



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.000526/2005-91
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-010.050 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 23 de janeiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PETTENATI S/A INDÚSTRIA TEXTIL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/06/1999 a 30/06/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO DO
PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. INCLUSÃO.

O crédito presumido de IPI sobre a aquisição de insumos representa ganho que se insere no conceito de receita, sujeitando-se à incidência do PIS apurado no regime não-cumulativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama, Walker Araújo (suplente convocado) e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Walker Araújo (suplente convocado), Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, tempestivo, interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 25 de junho de 2009 (atual, Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015), em face do Acórdão n.º 3403-001.693, de 17/07/2012, ementado da seguinte forma:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade social – COFINS.

Período de Apuração: 01.06.1999 a 30.06.2004

Ementa: BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DISTINTAS DO FATURAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO PARÁGRAFO 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98.

A base cálculo para apuração do PIS e a COFINS se restringe tão-só ao faturamento da empresa, conforme decisão do Egrégio Supremo Tribunal Federal – STF, que declarou inconstitucional o parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei 9.718/99, que promoveu o alargamento da base de cálculo destas contribuições.

Recurso Voluntário Provido.

Ao Recurso Especial da PGFN, em Exame de Admissibilidade (fls.114/115), foi dado seguimento ao Recurso, especialmente quanto à inclusão ou não do crédito presumido do IPI na base de cálculo do PIS e da Cofins.

A Contribuinte apresentou Contrarrazões (fls.121/124), pugna pelo improvimento do Recurso interposto pela PGFN.

Regularmente processado o apelo, esta é a síntese do essencial, motivo pelo qual encerro meu relato.

Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito, Relator.

In caso, trata o presente processo de Auto de Infração relativo à COFINS (regimes cumulativo e não-cumulativo), tendo em vista a falta de inclusão, na base de cálculo da contribuição, do crédito presumido de IPI, conforme Relatório de Auditoria Tributária de fls. 14/16.

Com efeito, a decisão recorrida deu provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito de excluir da base de cálculo os valores oriundos do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI.

Sem embargo, com objetivo de fomentar as exportações de produtos industrializados, de alto valor agregado, a União criou o crédito presumido de IPI, como forma de ressarcimento das contribuições sociais do PIS e COFINS, incidentes sobre as aquisições, no mercado interno (nacionais), de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo de bens exportados.

Para regulamentar o crédito presumido, foi instituída Lei n.º 9.363/96, que adveio da MP 948/95 e reedições. Os requisitos para gozar do benefício esta atrelado com o compromisso de exportar produtos industrializados, a lei criou o ressarcimento ao produtor e exportador do pagamento das contribuições PIS e COFINS, incidentes no processo de produção da mercadoria a ser exportada. Assim dispõe o art. 1º do referido diploma legal:

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 n.ºs 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.

Como se observa, o incentivo fiscal garante o direito ao crédito sobre mercadorias nacionais, tributadas pelo IPI, mediante o ressarcimento do valor do PIS e da COFINS das empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais.

A figura do crédito presumido de IPI, constitui-se mediante ressarcimento da contribuição ao PIS e da COFINS, incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo, tendo o respectivo montante natureza de recuperação de custos referente às contribuições incidentes sobre os insumos utilizados no processo produtivo do produto a ser exportado.

Por se tratar de recuperação de custos, tenho forte em minhas convicções, que o crédito presumido do IPI, não deve ser tratado como receita, de modo que não deve compor a base de cálculo do PIS COFINS.

Neste sentido, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 390.840, de 09/11/2005, declarou inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. *in verbis*:

"CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 10, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 30 DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98,

consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada."

Como bem decidido pelo Plenário do STF, tem-se que a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, devidas com base na Lei n. 9.718/98, é a receita bruta ou o faturamento que decorra quer da venda de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza distinta.

Ademais, esta E. Câmara Superior, firmou entendimento de que não compõe a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, por não se tratar de receita. Vejamos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999, 01/01/2000 a 30/11/2000, 01/01/2001 a 31/12/2001, 01/01/2002 a 30/06/2002

BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. EXCLUSÃO DA BASE. POSSIBILIDADE

Não se incluem na base de cálculo da contribuição valores relativos ao crédito presumido do IPI por não se tratar de receita.

O Supremo Tribunal Federal -STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 390.840, decidiu que a base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins é o faturamento, assim compreendida a receita bruta decorrente da venda de mercadorias e de serviços. Este mesmo entendimento se aplica ao crédito presumido de IPI a título de ressarcimento de PIS e de Cofins.

(Acórdão nº 9303-005.298, de 25/07/2017. Conselheiro Relator Demes Brito)

Dispositivo

Ex positis, nego provimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Com todo respeito ao voto do ilustre relator, porém discordo de seu entendimento quanto à possibilidade de exclusão do valores recebidos a título de crédito presumido de IPI, da base de cálculo do PIS/Cofins, apurados no regime da não-cumulatividade.

Trata-se da inclusão ou não do crédito presumido de IPI na base de cálculo do PIS e da Cofins não-cumulativas. Esta matéria é muito polêmica no âmbito do direito tributário e na esfera de julgamento administrativo. O contribuinte e a própria relatora entendem que esses ingressos na verdade seriam redutores de custos e não se consubstanciam em receitas, daí a impossibilidade de sua tributação pelo PIS e pela Cofins no regime não cumulativo.

Compreendo os argumentos expostos, porém tenho entendimento diverso, ou seja, que há a incidência do PIS e da Cofins sobre os valores recebidos a título de crédito presumido do IPI. Transcrevo abaixo a legislação que trata do assunto:

Lei nº 10.833, de 29/12/2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput

§3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

Lei nº 10.637/2002:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, **assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia **e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.**

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II (VETADO)

III auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita. (...)

De acordo com os dispositivos legais acima transcritos, as contribuições ao PIS e à Cofins incidem sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil, ou seja, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, com exceção das exclusões previstas na própria lei. Considerando que não há nenhuma exclusão específica relativa ao crédito presumido do IPI, a única hipótese de não incidência seria a consideração de que estes ingressos de recursos não teriam a denominação de receita.

Entendo que o crédito presumido de IPI tem a característica de receita, assim entendida no sentido amplo estabelecido pela lei, pois o vocábulo receita, sem qualquer tipo de especificação, corresponde a todo ingresso que se integra positivamente ao patrimônio de uma entidade, provocando um aumento no seu ativo sem um correspondente aumento no passivo, o que é justamente o caso do crédito presumido do IPI de que trata o presente processo.

Peço vênia para me socorrer também nos valiosos ensinamentos do eminente ex-Conselheiro Sólon Sehn no artigo denominado “Crédito Presumido de IPI e a Base de Cálculo de PIS e Cofins” publicado no volume 2 do livro “PIS e cofins à luz da Jurisprudência do CARF, fls. 519/537.

(...)

Não há qualquer impedimento à cobrança do tributo no regime não cumulativo, uma vez que a recuperação de custos integra a receita bruta da empresa. **Afinal, se o conceito de receita compreende o acréscimo patrimonial líquido, não há motivos para afastar de seu âmbito de significação o incremento resultante do recebimento do crédito presumido do IPI.** O patrimônio compreende não só os bens, mas os direitos de crédito e todas as demais relações jurídicas de conteúdo econômico titularizadas pelo sujeito de direitos. Por conseguinte, a receita pode ser auferida não apenas mediante recebimento de dinheiro, mas pela aquisição de qualquer direito susceptível de apreciação pecuniária.

Por outro lado, embora a Lei nº 9.363/1996 faça referência a “ressarcimento”, deve-se ter presente que não se trata propriamente de uma indenização. A concessão do crédito constitui uma liberalidade, um ato unilateral do Poder Público, que não se confunde com as obrigações derivadas da responsabilidade extracontratual.

Tampouco se trata de reembolso, porque este pressupõe a recomposição do patrimônio devida em razão de uma despesa realizada por conta e ordem de outrem.

(...)

Os créditos presumidos são benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelo Poder Público, podendo apresentar natureza de subvenção de custeio (v.g. **crédito presumido do IPI para ressarcimento de contribuições previsto na Lei nº 9.363/1996**) ou de subvenção para investimentos (v.g. crédito presumido para incentivos da Lei nº 9.826/1999).

No primeiro caso, as subvenções integram o resultado da pessoa jurídica e, nessa condição, têm natureza de receita bruta do sujeito passivo. Portanto, devem ser incluídas na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, desde que se trate de contribuinte submetido ao regime não cumulativo...

(...)

Enfim, avalizo o entendimento consubstanciado pelo ilustre ex-Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede no acórdão nº 3302-002.962, o qual transcrevo parcialmente abaixo:

Como mencionado pelo acórdão recorrido, a NBC T 19.30, norma brasileira de contabilidade aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade, dispõe que Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários.

O Pronunciamento Técnico CPC 30 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis assim define receita:

Objetivo

A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente

ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.

A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados. Este Pronunciamento identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos e, por isso, a receita deve ser reconhecida. Ele também fornece orientação prática sobre a aplicação desses critérios.

Conceitualmente, receita é o ingresso econômico representado por um aumento de ativo ou diminuição de passivo que resultam em aumentos de patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 ainda determinam que a incidência independe da denominação ou classificação contábil.

De acordo com a norma de incidência do PIS e da Cofins não-cumulativa, esta contribuição incide sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil, ou seja, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, com exceção das exclusões previstas na própria lei.

Uma vez que não há nenhuma exclusão específica relativa ao crédito presumido do IPI, a única hipótese de não incidência seria a consideração de que estes ingressos de recursos não teriam a denominação de receita, o que se afasta com base nas razões expostas anteriormente de que teriam a natureza de receita em seu sentido amplo de que trata a legislação de incidência do PIS e da Cofins já alinhavada.

Quando a norma quis excluir alguma receita de seu campo de incidência o fez expressamente, como a exemplo das receitas decorrentes de subvenções para investimento, as quais tem conteúdo semelhante ou parecido com o crédito presumido de IPI. Note que no caso a Lei 10.833, afirma expressamente de que se tratam de receitas, porém excluem-nas da base de cálculo das contribuições:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. ([Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014](#))

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo **as receitas**:

(...)

IX - **de subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; ([Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014](#))

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal