



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.220.230 - RS (2010/0204711-5)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
EMBARGANTE : BEST CALÇADOS E COMPONENTES LTDA
ADVOGADO : HAROLDO LAUFFER E OUTRO(S)
EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : JOSÉ CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)

EMENTA

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. PRESENÇA DE ERRO DE PREMISSE FÁTICA. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º, DA LEI N. 9.363/96. CLASSIFICAÇÃO COMO RECEITA OPERACIONAL DO TIPO "RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS". INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO NO REGIME DO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO NO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. ART. 53, DA LEI N. 9.430/96, ART. 521, §3º, DO RIR/99.

1. O acórdão embargado partiu de premissa fática equivocada ao entender que a empresa era contribuinte do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica consoante o regime de apuração pelo Lucro Real quando em verdade restou incontroverso nos autos que a empresa se submete à apuração pelo Lucro Presumido.

2. O crédito presumido de IPI como ressarcimento às contribuições ao PIS e COFINS (art. 1º, da Lei n. 9.363/96) classifica-se contabilmente como "receita operacional" do tipo "valores recuperados correspondentes a custos e despesas" (art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; art. 53, da Lei n. 9.430/96; arts. 392, II e 521, §3º, do RIR/99). Precedentes construídos a respeito da mencionada classificação contábil, ainda que no enfrentamento da inclusão do referido crédito na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS: REsp. 807.130/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17.06.2008; REsp. 1.003.029/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 19/08/2008; REsp. 813.280/SC, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJU de 02.05.06.

3. Nessa condição, integra a base de cálculo do IRPJ. Precedente: REsp. nº 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012.

4. No entanto, pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ apurado pelo regime do Lucro Presumido quando o contribuinte comprovar que se refira a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação pelo Lucro Presumido ou Arbitrado ou, acaso sujeito ao regime do Lucro Real, não tenha sido feita a dedução (art. 53, da Lei n. 9.430/96; e art. 521, §3º, do RIR/99). Precedente: EDcl no REsp. n. 1.313.755/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 16.10.2014.

5. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes a fim de que os autos retornem à origem para o enfrentamento da existência ou não da comprovação necessária à aplicação do art. 53, da Lei n. 9.430/96; e art. 521, §3º, do RIR/99.

ACÓRDÃO



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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, acolheu os embargos de declaração, com efeitos modificativos, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília (DF), 18 de novembro de 2014.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.220.230 - RS (2010/0204711-5)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
EMBARGANTE : **BEST CALÇADOS E COMPONENTES LTDA**
ADVOGADO : **HAROLDO LAUFFER E OUTRO(S)**
EMBARGADO : **FAZENDA NACIONAL**
PROCURADOR : **JOSÉ CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)**

RELATÓRIO

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

Trata-se de embargos de declaração interpostos contra acórdão que restou assim ementado (e-STJ fls. 499/506):

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. 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. 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.

Nos aclaratórios alega que o acórdão laborou por sobre premissa fática equivocada. Afirma que o precedente invocado como *ratio decidendi* (REsp. 957.153/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 04.10.2012) refere-se a situação outra, qual seja a de tributação do IRPJ e CSLL submetidos ao regime do lucro real e não à sistemática do lucro presumido, que é a dos presentes autos. Afirma que sua tributação pelo lucro presumido é fato incontroverso nos autos e que nesse regime o crédito presumido do IPI não adentra como receita bruta na base de cálculo dos tributos pelo fato de se tratar de mera "recuperação de custos" concedida na forma de incentivo fiscal. Invoca a aplicação do art. 53, da Lei n. 9.430/96 (e-STJ fls. 512/516).

Impugnação nas e-STJ fls.521/523.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.220.230 - RS (2010/0204711-5)

EMENTA

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. PRESENÇA DE ERRO DE PREMISSA FÁTICA. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º, DA LEI N. 9.363/96. CLASSIFICAÇÃO COMO RECEITA OPERACIONAL DO TIPO "RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS". INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO NO REGIME DO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO NO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. ART. 53, DA LEI N. 9.430/96, ART. 521, §3º, DO RIR/99.

1. O acórdão embargado partiu de premissa fática equivocada ao entender que a empresa era contribuinte do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica consoante o regime de apuração pelo Lucro Real quando em verdade restou incontroverso nos autos que a empresa se submete à apuração pelo Lucro Presumido.

2. O crédito presumido de IPI como ressarcimento às contribuições ao PIS e COFINS (art. 1º, da Lei n. 9.363/96) classifica-se contabilmente como "receita operacional" do tipo "valores recuperados correspondentes a custos e despesas" (art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; art. 53, da Lei n. 9.430/96; arts. 392, II e 521, §3º, do RIR/99). Precedentes construídos a respeito da mencionada classificação contábil, ainda que no enfrentamento da inclusão do referido crédito na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS: REsp. 807.130/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17.06.2008; REsp. 1.003.029/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 19/08/2008; REsp. 813.280/SC, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJU de 02.05.06.

3. Nessa condição, integra a base de cálculo do IRPJ. Precedente: REsp. nº 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012.

4. No entanto, pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ apurado pelo regime do Lucro Presumido quando o contribuinte comprovar que se refira a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação pelo Lucro Presumido ou Arbitrado ou, acaso sujeito ao regime do Lucro Real, não tenha sido feita a dedução (art. 53, da Lei n. 9.430/96; e art. 521, §3º, do RIR/99). Precedente: EDcl no REsp. n. 1.313.755/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 16.10.2014.

5. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes a fim de que os autos retornem à origem para o enfrentamento da existência ou não da comprovação necessária à aplicação do art. 53, da Lei n. 9.430/96; e art. 521, §3º, do RIR/99.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

VOTO

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

Quanto aos embargos de declaração da empresa, observo que lhe assiste razão.

Com efeito, no julgamento dos precedentes citados (REsp. n. 957.153/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 04.10.2012; e REsp. nº 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012), este Superior Tribunal de Justiça respaldou a conduta adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil de considerar o "crédito presumido de IPI" como "**receita operacional**" para fins de composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Considerou-se ali que a técnica adotada pela lei para atingir o Lucro Real foi a de incluir como "**despesa**" o valor pago a título de **IPI** e, por consequência lógica, a inclusão como "**receita operacional**" do crédito presumido do IPI.

Ocorre que, muito embora na apuração do IRPJ e da CSLL sob o regime do Lucro Real a classificação do crédito presumido de IPI como "**receita operacional**" seja suficiente para definir que compõe a base de cálculo desses tributos já que não há dedução específica, tal não ocorre quando submetidos ao regime de apuração do Lucro Presumido.

Isto porque dentro da sistemática global dos referidos tributos, aí compreendendo todos os regimes de apuração, a "**receita operacional**" ainda subdivide-se em quatro subespécies:

a) "**receita bruta**", compreendida esta como sendo o produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria somado ao resultado auferido nas operações de conta alheia (art. 44, I e II, da Lei n. 4.506/64; art. 12, do Decreto-Lei n. 1.598/77; art. 31, da Lei n. 8.981/95; arts. 224, 279 do RIR/99);

b) "**valores recuperados correspondentes a custos e despesas**", compreendem recomposições de custos (art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; art. 53, da Lei n. 9.430/96; arts. 392, II e 521, §3º, do RIR/99);



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

c) "**subvenções para custeio**" (art. 44, IV, da Lei n. 4.506/64; art. 392, I, do RIR/99);
e

d) "**subvenções para investimento**" (art. 38, §2º, do Decreto-Lei n. 1.598/77; art. 1º, VIII, do Decreto-Lei n. 1.730/79).

Transcrevo a letra da Lei n. 4.506/64, que didaticamente as discrimina, *in verbis*:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I – O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II – O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III – As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

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

Dessas subespécies de "receita operacional" a apuração no regime do Lucro Real tributa todas, apenas excepcionando, em alguns casos, as "subvenções para investimento". Já no regime de apuração do Lucro Presumido, não são tributados os "valores recuperados correspondentes a custos e despesas" (recomposição de custos), na forma do art. 53, da Lei n. 9.430/96, repetido pelo art. 521, §3º, do RIR/99, transcrevo:

Art. 521. 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 art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§ 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

§ 2º Os juros e as multas por rescisão contratual de que tratam, respectivamente, os arts. 347 e 681 serão adicionados à base de cálculo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 51 e 70, § 3º, inciso III).

§ 3º **Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para determinação do imposto, 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** (Lei nº 9.430, de 1996, art. 53).

§ 4º Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 52).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Ora, o que o citado artigo determina é que a base de cálculo do IRPJ apurado pelo Lucro Presumido é composta pelo somatório das seguintes parcelas (art. 25, da Lei n. 9.430/96):

- 1ª) Resultado da aplicação de um determinado percentual sobre a "receita bruta";
- 2ª) Ganhos de capital;
- 3ª) Rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras; e
- 4ª) Demais receitas e resultados positivos.

Dentro dessa última parcela ("4ª " - demais receitas) é onde se encontram todas as outras subespécies da "receita operacional" que não sejam a "receita bruta", já mencionadas nas alíneas "b", "c", e "d" (recomposição de custos e subvenções).

Ocorre que a lei excepciona a tributação pelo Lucro Presumido dos "valores recuperados correspondentes a custos e despesas" (recomposição de custos) **quando os custos e despesas se deram em período no qual o contribuinte tenha se submetido ao regime de tributação com base no Lucro Presumido ou Arbitrado**. Isto porque tais custos e despesas não puderam à época ser deduzidos da base de cálculo do tributo já que apurado pelo Lucro Presumido ou Arbitrado.

Sendo assim, o cerne da discussão quando se trata de tributação pelo Lucro Presumido é outro diferente do que ocorre com a tributação pelo Lucro Real. Se na tributação pelo Lucro Real bastava classificar o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96 como "receita operacional" para fins de compor a base de cálculo do IRPJ. Na tributação pelo Lucro Presumido é preciso investigar a que título o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96 compõe a "receita operacional", se é "recomposição de custos" (desejo do contribuinte), se é "subvenção para custeio" (determinação do fisco) ou se é "subvenção para investimento".

Nessa toada, para dar solução ao caso concreto convém verificar se o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96 se encaixa na definição de "valores recuperados correspondentes a custos e despesas" (recomposição de custos) - o que pode



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

ensejar a sua não tributação no regime do Lucro Presumido pelo IRPJ e CSLL quando o custo ou a despesa da empresa se deram em período onde estava submetida também ao Lucro Presumido ou Arbitrado - ou se o crédito presumido de IPI pertence à subespécie "subvenção para custeio", onde é indubitavelmente tributada a título de IRPJ e CSLL apurados pelo Lucro Presumido, ou se pertence à espécie "subvenção para investimento" onde também pode não ser tributada.

Sobre esse tema, a Secretaria da Receita Federal já se manifestou ao menos quatro vezes no sentido de que o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º da Lei n. 9.363/96 se trata de "**subvenção para custeio**", tributável na sistemática do Lucro Presumido, portanto. Seguem as soluções de Consulta:

MINISTÉRIO DA FAZENDA. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 66, de 19 de setembro de 2011. ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ. EMENTA: "O valor do crédito presumido do IPI constitui subvenção para custeio ou operação, a qual integra a receita sujeita à incidência do IRPJ".

MINISTÉRIO DA FAZENDA. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 10, de 12 de fevereiro, de 2007. 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".

MINISTÉRIO DA FAZENDA. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 171, de 20 de outubro de 2003. 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".

MINISTÉRIO DA FAZENDA. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 102, de 19 de setembro de 2002. 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".

Ocorre que o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º da Lei n. 9.363/96 entrou no



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

ordenamento jurídico pátrio como o sucessor do antigo crédito-prêmio do IPI previsto no art. 1º, do Decreto-Lei n. 491/69. Ambos são benefícios adicionais aos exportadores que consistem em ressarcir o valor dos demais tributos acumulados na cadeia produtiva através da criação de créditos de IPI fictícios. Diferem, no entanto, na sua forma de cálculo. Enquanto o antigo crédito-prêmio era calculado diretamente sobre o valor das exportações - saídas (art. 2º, do Decreto-Lei n. 491/69), o atual crédito presumido é calculado sobre o valor das aquisições de insumos que integram o produto exportado - entradas (art. 2º, da Lei n. 9.363/96).

Ora, examinando a tributação do antigo crédito prêmio do IPI previsto no art. 1º, do Decreto-Lei n. 491/69, a Secretaria da Receita Federal emitiu o Parecer Normativo CST n. 71, de 10.02.1972 (D.O.U. de 22 de março de 1972), que assim dispôs, *verbo ad verbum*:

7. Com efeito, analisando-se a sistemática e a natureza desses incentivos, ver-se-á, preliminarmente, que eles são atribuídos em forma de crédito tributário sobre o valor das exportações e pela manutenção do crédito do imposto incidente sobre as matérias primas e outros produtos adquiridos para emprego na industrialização das mercadorias exportadas; na área federal, tais créditos são vinculados ao IPI e, na esfera estadual, ao ICM. São utilizados:

- a) para deduzir do imposto devido pelas operações no mercado interno;
- b) na transferência para estabelecimentos da mesma firma ou interdependentes;
- c) na transferência para estabelecimentos de terceiros, em pagamento de insumos adquiridos e, finalmente,
- d) pelo ressarcimento em espécie.

8. Ora, **quaisquer das modalidades mencionadas nas alíneas "a" e "c" do item precedente implicarão, necessariamente, na diminuição do custo de produção e, com isso, funcionarão como devoluções de custos**, item contemplado no art. 157 do RIR, *verbis*:

"Art. 157. Integram a receita bruta operacional:

- c) as recuperações e devoluções de custos, deduções ou provisões."

9. Quanto à modalidade de utilização do crédito referida na alínea "d" - o ressarcimento em espécie - ocioso seria expender-se qualquer argumentação no sentido de classificá-la como receita, já que com esta se identifica na sua forma mais típica.

10. Assim, demonstrado que está a natureza de "receita", inerente aos incentivos fiscais dúvida nenhuma subsiste quanto à qualificação dos mesmos como "receita de exportação", visto estarem diretamente vinculados à exportação e decorrerem necessariamente desta. Como tais, são os referidos incentivos computados na referida receita para se obter o seu percentual em relação à receita global.

Chama a atenção o item "8" do suso citado parecer que, com base nas modalidades de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

utilização do referido crédito fictício, o classificou como "devolução de custos" para efeito do IRPJ. Isto nos basta. *"Ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio"*.

Com efeito, as formas de aproveitamento do crédito presumido do IPI previsto no art. 1º da Lei n. 9.363/96 não diferem essencialmente daquelas previstas para o crédito prêmio do IPI previsto no art. 1º, do Decreto-Lei n. 491/69. De ver o art. 2º, §3º e o art. 4º, da Lei n. 9.363/96:

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

[...]

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, **poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa** para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

[...]

Art. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em **compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido**, pelo produtor exportador, **nas operações de venda no mercado interno**, far-se-á o **ressarcimento em moeda corrente**.

[...]

Da letra da lei colhe-se que estão aí presentes as modalidades "a", "b" e "d" de uso dos créditos, faltando apenas a modalidade "c" (transferência do crédito a terceiros). Isto significa que ao crédito presumido do IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363.96 se aplica a lógica do Parecer Normativo CST n. 71, de 10.02.1972 (D.O.U. de 22 de março de 1972) a possibilitar sua classificação como "devolução de custos" para efeito do IRPJ.

O Fisco, portanto, agiu de forma contraditória ao classificar agora como "subvenção para custeio" o que considerava antes "devolução de custos". Com efeito, essencial à distinção entre "subvenção" e "devolução de custos" é que a "devolução de custos" tem por causa um custo anteriormente suportado. Já a "subvenção" independe disso. Segundo a já clássica lição do Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978 (D.O.U. de 11 de janeiro de 1979) *"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"*.

Mais adiante, o mesmo Parecer Normativo CST n. 112/78 definiu os três tipos de subvenção:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Subvenção para custeio é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. Subvenção para operação é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais.

[...]

[...] que subvenção para investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

De fato, o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96 auxilia a pessoa jurídica com suas despesas e seus objetivos sociais de exportação, o que poderia levar à classificação como subvenção para custeio ou operação, descartada a classificação como subvenção para investimento. No entanto, não se pode olvidar que o incentivo se refere a um custo específico, qual seja: aquele decorrente do ônus tributário suportado no mercado interno em razão dos tributos acumulados na cadeia produtiva, especificamente as contribuições ao PIS e COFINS, como esclarece a própria lei:

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.

[...]

Sendo assim, se a própria lei define o que está sendo ressarcido, se a própria lei define que houve um custo específico suportado pela pessoa jurídica e que é esse custo que está sendo amenizado, não há como fugir à classificação contábil do crédito presumido de IPI como **"valores recuperados correspondentes a custos e despesas"** (recomposição de custos), enquadradas no art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; no art. 53, da Lei n. 9.430/96; e nos arts. 392, II e 521, §3º, do RIR/99.

Tal tem sido a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça construída no enfrentamento da inclusão de tais créditos na base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins, ainda que calcada em outros argumentos, transcrevo:

TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – LEIS 9.363/96 E 10.276/2001 – NATUREZA JURÍDICA – NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS.

1. O STJ e o STF já definiram que:

a) a base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento, que equivale à



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

receita bruta, resultado da venda de bens e serviços pela empresa;

b) a Lei 9.718/98, ao ampliar a base de cálculo do PIS e da COFINS e criar novo conceito para o termo "faturamento", para fins de incidência da COFINS, com o objetivo de abranger todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, invadiu a esfera da definição do direito privado;

c) a noção de faturamento inscrita no art. 195, I, da CF/1988 (na redação anterior à EC 20/98) não autoriza a incidência tributária sobre a totalidade das receitas auferidas pelos contribuintes, não sendo possível a convalidação posterior de tal imposição, ainda que por força da promulgação da EC 20/98;

d) é inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (base de cálculo do PIS e da COFINS), o que impede a incidência do tributo sobre as receitas até então não compreendidas no conceito de faturamento da LC nº 70/91;

e) desnecessária, no caso específico, lei complementar para a majoração da alíquota da COFINS, cuja instituição se dera com base no art. 195, I, da Carta Magna.

2. O legislador, com o crédito presumido do IPI, buscou incentivar as exportações, ressarcindo as contribuições de PIS e de COFINS embutidas no preço das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos pelo fabricante para a industrialização de produtos exportados. O produtor-exportador apropria-se de créditos do IPI que serão descontados, na conta gráfica da empresa, dos valores devidos a título de IPI.

3. O crédito presumido do IPI tem natureza jurídica de benefício fiscal, não se constituindo receita, seja do ponto de vista econômico-financeiro, seja do ponto de vista contábil, devendo ser contabilizado como "Recuperação de Custos". Portanto, não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

3. Ainda que se considerasse receita, incabível a inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS porque as receitas decorrentes de exportações são isentas dessas contribuições.

4. Recurso especial não provido (REsp 807130 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17.06.2008).

TRIBUTÁRIO. LEI 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. 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.

2. 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. Precedente da Primeira Turma.

3. 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.

4. Recurso especial não provido. (REsp 1003029/RS, Segunda Turma, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 19/08/2008).

TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIAL-EXPORTADOR.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJU de 02.05.06).

Com a devida vênia, em verdade os julgados merecem apenas uma leve correção. O crédito presumido de IPI não constitui receita bruta ou receita nova, mas constitui sim receita. Trata-se, como vimos, de receita operacional classificada como recuperação de custos e não como receita bruta (faturamento).

Nessa toada, o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96, não sofre a tributação pelo IRPJ e pela CSLL sob o regime do Lucro Presumido, na forma do art. 53, da Lei n. 9.430/96; e art. 521, §3º, do RIR/99.

No caso concreto, restou consignado nos autos do processo como fato incontroverso que a empresa é optante pela apuração do IRPJ consoante o regime do Lucro Presumido (e-STJ fls. 375):

A inclusão desses valores na base de cálculo do IRPJ e CSLL não se dá porque o Fisco entende que constituem receita bruta da pessoa jurídica e sim, como bem elucidou a autoridade coatora, porque **são englobados na categoria "outra receita operacional", consoante estabelecido pelo art. 521 do RIR/99** e pelos arts. 28 e 29, incisos I e II, da Lei n. 9.430/96, in verbis: [...]

Desse modo, tendo partido o acórdão em recurso especial da equivocada premissa de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

que a empresa contribuinte era optante da apuração pelo Lucro Real, devem ser acolhidos os presentes embargos de declaração com efeitos infringentes a fim de que os autos retornem à origem para o enfrentamento da existência ou não da comprovação necessária à aplicação do art. 53, da Lei n. 9.430/96; e art. 521, §3º, do RIR/99. Precedente: EDcl no REsp. n. 1.313.755/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 16.10.2014.

Ante o exposto, ACOLHO COM EFEITOS INFRINGENTES os embargos de declaração.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2010/0204711-5 **EDcl no**
PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.220.230 / RS

Número Origem: 200971080018903

PAUTA: 04/11/2014

JULGADO: 18/11/2014

Relator

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

Presidente da Sessão

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

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : JOSÉ CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)
RECORRIDO : BEST CALÇADOS E COMPONENTES LTDA
ADVOGADO : HAROLDO LAUFFER E OUTRO(S)

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

EMBARGANTE : BEST CALÇADOS E COMPONENTES LTDA
ADVOGADO : HAROLDO LAUFFER E OUTRO(S)
EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : JOSÉ CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)

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, acolheu os embargos de declaração, com efeitos modificativos, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.