



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.320.467 - RS (2012/0084778-0)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : LUCACUCA CALÇADO ARTESANAL LTDA
ADVOGADO : LUÍS ANTÔNIO LICKS MISSEL MACHADO E OUTRO(S)

EMENTA

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 parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a), sem destaque e em bloco."

A Sra. Ministra Eliana Calmon, os Srs. Ministros Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília (DF), 09 de abril de 2013.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.320.467 - RS (2012/0084778-0)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : LUCACUCA CALÇADO ARTESANAL LTDA
ADVOGADO : LUÍS ANTÔNIO LICKS MISSEL MACHADO E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional com fundamento no art. 105, inciso III, alínea "a", da Constituição da República, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. IRPJ. CSSL.

1. O crédito presumido de IPI não configura receita, mas ressarcimento de tributo (IRPJ e CSSL) embutidos nos insumos pagos.
2. Este Tribunal, através de suas duas Turmas de Direito Tributário, já pacificou o entendimento no sentido da exclusão do crédito presumido de IPI, previsto na Lei 9.363/96, da base de cálculo das contribuições ao IRPJ e à CSLL (e-STJ fl. 192).

O acórdão afastou da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os valores correspondentes ao crédito presumido de IPI, como ressarcimento às contribuições ao PIS e COFINS, previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96 ao fundamento de que, do ponto de vista econômico, financeiro e contábil, o incentivo não constitui receita, mas um valor retificador de custo, segundo a teleologia da mencionada norma, a fim de ressarcir à empresa as contribuições ao PIS e COFINS inseridas dentro dos insumos pagos (e-STJ fls. 170/174).

Nas razões recursais, a FAZENDA NACIONAL alega violação do disposto no art. 535, inciso II, do CPC, e aos arts. 224, 392, I, 443, 521 do RIR-99 (Decreto n. 3000/99); arts. 28, 29, II, da Lei n.9.430/96; art. 57 da Lei n.8.981/95 e art. 111, incisos I e II, do CTN. Afirma que a Corte de origem não esgotou as questões jurídicas necessárias ao afastamento do direito pleiteado na presente ação, ao não se manifestar sobre a falta de previsão legal para a dedução do crédito presumido de IPI com relação ao cálculo do IRPJ e da CSLL. No mérito, entende que não há que se falar em aplicar isenção às receitas originadas de ressarcimento de crédito



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

presumido de IPI, tampouco sobre créditos dos insumos, haja vista a inexistência de lei específica para que se processe a exclusão do crédito tributário. Ressalta que os valores ressarcidos a título de crédito presumido de IPI são classificados, dada sua natureza jurídica, como "outra receita operacional", a qual, segundo o disposto no art.521 do RIR/99 e nos arts.28 e 29, II, da Lei n.9.430/96, deve ser adicionada diretamente à base de cálculo do IRPJ e à da CSLL (e-STJ fls. 209/218).

Contrarrazões nas e-STJ fls. 234/245.

Recurso regularmente admitido na origem.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.320.467 - RS (2012/0084778-0)

EMENTA

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 parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Devidamente prequestionados os dispositivos legais tidos por violados, conheço do recurso especial. Prejudicado o exame pela alegada violação ao art. 535, do CPC.

No mérito, esta Segunda Turma já tem posicionamento pacificado no sentido de 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. Segue precedente:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. IMPOSTO DE RENDA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRÊMIO DE IPI. INCLUSÃO.

1. A alegação genérica de violação do art. 535 do Código de Processo Civil, sem explicitar os pontos em que teria sido omitido o acórdão recorrido, atrai a aplicação do disposto na Súmula 284/STF.
2. *"Todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, conseqüentemente, 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"* (REsp 957153/PE, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 4.10.2012).

Recurso especial parcialmente conhecido e provido (REsp. nº 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012).

O posicionamento adotado pela Segunda Turma tem fundamento teórico no que foi



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

julgado pelo REsp 957153 / 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, conseqüentemente, 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 colho 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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):

$$\begin{array}{l} \text{R\$ 100 mil (= receita bruta de vendas)} \\ - \text{R\$ 5 mil (= IPI efetivamente recolhido, descontado o crédito-prêmio)} \\ \hline = \text{R\$ 95 mil (= receita líquida)} \end{array}$$

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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:

$$\begin{array}{r} \text{R\$ 110 mil (= vendas + crédito prêmio)} \\ - \text{R\$ 15 mil (= IPI incidente, não o efetivamente recolhido)} \\ \hline = \text{R\$ 95 mil (= receita líquida)} \end{array}$$

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).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Essa irrepreensível argumentação, que ora adoto como fundamentos de decidir, também é cabível ao caso concreto onde estamos a tratar do crédito-presumido do 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.

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE e, nessa parte, DOU PROVIMENTO ao presente recurso especial.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2012/0084778-0

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.320.467 / RS

Número Origem: 200871080028588

PAUTA: 09/04/2013

JULGADO: 09/04/2013

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DARCY SANTANA VITO BELLO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : LUCACUCA CALÇADO ARTESANAL LTDA
ADVOGADO : LUÍS ANTÔNIO LICKS MISSEL MACHADO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI/ Imposto sobre Produtos Industrializados

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a), sem destaque e em bloco."

A Sra. Ministra Eliana Calmon, os Srs. Ministros Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.