



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

**Processo n°** 11020.002878/2004-08  
**Recurso n°** 261.849 Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-01.189 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 26 de abril de 2012  
**Matéria** PIS/PASEP E COFINS  
**Recorrente** ENGEMAQ - EQUIP PARA PETRÓLEO S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/10/2002 a 30/09/2004

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. TRATAMENTO FISCAL.**

A receita relativa ao crédito presumido do IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96, apurada em função da ocorrência de exportação ou venda a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação não compõe a base de cálculo da Cofins.

**COFINS. BASE DE CÁLCULO. ALTERAÇÃO DA LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL .**

Declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo plenário do STF, em sede de controle difuso, e tendo sido, posteriormente, reconhecida por aquele Tribunal a repercussão geral da matéria em questão e reafirmada a jurisprudência adotada, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante, deixa-se de aplicar o referido dispositivo, conforme autorizado pelos Decretos nºs 2.346/97 e 70.235/72 e pelo Regimento Interno do CARF.

**ESTOQUE DE ABERTURA. CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA APLICÁVEL.**

O percentual a ser aplicado sobre os estoques para fins de apuração do crédito presumido é de 3% (três por cento), conforme disposto no art. 12, §1º, da Lei nº 10.833, de 2003.

**CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. SÚMULA CARF Nº 2.**

O controle das constitucionalidades das leis é prerrogativa do Poder Judiciário, seja pelo controle abstrato ou difuso.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/05/2004

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. TRATAMENTO FISCAL.**

A receita relativa ao crédito presumido do IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96, apurada em função da ocorrência de exportação ou venda a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação não compõe a base de cálculo do PIS.

**PIS. BASE DE CÁLCULO. ALTERAÇÃO DA LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL .**

Declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo plenário do STF, em sede de controle difuso, e tendo sido, posteriormente, reconhecida por aquele Tribunal a repercussão geral da matéria em questão e reafirmada a jurisprudência adotada, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante, deixa-se de aplicar o referido dispositivo, conforme autorizado pelos Decretos nºs 2.346/97 e 70.235/72 e pelo Regimento Interno do CARF.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I - por unanimidade de votos dar provimento parcial ao recurso no sentido de excluir da base de cálculo do Pis/Pasep e Cofins, sistemática cumulativa de apuração, os valores relativos a crédito presumido de IPI para ressarcimento de Pis e Cofins. II - Por maioria de votos dar provimento parcial ao recurso no sentido de excluir da base de cálculo do Pis/Pasep e Cofins, sistemática não-cumulativa de apuração, os valores relativos a crédito presumido de IPI para ressarcimento de Pis e Cofins. Vencidos os Conselheiros Flávio de Castro Pontes e José Luiz Bordignon (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Sidney Eduardo Stahl.

(assinado digitalmente)  
Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)  
José Luiz Bordignon - Relator.

(assinado digitalmente)  
Sidney Eduardo Stahl – Redator designado.

EDITADO EM: 29/08/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes (Presidente), José Luiz Bordignon, Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo (Suplente).

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

*“Em decorrência da ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada, foram lavrados autos de infração relativos a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, nos valores de R\$ 4.878,74 e R\$ 74.747,09, respectivamente, incluindo encargos legais, em virtude das irregularidades descritas às folhas 04 a 09 e 11 a 21.*

*Cientificada, a interessada apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 128 a 143, na qual alegou, em síntese, que tributar com PIS e COFINS o valor do ressarcimento do crédito presumido de IPI representaria uma redução indevida deste benefício, pois se negaria ao contribuinte a sua percepção integral, o que se trataria de um direito líquido e certo nos termos estritos e expressos da lei.*

*Com relação ao cálculo dos créditos de COFINS sobre o estoque de abertura em 1º de fevereiro de 2004 alega que teria havido erro na legislação que estipulou o percentual de 3% para aplicação sobre o valor do estoque, o que contrariaria os princípios da não-cumulatividade, da vedação da dupla tributação da mesma operação (**bis in idem**), da capacidade contributiva e da proibição do confisco. Fundamenta tal entendimento com várias alegações, todas no sentido de apontar a violação dos referidos princípios constitucionais, cita e transcreve doutrina e jurisprudência a seu favor.*

*Ao final, requer o cancelamento total do auto de infração atacado”.*

A Delegacia de Julgamento em Porto Alegre proferiu a seguinte decisão, nos termos da ementa abaixo transcrita:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/10/2002 a 30/09/2004*

*BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.*

*O crédito presumido de IPI, previsto na Lei nº 9.363/96, integra a base de cálculo da contribuição, a partir de 02/1999.*

*INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.  
VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.*

*A autoridade julgadora de instância administrativa não é competente para apreciar a legalidade ou constitucionalidade das normas tributárias regularmente editadas.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/10/2002 a 30/09/2004*

*BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.*

*O crédito presumido de IPI, previsto na Lei nº 9.363/96, integra a base de cálculo da contribuição, a partir de 02/1999.*

*INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.  
VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.*

*A autoridade julgadora de instância administrativa não é competente para apreciar a legalidade ou constitucionalidade das normas tributárias regularmente editadas.*

*Lançamento Procedente”.*

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, conforme recurso de fls. 157 a 172, reproduzindo, na essência, as razões apresentadas por ocasião da impugnação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro José Luiz Bordignon, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Trata-se, como já visto, de exigência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, nas modalidades cumulativa e não-cumulativa.

As infrações apontadas pela fiscalização foram:

### 1 – CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP:

- 1.1 - PIS FATURAMENTO: DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO {VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)

Não inclusão na base de cálculo do PIS - Faturamento os valores referentes a Crédito Presumido do IPI para Ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS. (Arts. 2º, inciso I, 8º, inciso I, e 9º, da Lei nº 9.715/98; Arts. 2º, 3º e 17, da Lei nº 9.718/98).

- 1.2 - PIS FATURAMENTO - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA: DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)

Não inclusão na base de cálculo do PIS - Não Cumulativo os valores referentes a Crédito Presumido do IPI para Ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS. (Arts. 1º a 11 da Lei 10.637/2002. Arts. 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 10, 23, 59 e 63 do Decreto nº 4.524/02).

### 2 – CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS:

- 2.1 - COFINS FATURAMENTO: DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO – COFINS (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS).

Não inclusão na base de cálculo da COFINS - Faturamento, os valores referentes a Crédito Presumido do IPI para Ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS. (Arts.2º,3º, 8º e 17, da Lei nº 9.718/98, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/99 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições. Arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02).

- 2.2 - COFINS FATURAMENTO - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA: DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS).

2.2.1 – Não inclusão na base de cálculo da COFINS - Não Cumulativa os valores referentes a Crédito Presumido do IPI para Ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS. (Arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/03).

2.2.2 - Utilização de créditos calculados sobre o estoque de abertura em 01/02/2004 e sobre devoluções de vendas em montante superior ao permitido pela legislação da COFINS Não Cumulativa.

Passo, a seguir, a análise das infrações imputadas pela fiscalização.

#### **A - DAS CONTRIBUIÇÕES CUMULATIVAS. INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DA LEI Nº 9.718/98.**

Com relação a exigência do Pis e da Cofins, modalidade cumulativa, em que foi acrescentada à base de cálculo o valor referente ao Crédito Presumido do IPI para Ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, segundo o conceito de receita bruta estabelecido pelo art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, faz-se necessário analisar a possibilidade de tributação destas receitas, em razão das recentes decisões proferidas pelo STF, relativas à constitucionalidade do referido parágrafo, aplicável aos períodos 10 e 11 de 2002 (PIS/PASEP); e 10 e 11/2002 e 04, 05, 08, 12/2003 (COFINS).

Sobre a base de cálculo do PIS, dispõe a Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, que:

*Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:*

*I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;*

(...)

*Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.*

(...)

Com relação a COFINS, assim dispõe a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991:

*Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.*

Posteriormente, a definição da base de cálculo para o PIS/PASEP e COFINS foi alterada pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, nos seguintes termos:

*Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

*§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

(...)

Como se vê, a Lei nº 9.718/98 alterou a base de cálculo do PIS e da COFINS, nela incluindo, além das receitas provenientes da venda de bens e da prestação de serviços nas operações de conta própria e do resultado nas operações de conta alheia, também as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, em sua totalidade, com as exclusões nela previstas.

Assim, a norma aplicável à apuração, modalidade cumulativa, do PIS e da COFINS, nos períodos lançados com fulcro na Lei nº 9.718/98, previa a tributação da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme acima transcrito. Dessa forma, a tributação dos valores referentes às receitas em comento somente passou a ter fundamento legal a partir da edição daquela Lei, nos termos de seu artigo 3º.

Entretanto, o Pleno do Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento dos Recursos Extraordinários n.ºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390840/MG, Relator Ministro Marco Aurélio, e n.º.084-6/PR, do Ministro Ilmar Galvão, pacificou o entendimento da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei n.º.718/98, conforme ementa abaixo colacionada:

*CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, 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 3º 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 nº 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.*

Destaca-se, nesse aspecto, que a matéria foi reconhecida como de “Repercussão Geral” e julgada pelo Supremo Tribunal Federal, conforme decisão proferida no RE 585235, abaixo colacionado:

***Decisão:** O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008.*

Assim, considerando-se o disposto no art. 62-A da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, alterada pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010 (<sup>1</sup>Regimento Interno do CARF), deve-se afastar a tributação do PIS e da COFINS exigidas com base no disposto no art.3º, §1º, da Lei nº 9.718, de 1998.

Portanto, deve-se afastar a exigência do **Pis/Pasep** dos períodos de apuração 10 e 11 de 2002 e da **Cofins** para os períodos de 10 e 11/2002 e 04, 05, 08, 12/2003 .

## **B - DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS.**

### **B.1 - PIS FATURAMENTO - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA: DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS).**

Conforme “descrição dos Fatos”, fls. 05, a autuada deixou de incluir na base de cálculo do PIS - Não Cumulativo os valores referentes a Crédito Presumido do IPI para Ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, creditados em seus Livros Registro de IPI, decorrentes de pedidos de restituição/compensação protocolados na SRF (processos nº 11020.004426/2002-91, 11020.004852/2002-24, 11020.005243/2002-92, 11020.000668/2003-96, 11020.000895/2003-11) e/ou informados em DCP - Declarações de Crédito Presumido.

<sup>1</sup> Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF! (alterações introduzidas pela Port. MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010—DOU de 22.12.2010)

A base de cálculo do Pis/Pasep, apurado na sistemática da Não Cumulatividade, está definida na Lei nº 10.637, de 2002, artigo 1º, abaixo transcrito:

*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.*

*§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep 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 - 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;*

*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.*

*VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

*VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos).*

Do exame desse dispositivo, constata-se que a opção do legislador foi a generalização do alcance da incidência do PIS não-cumulativo sobre todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, excluindo-se apenas àquelas expressamente elencados no parágrafo 3º do artigo acima colacionado.

Para que não houvesse incidência, diante do que dispõe o art. 150, §6º, da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993, seria necessária a previsão em lei específica concedendo isenção. É o que se depreende do parágrafo abaixo colacionado:

*§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

Assim, sendo o crédito presumido do IPI o ressarcimento das contribuições para o PIS e Cofins incidentes sobre matérias-primas e insumos empregados na produção e exportação de mercadorias para o exterior considerado uma receita, nos termos Lei nº 10.637, de 2002, deve o mesmo integrar a base de cálculo da referida contribuição.

**B.2 - COFINS FATURAMENTO - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA:** DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS).

**B.2.1** - Durante o procedimento de verificações obrigatórias, conforme “descrição dos Fatos”, fls. 27, a autuada deixou de incluir na base de cálculo da Cofins - Não Cumulativa os valores referentes a Crédito Presumido do IPI para Ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, creditados em seus Livros Registro de IPI, decorrentes de pedidos de restituição/compensação protocolados na SRF (processos nº 11020.004426/2002-91, 11020.004852/2002-24, 11020.005243/2002-92, 11020.000668/2003-96, 11020.000895/2003-11) e/ou informados em DCP - Declarações de Crédito Presumido.

A base de cálculo da Cofins, apurada na sistemática da Não Cumulatividade, está definida na Lei nº 10.833, de 2003, artigo 1º, abaixo transcrito:

*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 0 (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;

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.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito).

Do exame desse dispositivo, constata-se que a opção do legislador foi a generalização do alcance da incidência da Cofins não-cumulativo sobre todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, excluindo-se apenas àquelas expressamente elencados no parágrafo 3º do artigo acima colacionado.

Para que não houvesse incidência, diante do que dispõe o art. 150, §6º, da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993, seria necessária a previsão em lei específica concedendo isenção. É o que se depreende do parágrafo abaixo colacionado:

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Assim, sendo o crédito presumido do IPI o ressarcimento das contribuições para o PIS e Cofins incidentes sobre matérias-primas e insumos empregados na produção e exportação de mercadorias para o exterior considerado uma receita, nos termos Lei nº 10.833, de 2003, deve o mesmo integrar a base de cálculo da referida contribuição.

**B.2.2** - Utilização de créditos calculados sobre o estoque de abertura em 01/02/2004 e sobre devoluções de vendas em montante superior ao permitido pela legislação da COFINS Não Cumulativa.

Do exame dos autos, verifica-se que a recorrente calculou o crédito presumido sobre devoluções de vendas anteriores a Lei nº 10.833/2003 e sobre os estoques de abertura em 1º de fevereiro de 2004 na razão de 7,6%, valor este recalculado pela fiscalização, aplicando-se a alíquota de 3%, conforme quadros de fls. 20 e 21, respectivamente.

Para melhor compreensão, transcrevo, a seguir, excertos da legislação que trata da matéria em comento.

**Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:**

*Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.*

*§ 1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do estoque.*

*§ 2º O crédito presumido calculado segundo os §§ 1º, 9º e 10 deste artigo será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o **caput** deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)*

*§ 6º Os bens recebidos em devolução, tributados antes do início da aplicação desta Lei, ou da mudança do regime de tributação de que trata o § 5º, serão considerados como integrantes do estoque de abertura referido no **caput**, devendo o crédito ser utilizado na forma do § 2º a partir da data da devolução.*

A recorrente, em sua peça recursal, invocando os princípios da não-cumulatividade, da vedação da dupla tributação da mesma operação (*bis in idem*), da capacidade contributiva e da proibição do confisco, aduz que a legislação errou ao estabelecer que o montante do crédito presumido seria igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% para a COFINS sobre o valor do estoque, pois a não-cumulatividade impõe a preservação do valor real dos bens e serviços, de modo que todos os envolvidos tenham sua capacidade econômica garantida e preservada, bem como evitar que ocorram efeitos confiscatórios, pagando mais imposto que o efetivamente devido. Também, que resta clara a

inconstitucionalidade do art. 12, §1º, da Lei nº 10.833/2003, por ferir o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

No que se refere a constitucionalidade de lei (aplicação do percentual de 3% no cálculo do crédito presumido sobre devoluções de vendas anteriores a Lei nº 10.833/2003 e sobre os estoques de abertura em 1º de fevereiro de 2004), faz-se necessário aclarar que somente a inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) é que autoriza o julgador administrativo a afastar a aplicação da Lei ao caso concreto, conforme disposto no parágrafo único, do art. 4º, do Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, *in verbis*:

*Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:*

*I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;*

*II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;*

*III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;*

*IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.*

*Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.*

Portanto, no que diz respeito a este órgão administrativo, resta declarar que não pode conhecer das alegações de inconstitucionalidade postas pela recorrente em face de que lhe falta competência para apreciar questões desta ordem.

Neste sentido, o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 assim dispõe:

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, **fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação** ou deixar de observar tratado, acordo internacional, **lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.**(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)(grifou-se)*

(...)

Outrossim, essa discussão já se encontra pacificada no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conforme o disposto na Súmula Nº 2:

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Pelo acima exposto, encaminho meu voto no sentido de julgar parcialmente procedente o recurso apresentado, exonerando a exigência do **Pis/Pasep** dos períodos de apuração 10 e 11 de 2002 e da **Cofins** para os períodos de 10 e 11/2002 e 04, 05, 08, 12/2003 .

É assim que voto.

(assinado digitalmente)

José Luiz Bordignon

## Voto Vencedor

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl,

Apesar de muito bem fundamentado, ousou divergir do entendimento do Relator.

Cinge-se a controvérsia sobre a possibilidade de incluir o crédito presumido de IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, apurado nos termos da Lei nº 9.363/96, na base de cálculo da contribuição para PIS e da COFINS.

A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais terá direito a crédito presumido de IPI, como ressarcimento do valor da contribuição para o PIS e da COFINS, incidentes sobre as respectivas aquisições no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo, de acordo com os arts. 1º da Lei 9.363/96 e 1º da Lei nº 10.276/2001.

O escopo desse crédito presumido é desonerar a produção e o comércio de produtos destinados ao exterior, de modo a incrementar as exportações e gerar superávit na balança comercial.

A essa prática da União de, por meio de renúncia fiscal, investir na economia, aplicando seus recursos nas empresas via concessão de crédito presumido do IPI, a lei não atribui as conseqüências fiscais pretendidas pela Receita Federal Com efeito, os valores relativos aos créditos presumidos do IPI representam ressarcimento de custos. Daí porque esses custos não são repassados aos preços dos produtos e, por decorrência, ao comprador das mercadorias. A empresa é, sem sombra de dúvida, favorecida pelo benefício fiscal concedido pela União, mas não auferir receita. A tributação não pode incidir sobre uma base superior às reais manifestações de capacidade econômica da empresa.

A questão foi bem apanhada pelo ilustre Procurador Regional da República Luis Carlos Weber, em parecer exarado na AMS nº 2004.72.00.012890-9/SC:

*“No caso dos autos, a impetrante produz e exporta suas mercadorias, sendo dela própria os ônus do pagamento do PIS e COFINS na etapa de produção das mercadorias. O pagamento destas contribuições se traduz em um maior custo de produção do produto a ser exportado. Como o crédito presumido do IPI tem por objetivo minimizar, diminuir ou compensar esse acréscimo de custos, a natureza jurídica tributária desse benefício fiscal mais se alinha com a tese desenvolvida pela impetrante, ou seja, a de que se trata de valores a serem contabilizados como recuperação de custos. Desse forma, não representam nenhum ingresso de receita decorrente da venda de bens ou serviços.*

*Veja-se que na dicção legal do art. 1º da Lei nº 9.363/96, o crédito presumido do IPI é concedido a título de ressarcimento. De nada valeria o benefício concedido, ou diminuído estaria,*

*acaso concedido com uma mão e retirado, mesmo que parcialmente, com a outra. Ou seja, ao pretender tributar com o PIS e a COFINS os valores dos créditos presumidos do IPI, estaria a Receita limitando o benefício fiscal sem o embasamento legal, o que torna abusivo esse entendimento."*

*Assim, não se tratando de uma receita auferida pela pessoa jurídica, sobre ela não pode haver incidência da contribuição para o PIS e da COFINS"*

Inclusive é esse o entendimento que tem sido dado pelo Superior Tribunal de justiça à questão, a saber` (os destaques são meus):

**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI (LEI N. 9.363/96). IMPOSSIBILIDADE.**

**1. A jurisprudência desta Corte firmou seu entendimento no sentido de que as exações relativas ao PIS e à Cofins não incidem sobre os valores correspondentes ao crédito presumido do IPI, instituído pela Lei n. 9.363/96.**

**2. Precedentes:** REsp 1130033/SC, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 16.12.2009; AgRg no REsp 1059829/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 4.11.2008; REsp 807.130/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 21.10.2008; e REsp 1025833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 17.11.2008.

**3. Ademais, "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" (REsp 807.130/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 21.10.2008).**

**4. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1.075.961/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 25/10/10).**

**TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI DECORRENTE DE EXPORTAÇÕES. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REGRAS DO CÓDIGO CIVIL SOBRE IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.**

**1. A pretensão da contribuinte – de que a amortização da dívida da Fazenda Pública seja realizada primeiro sobre os juros e, somente depois, sobre o principal do crédito, mediante compensação – não está amparada pelo art. 354 do CC e não existe previsão de que esse dispositivo possa, no caso, ser aplicado subsidiariamente.**

**2. É pacífico o entendimento do STJ sobre a não incidência de COFINS/PIS tanto sobre o crédito presumido do IPI quanto sobre os insumos empregados na industrialização de produtos exportados. Precedentes.**

Processo nº 11020.002878/2004-08  
Acórdão n.º **3801-01.189**

**S3-TE01**  
Fl. 185

---

*3. Recursos especiais não providos. (REsp 1.130.033/SC, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe 16/12/09)*

Nesse sentido voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para também excluir da base de cálculo do Pis/Pasep e Cofins, sistemática não-cumulativa de apuração, os valores relativos a crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI.