselho está consolidada no sentido de que a DCTF é o



---

mecanismo por intermédio do qual se dá a constituição do crédito tributário, no regime do lançamento por homologação.

Desse modo, como no caso concreto não houve a constituição do crédito tributário correspondente à totalidade do valor registrado na DIPJ como devido, nada mais restou à fiscalização do que constituir o crédito tributário relativo a essa diferença de valores, pelo lançamento de ofício.

Correto, portanto, o procedimento adotado pela fiscalização, devendo ser mantida esta parte do auto de infração.

*- crédito presumido de IPI (Lei n. 9363)*

A recorrente atendeu à exigências previstas na Lei n. 9363, de 13.12.1996, e fez jus a crédito presumido de IPI a título de ressarcimento do Pis e Cofins incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no seu processo produtivo.

Entende a recorrente que o valor do crédito presumido não deveria ser submetido à incidência da CSLL por ter natureza de incentivo à exportação, com caráter reparatório das despesas de Pis e de Cofins incidentes na aquisição dos insumos utilizados na fabricação dos produtos exportados.

Já a DRJ sustenta que o valor do crédito presumido de IPI deve ser submetido à tributação por ter natureza de subvenção para custeio, tendo em vista ser um estímulo governamental financeiro que nada exige em contrapartida do contribuinte, e como tal tem natureza de receita que integra o resultado operacional da pessoa jurídica.

A meu ver, a razão está com a DRJ.

Com efeito, de um modo geral, tem sido entendido pela doutrina que os benefícios fiscais podem ser divididos em dois grandes grupos: o grupo dos *incentivos fiscais* e o grupo dos *incentivos financeiros*.

O incentivo fiscal é aquele que atua na fase de apuração do montante do tributo devido. Como exemplo cite-se as isenções e os benefícios de redução da base de cálculo. A obrigação tributária nasce, portanto, após o cômputo do incentivo fiscal, já pelo seu valor líquido.

Os incentivos financeiros, por outro lado, atuam após o término da fase de apuração do tributo devido. São os casos das subvenções. Primeiro nasce a obrigação de pagar o tributo pelo contribuinte (relação jurídica de natureza tributária). Depois nasce a obrigação do Estado de entregar recursos ao contribuinte sob a forma de subvenções (relação jurídica de direito financeiro).

Assim, nos incentivos fiscais há apenas uma relação jurídica entre fisco e contribuinte, de natureza tributária, em que o contribuinte é devedor do fisco. E nos incentivos financeiros há duas relações jurídicas entre ambos: uma de natureza tributária, em que o



contribuinte é devedor do fisco; e outra de natureza financeira, em que o contribuinte é credor do fisco.

Os incentivos financeiros são também chamados de subvenções e podem ser divididos entre as subvenções correntes e as subvenções para investimento. Os Pareceres Normativos CST n. 2 e n. 112, ambos de 1978, examinaram longamente as duas espécies de subvenção, estabelecendo suas diferenças e os respectivos regimes de tributação.

As subvenções para investimento são aquelas concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Metas são estabelecidas, obrigações são estipuladas, com o Poder Público fixando rígidas condições para que as subvenções para investimento sejam concedidas.

Ao contrário, as subvenções meramente correntes são concedidas pelo Poder Público sem qualquer contrapartida do contribuinte e normalmente são utilizadas como capital de giro da empresa.

Assim, as subvenções para investimento são concedidas sob condição de implantação de um empreendimento novo ou de expansão de um empreendimento existente. Já as subvenções correntes são oferecidas a alguns tipos de contribuintes, mas sem a exigência de qualquer contrapartida.

Embora na teoria a distinção entre os incentivos fiscais e as subvenções seja de fácil compreensão, na prática a determinação da natureza jurídica do benefício efetivamente concedido é tarefa de difícil realização. Isso porque as características de ambos os incentivos se misturam e nem sempre é possível identificar com segurança se o incentivo é fiscal ou financeiro.

No caso ora em exame, no entanto, parece claro que estamos diante de incentivo com natureza de subvenção corrente. Isso por dois motivos.

Primeiro porque o crédito presumido de IPI a que o contribuinte faz jus é pago ainda que a pessoa jurídica apure saldo credor do imposto. Explico melhor. No livro de apuração do IPI, o contribuinte lança o valor do crédito presumido. Havendo débito de IPI em valor superior ao crédito presumido, o contribuinte paga a diferença. Mas havendo débito de IPI em valor inferior ao crédito presumido, o contribuinte requer o ressarcimento desse valor junto ao Governo Federal.

Isso quer dizer que o crédito presumido de IPI não se limita à apuração interna do IPI mas vai além, constituindo verdadeiro ressarcimento do valor integral a que a pessoa jurídica tem direito: parte sob a forma de dedução do IPI e parte sob a forma de ressarcimento em dinheiro.

Caso o crédito presumido fosse limitado ao valor do débito de IPI apurado, não teria dúvida em sustentar a sua natureza de incentivo meramente fiscal. Mas como ele excede o valor do débito de IPI, sendo ressarcido até em dinheiro em qualquer hipótese, a sua natureza é de verdadeiro incentivo financeiro.



---

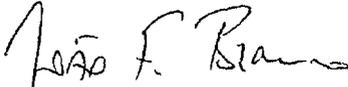
Segundo porque não é exigida qualquer contrapartida por parte do contribuinte para que ele faça jus ao crédito presumido, o que evidencia sua natureza de subvenção corrente.

As subvenções para investimento não são tributadas pelo IRPJ por força do disposto no artigo 443 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, desde que lançadas em conta de ativo e a contrapartida em conta de reserva de capital, diretamente no patrimônio líquido, sem passar pelo resultado do exercício. O dispositivo referido confere isenção expressa do IRPJ ao valor lançado a esse título.

Registre-se que a possibilidade de o valor das subvenções para investimento ser lançado em conta de reserva de capital foi extinta com a revogação da alínea "d" do parágrafo 1º do artigo 182 da Lei n. 6404, de 15.12.1976, pelo artigo 1º da Lei n. 11.638. De qualquer modo, o regime tributário previsto no artigo 443 do RIR/99 continua assegurado, por força do disposto no artigo 18 da Medida Provisória n. 449, que prevê a não tributação desse valor através de exclusão a ser lançada no Lalur.

O mesmo não ocorre com as subvenções correntes, que são verdadeiras receitas do exercício e, como tal, sujeitas à incidência dos tributos que incidem sobre o lucro conforme reconhecido por pacífica jurisprudência administrativa. Assim sendo, o valor do crédito presumido de IPI - sendo considerado uma subvenção corrente - deve ser oferecido à tributação pela CSL.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

  
João Francisco Bianco