



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11030.001917/2005-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-009.615 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 15 de outubro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMIL CARROCERIAS E ÔNIBUS LTDA.

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

Período de apuração: 01/03/2004 a 30/04/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA. NÃO INCLUSÃO.

Não deve ser incluído na base de cálculo da COFINS não-cumulativa o crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, por não ter natureza jurídica de receita, tendo em vista tratar-se de benefício fiscal concedido às empresas exportadoras de bens nacionais para ressarcimento do PIS e da COFINS pago na aquisição de insumos empregados na industrialização das mercadorias.

BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP. CONCEITO DE FATURAMENTO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, §1º DA LEI Nº 9.718/98 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

A inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, que alargou o conceito de faturamento para a base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos RE nº 585.235, na sistemática da repercussão geral, tendo como *leading cases* os Res nºs 357.950-9/RS, 390.840-5/MG, 358.273-9/RS e 346.084-6/PR.

Portanto, ficou estabelecido o conceito de faturamento como decorrente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, ou da combinação de ambos, não sendo abrangidas quaisquer outras receitas da pessoa jurídica.

TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3301-00.207**, de 14 de agosto de 2009, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, dando provimento ao recurso voluntário. O *decisum* foi rerratificado pelo **Acórdão n.º 3301-00.486** que acolheu parcialmente os embargos de declaração da Fazenda Nacional. Os julgados foram publicados com as ementas nos seguintes termos:

Acórdão n.º 3301-00.207

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2004 a 30/04/2004

INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DEFINITIVA DO STF. APLICAÇÃO.

Decisão plenária definitiva do STF que tenha declarado a inconstitucionalidade do § 1 2 do art. 32 da Lei n2 9.718/98 deve ser estendida aos julgamentos efetuados por este Conselho, de modo a excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins as receitas que não decorram de seu faturamento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DE LANÇAMENTO.

Por afronta ao art. 10, incisos III e IV, do Decreto n.º 70.235/72, não se sustenta o lançamento que não descreveu suficientemente os fatos que ensejaram a autuação e, ainda, omitiu a base legal.

Recurso Voluntário Provido.

Acórdão n.º 3301-00.486

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2004 a 30/04/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO ENTRE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS E O ACÓRDÃO. RETIFICAÇÃO.

Embargos de declaração parcialmente acolhidos para re-ratificar o Acórdão n.º 3301-00.207, de modo a adequá-lo ao resultado do julgamento, passando o acórdão a ter a seguinte redação: "ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para excluir da base de cálculo da contribuição os valores decorrentes de crédito presumido de IPI e, quanto ao resto, para cancelar o lançamento, em face do cerceamento do direito de defesa, nos termos do voto do relator."

Embargos Acolhidos em Parte.

No recurso especial, a Fazenda Nacional suscita divergência com relação ao entendimento do acórdão recorrido de que as receitas de crédito presumido de IPI, de que trata a Lei n.º 9.363/96, não integram a base de cálculo da COFINS. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigma os acórdãos n.º 201-79494 e n.º 201-79956.

O recurso especial foi admitido, nos termos do despacho de admissibilidade n.º 3300-0019, de 05 de abril de 2012, proferido pelo Ilustre Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, por se ter entendido como comprovada a divergência jurisprudencial.

O Sujeito Passivo apresentou contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional, preliminarmente, requerendo o seu não conhecimento e, no mérito, a negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL é tempestivo, restando analisar-se os demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67

do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015.

Em sede de contrarrazões, o Contribuinte alega a inadmissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional em razão de a mesma ter trazido em seu apelo argumentos dissociados daqueles utilizados no acórdão recorrido para dar provimento ao recurso voluntário, excluindo da base de cálculo da contribuição os valores relativos ao crédito presumido de IPI. Aduz que o acórdão recorrido teria se embasado na declaração de inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS – art. 3º, §1º da Lei n.º 9718/98; e que o apelo especial fundamenta-se no fato de o crédito presumido de IPI ser uma receita operacional, não devendo ser excluído da base de cálculo.

Entende-se não assistir razão ao Sujeito Passivo quanto ao não conhecimento do recurso especial. Isso porque a Fazenda Nacional postula em sua insurgência a não aplicação ao caso dos autos da decisão do STF que declarou a inconstitucionalidade do §1º, do art. 3º da Lei n.º 9.718/98, e, por conseguinte, a manutenção do crédito presumido de IPI na base de cálculo da COFINS, por se constituir em receita operacional.

Portanto, deve ser conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional.

2 Mérito

A Recorrente insurge-se tão somente com relação à não inclusão, na base de cálculo da COFINS não-cumulativa, dos valores relativos ao crédito presumido de IPI ressarcidos ao Contribuinte.

O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei n.º 9.363/1996, com alterações da Lei n.º 10.276/2001, foi criado para fomentar as exportações, ressarcindo as empresas exportadoras dos valores pagos de PIS e COFINS sobre o preço dos insumos utilizados na produção dos bens.

O art. 1º da Lei n.º 9.363/96 assim dispôs:

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.

Por ser o Sujeito Passivo exportador de seus produtos, utiliza-se do crédito presumido de IPI incidente sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, excluindo, ainda, referido montante da base de cálculo da COFINS, por não se tratar de receita.

O crédito presumido de IPI trata-se de instrumento de política fiscal para desonerar as exportações de produtos nacionais, pois sendo a exportação imune das contribuições sociais, nos termos do art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal, não há como ser recuperado diretamente o valor pago das contribuições na aquisição dos insumos, tendo sido criado o instrumento do crédito presumido de IPI. Nessa linha é a doutrina de Rocco Antonio Rangel Rosso Nelson, *in verbis*:

“2.3 Espécies

Os incentivos fiscais podem ocorrer sobre as despesas e sobre as receitas públicas. A partir dessas duas facetas da matéria financeira serão anotados os incentivos fiscais quanto às suas espécies.

É salutar destacar que os incentivos, seja sobre as despesas, seja sobre a receita, são fenômenos relacionados, podendo se dizer que são "faces da mesma moeda", constituindo diferenças apenas no aspecto formal, doravante a consequência financeira será a mesma

2.3.1 Dos Incentivos Fiscais sobre as Despesas Públicas

No que se refere aos incentivos fiscais, sobre as despesas, estes podem ser na modalidade de subvenção, créditos presumidos e subsídios.

[...]

2.3.1.2 Créditos Presumidos

A desoneração, no que tange aos créditos presumidos, seria a presunção do recolhimento de um tributo (este que de fato não ocorreu), o qual se constituirá quando vier a beneficiar o contribuinte, ou seja, quando a presunção legal constituir-se em um valor menor do que o valor real 40. É um incentivo cuja natureza varia com a normatividade dada em lei, fazendo as vezes de isenção, subvenção ou mera redução da base de cálculo 41.

Afira-se o caso do crédito presumido, para o IPI, previsto na Lei nº 9.363/96, que tem por finalidade favorecer a exportação de mercadorias de fabrico nacional, a partir de insumos adquiridos no mercado interno.

O art. 153, § 3º, III, da Constituição Federal 42 determina a regra imunizante do IPI, no que tange aos produtos industrializados para exportação. Todavia, a presente imunidade não se aplica às contribuições especiais do PIS/Pasep e Cofins.

De tal sorte, com a finalidade de favorecer a exportação, permitindo um preço do produto mais competitivo no cenário internacional, a Lei nº 9.363/96 cria o crédito presumido, que ressarcirá as empresas exportadoras em relação aos valores pagos a título de PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.”

NELSON, Rocco Antonio Rangel Rosso. *Dos Incentivos Fiscais no Brasil*. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas/Edições/45 - Jul/Ago 2014.

Assim, **caracteriza-se o crédito presumido de IPI como recuperação de custos, não podendo ser enquadrado como receita, pois seu escopo é, justamente, ressarcir os valores pagos pela empresa exportadora a título de PIS e COFINS na aquisição de insumos empregados na industrialização dos bens a serem exportados.**

Pode-se conceituar receita como o ingresso de recursos financeiros no patrimônio da empresa de forma definitiva. Além disso, o faturamento, como espécie de receita, constitui-se de valores decorrentes unicamente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços. Por isso, em nenhum dos dois conceitos, poder-se-ia enquadrar o crédito presumido de IPI, que se trata, isto sim, de ressarcimento de tributos – recuperação de custos tributários, não acrescentando riqueza nova oriunda da atividade empresarial.

É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de ser cabível a exclusão do crédito presumido de IPI da base de cálculo da COFINS, tanto no regime cumulativo quanto não-cumulativo de incidência, conforme se extrai das ementas de julgados a seguir transcritas, *in verbis*:

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 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(sic). 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 807.130/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2008, DJe 21/10/2008)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA: RESP 993.164/MG. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. É pacífico o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, disciplinado pela Lei 9.363/96, constitui benefício fiscal de que gozam as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1244633/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2013, DJe 25/03/2013)

Além disso, com a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, que alargou o conceito de faturamento para a base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos RE nº 585.235, na sistemática da repercussão geral, tendo como leading cases os Res nºs 57.950-9/RS, 390.840-5/MG, 358.273-9/RS e 346.084-6/PR. Os fundamentos da decisão foram sintetizados na seguinte ementa, *in verbis*:

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nºs 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Com base nessas considerações, entende-se não ser cabível a inclusão dos valores relativos ao crédito presumido de IPI na base de cálculo da COFINS apurada pelo regime cumulativo e não-cumulativo de incidência.

Pertinente, ainda, colacionar a ementa de julgado do *leading case* RE nº 357.950/RS, refletindo a posição predominante na Corte Suprema confirmada em sede de repercussão geral:

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. (RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215)

Diante do exposto, é negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o Voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello