



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

Processo n° 13971.002380/2004-13
Recurso n° 173.452 Voluntário
Acórdão n° **1803-00.703 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 11 de novembro de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente ZM S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

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.

PIS.COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.

O crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não constitui receita da pessoa jurídica, mas mera recomposição de custos, razão porque não podem ser considerados na determinação da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes – Presidente e Relatora.

EDITADO EM: 29/11/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Selene Ferreira de Moraes, Benedicto Celso Benício Júnior, Walter Adolfo Maresch, Marcelo Fonseca Vicentini, Sérgio Rodrigues Mendes, Luciano Inocência dos Santos.

Relatório

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

I — Do Auto de Infração

O Auto de Infração lavrado contra a empresa acima identificada (fls. 194/202) formaliza a exigência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ relativo a fato gerador ocorrido em todos os trimestres dos anos-calendário de 2000 e 2001. Em decorrência foram lavrados os Autos de Infração: Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS (fls.203/209), Contribuição para a Seguridade Social — COFINS (fls.213/223) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL (fls.224/233).

(...)

Depreende-se da Descrição dos Fatos, fls. 195, e Termo de Verificação Fiscal, fls. 174/193, que a autuação é decorrente de:

IRPJ

1- Receita Não Operacional Omitida.

Omissão de Receitas referentes aos rendimentos de aplicações financeiras, e ao crédito presumido de IPI.

(...)

II - Da Impugnação.

A impugnante, fl. 244, segrega a omissão de receita tributada em Receitas Financeiras e Crédito Presumido IPI. Quanto à omissão de receita referente às receitas financeiras noticia que por ser matéria incontroversa não é objeto de impugnação e que já foi objeto de pedido de parcelamento.

Do Crédito Presumido de IPI — Receita não Operacional Omitida.

Discorda do procedimento fiscal que considerou crédito presumido de IPI como receita, com fundamento em jurisprudência.

Referindo-se ao feito fiscal, ao significado de receita e avaliando o conteúdo das disposições contidas na Lei nº 9.718, em especial artigo 3º e seu § 1º, conclui:

2.18 — Notadamente, o crédito presumido de IPI, estabelecido pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, NÃO atende aos pressupostos para sua inclusão no conceito de receita, pois NÃO é um ingresso de bem ou direito, vinculado a venda de bens ou serviços, NÃO é um ingresso de bem ou direito vinculado a investimentos de capital ou aplicação financeira. Em verdade, o referido crédito presumido de IPI, que ao final sequer tem sua origem no IPI, e sim no Pis e na COFINS pagos e/ou embutidos no valor das aquisições das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, que foram insumidos na produção, de bens destinados à exportação, é sem a menor dúvida, uma recuperação de custos, não por classificação, e sim por conceito técnico privado.

Transcrevendo o art. 1º e parágrafo único da Lei nº 9.363/96, afirma que a própria lei estabelece a natureza jurídica do crédito presumido de IPI: recuperação de parcela do custo despendido na aquisição de insumos, aplicados nos produtos exportados ou, com destino à exportação, pela via do crédito, em conta gráfica de IPI..

E, continua:

(...) Tal permissão não caracteriza a existência de ingresso de um novo valor e sim o "estorno" de parte do valor despendido nas aquisições dos referidos insumos, razão pela qual, não há o que falar em receita e sim em recuperação de custos.

Invoca, a seu favor, o artigo 110 do CTN — Lei nº 5.172, de 1966, que determina que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, utilizados na Constituição.

A impugnante acrescenta quanto ao lançamento referente ao IRPJ e CSLL especificamente, que os créditos presumidos de IPI em questão são todos referentes aos anos calendário de 2000 e 2001 e que nestes anos apurou seus resultados de acordo com a sistemática do lucro presumido. Invocando o artigo 53 da Lei nº 9.430, de 1996, afirma que tais valores são indiscutivelmente recuperação de custo e não podem ser incluídos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A Delegacia de Julgamento considerou o lançamento procedente, em decisão assim ementada:

“CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI

A receita relativa ao crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363/1996 deverá ser integralmente oferecida a tributação

pelo imposto de renda e contribuição social apurados pela sistemática do Lucro Presumido.

CREDITO PRESUMIDO DE IPI.

A partir de 1º de fevereiro de 1999 a receita relativa ao crédito presumido de IPI integra a base de cálculo da COFINS.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI A partir de 10 de fevereiro de 1999 a receita relativa ao crédito presumido de IPI integra a base de cálculo do PIS.”

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, em que, além de reiterar as alegações contidas na impugnação, acrescenta as seguintes considerações:

- a) A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes já teve oportunidade de conceituar o crédito presumido de PI, considerando-o como recuperação de custos. Do corpo do acórdão do Processo nº 10835.001642/2001-56, julgado em 9 de setembro de 2006, de Relatoria do Conselheiro Paulo Roberto Cortes, extrai-se essa certeza: "O crédito presumido do IPI definitivo é uma recuperação de custos.
- b) Sendo considerado o crédito presumido de IPI como recuperação de custos e estando a Recorrente, à época dos fatos, sob o regime de tributação pelo LUCRO PRESUMIDO, de acordo com o disposto no art. 53, da Lei 9.430/96, tal rubrica não pode compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
- c) A se manter a autuação e a decisão vergastada, estará se diminuindo o benefício fiscal, hígido e determinado, do crédito presumido do IPI, concedido às empresas exportadoras, o que é um contra-senso. A prevalência do entendimento adotado culmina por negar vigência ao art. 1º, da Lei 9.363/96 que instituiu o incentivo, tornando-o inútil, na medida que impede, por vias transversas, a fruição integral da benesse fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Selene Ferreira de Moraes

A contribuinte foi cientificada por via postal, tendo recebido a intimação em 22/09/2008 (AR de fls. 246). O recurso foi protocolado em 20/10/2008, 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, se é receita bruta ou mera recomposição de custos, a fim de verificar se tais valores integram a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Primeiramente cumpre observar que nos anos calendário objeto da tributação a recorrente foi tributada com base no lucro presumido (fls. 3 e 33).

Como os fundamentos legais do IRPJ e da CSLL calculados com base no lucro presumido e do PIS e da COFINS são distintos é necessário organizarmos a discussão em dois blocos distintos.

O art. 25 da Lei nº 9.430/1996 assim dispõe acerca do lucro presumido:

“Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período”.

Lei nº 8.981/1995

Art. 31. 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.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Art. 32. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma dos arts. 28 ou 29, para efeito de incidência do imposto de renda de que trata esta Seção.”

O art. 53 da mesma lei traz comando legal específico sobre valores recuperados, correspondentes a custos e despesas:

“Art. 53. Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive em perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.”

De acordo com o dispositivo legal retro transcrito, não devem ser adicionados à base de cálculo os valores dos custos ou despesas, se eles se referem a períodos no qual o contribuinte tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido.

Extrai-se do texto do art. 1º e parágrafo único da Lei nº 9.363/96 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, *in verbis*:

“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.”

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.

Tal entendimento está claramente expresso no 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)."

O crédito presumido do IPI é um ingresso, que deve ser contabilizado quando a forma de tributação é o lucro real, mas que não pode ser considerado como receita. A melhor classificação contábil é como redução das despesas ou custos, ao invés de ser registrado como outras receitas.

Assim, merece acolhida a tese da recorrente de que o crédito presumido de IPI não integra a base de cálculo do lucro presumido, uma vez que não constitui receita da

pessoa jurídica, mas mera recomposição de custos. Logo deve ser cancelada a exigência de IRPJ.

O mesmo se aplica à exigência de CSLL, nos termos da legislação a seguir reproduzida:

“Lei 9.430/1996

Art. 29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:

I - de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

Lei 9.249/1995

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.”

Nesta linha de raciocínio, o crédito presumido de IPI também não deve ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS.

A Delegacia de Julgamento manteve o lançamento por entender que a partir da Lei 9.718/1998, a base de cálculo do PIS e da COFINS, abrange, todas as receitas da empresa, independentemente da classificação contábil adotada, exceto aquelas explicitamente citadas.

No entanto, ao entendermos que o crédito presumido de IPI não tem a natureza jurídica de receita, mas é uma recuperação de custos, não é pertinente a discussão sobre os conceitos de faturamento e receita bruta tal como veiculados na Lei nº 9.718/1996.

É oportuno citar o entendimento do STJ sobre o tema, expresso na decisão exarada no Resp 1.003.029 - RS (2007/0259886-0):

“Passo ao exame de mérito.

A tese fazendária é engenhosa, mas não convence.

Não estão em discussão os conceitos de faturamento e receita bruta tal como veiculados no art. 3º da Lei 9.718/98. A tarefa desta Corte, ao examinar este recurso, é a de definir a natureza

do crédito presumido de IPI: enquanto a Fazenda Nacional defende a inclusão desses créditos como receita bruta do estabelecimento exportador, a parte autora, contemplada no acórdão recorrido, sustenta que o crédito presumido é mera recomposição de custos.

O legislador, em respeito à máxima econômica de que não se exportam tributos, criou o crédito presumido de IPI como um incentivo às exportações, ressarcindo o exportador de parte das contribuições ao PIS e à Cofins incidentes sobre as matérias-primas adquiridas para a industrialização de produtos a serem exportados.

Seria um contra-senso admitir que sobre o crédito presumido de IPI, criado justamente para desonerar a incidência do PIS e da Cofins sobre as matérias-primas utilizadas no processo de industrialização de produtos exportados, incidam essas duas contribuições.

A se adotar a tese fazendária, estaria o Judiciário neutralizando o benefício fiscal concedido por lei. Segundo a boa hermenêutica, deve ser rechaçada toda e qualquer interpretação que conduza à inutilidade da norma interpretada, o que se verifica caso consideremos como receita o crédito presumido de IPI.

Não se pode atribuir a esse benefício outra natureza que não a de ressarcimento de custos.

A respeito da natureza jurídica do crédito presumido de IPI, confira-se a lição de José Antônio Minatel:

"A estrutura do incentivo e a própria lei acenam para a específica natureza de ressarcimento de contribuições incidentes nos custos de fabricação, portanto crédito concedido com a qualificação de redutor de custos, inabilitando qualquer pretensão de considerá-lo com a natureza de receita. [...] Por revestir a natureza de mera recuperação de custo, o chamado 'crédito presumido' da COFINS e PIS, utilizado para abatimento do IPI, não tem natureza de receita, assim como já reconheceu a administração tributária que também não tem natureza de receita o crédito presumido concedido por lei na apuração de COFINS e PIS das empresas fabricantes de determinados medicamentos, por conta de adesão em regime especial que prevê compromisso de redução de seus preços ao consumidor" ("Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação", MP 2005, p. 224-225).

Outra não foi a orientação adotada pela Primeira Turma, que reconheceu a natureza de recomposição de custos do crédito presumido de IPI. Observe-se:

"TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIAL-EXPORTADOR..RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS EMBUTIDOS NO PREÇO DOS INSUMOS.INCLUSÃO NA

**BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.
IMPOSSIBILIDADE. LEI Nº 9.363/96. PRECEDENTES.**

1. De acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS, é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação. Portanto, inexistente óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, mormente em tal operação ter havido a incidência do PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração posterior, independente de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI (REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005).

2. Mesmo quando as matérias-primas ou insumos forem comprados de quem não é obrigado a pagar as contribuições sociais para o PIS/PASEP, as empresas exportadoras devem obter o creditamento do IPI (REsp nº 763521/PI, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 07/11/2005)

3. O crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador.

4. Precedentes das egrégias 1ª e 2ª Turmas desta Corte.

5. Recurso não-provido" (REsp 813.280/SC, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJU de 02.05.06)."

Ante todo o exposto, dou provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes