



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA**

Processo nº 11040.001134/2001-87
Recurso nº 202-124.787 Especial do Procurador
Matéria PIS
Acórdão nº 02-03.196
Sessão de 30 de junho de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ARTHUR LANGE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

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

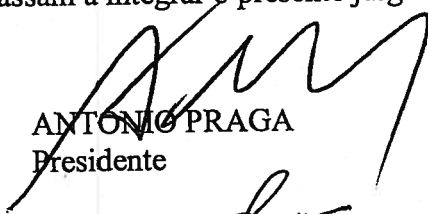
Período de apuração: 01/03/1999 a 31/03/2001

PIS. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96.
EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. Não se incluem na base
de cálculo da contribuição, os valores relativos ao crédito
presumido do IPI.

Recurso a que se nega provimento

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado


ANTÔNIO PRAGA
Presidente


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ
Relatora

FORMALIZADO EM 08 JUN 2009

Participaram, do julgamento, os Conselheiros Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez Lopez, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Dalton César Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (Substituto Convocado), Júlio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto Convocado), Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo procurador da Fazenda Nacional (fls. 74/79), apresentado contra o acórdão 202-16.285, de 13 de abril de 2005 da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes. Em apertada síntese, insurge-se a D. Procuradora quanto (i) a exclusão da base de cálculo do PIS dos recursos provenientes do crédito presumido do IPI. Reitera acertada a decisão do voto vencido, pela qual transcreve em sua íntegra.

A ementa dessa decisão está assim redigida:

PIS. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. RENÚNCIA FISCAL. BASE DE CÁLCULO. Excluem-se da base de cálculo da Contribuição ao PIS as parcelas contabilizadas pelo contribuinte, a título de crédito presumido de IPI, com base na Lei nº 9.363/96, por não corresponderem aqueles valores a subsídios (receitas), por expressa vedação constitucional, mas sim a mera renúncia fiscal por parte do ente arrecadador. Recurso provido.

O recurso foi admitido pelo despacho nº 202.423 de fl.80/81, sob entendimento de terem sido verificados o atendimento aos requisitos formais para a sua admissibilidade.

A interessada foi cientificada da interposição do recurso especial optando pela apresentação de contra-razões (fls. 85/88). Alega que por ter sido interposto recurso especial em razão da divergência, deveria a Procuradoria ter demonstrado a contrariedade à lei ou à evidência da prova, e não simplesmente ter efetuado a transcrição plena do voto vencido. Roga (sic) “que o Colegiado aprecie a admissibilidade do Recurso, não o admitindo.”

No mérito, a interessada reitera que se trata de uma despesa feita que gera um crédito presumido. Que por isso deve a despesa ser devolvida a contribuinte. Que, sobre um ressarcimento não pode haver oneração tributária. De outra frente, (SIC) “O STJ já decidiu que o PIS foi recepcionado pela Carta Magna como encontrado no ordenamento jurídico – RTJ, número 150, (...)”.

É o relatório



Voto

Conselheiro MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

Penso ser desnecessário adentrar na análise da admissibilidade do recurso especial interposto pela D. Procuradoria quando a própria análise se reflete no mérito da questão, motivo pela qual adentro nas razões propriamente ditas.

A questão pode ser analisada por várias frentes: a primeira diz respeito à natureza do crédito presumido; a segunda, quanto aos efeitos do julgado pelo Supremo, quando da análise da inconstitucionalidade do disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006.

No que diz respeito à primeira questão, já me manifestei em outro precedente da mesma empresa (Rec. 124791), no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, eis que de receita não se trata. O crédito presumido de IPI foi instituído pela Lei nº 9.363/96 objetivando incentivar a atividade de exportação, gerando condições favoráveis para aqueles que se dedicando a este campo de atuação tivessem possibilidade de, reduzindo sua carga tributária, concorrer no mercado internacional.

Deste modo, o contribuinte produtor-exportador de mercadorias nacionais passou a ter direito a um crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, como “ressarcimento” das contribuições à COFINS e ao PIS incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno para utilização na fabricação de produtos destinados à exportação (Lei nº 9.363/96).

Assim, o produtor-exportador pode utilizar o valor do crédito presumido para abater do IPI devido no próprio período de apuração ou nos períodos subsequentes ao da apuração do crédito. Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido para compensação com o IPI devido pelo produtor-exportador, nas operações de venda no mercado interno, poderá requerer o “ressarcimento” em moeda-corrente, compensá-lo com débitos relativos a outros tributos e contribuições federais ou transferi-lo para outros estabelecimentos da mesma empresa, observadas as normas pertinentes. Não é objeto de análise, a cessão desse crédito para outros estabelecimentos.

O crédito presumido do IPI definitivo tem sido definido por alguns como uma espécie de recuperação de custos. Por outros, tecnicamente, como subvenção.

A Procuradoria, por meio do Parecer PGFN/CAT/Nº 3092/2002, posicionou-se no sentido de ser, o crédito presumido do IPI, um incentivo fiscal, caracterizado como um “ressarcimento” das contribuições instituídas pelas Leis Complementares nº 7 e nº 8, de 1970, e nº 70, de 1991 (PIS/PASEP e COFINS). Veja-se excertos do texto:

Conforme a Lei nº 9.363, de 1996, o crédito presumido do IPI é um incentivo fiscal, caracterizado como um “ressarcimento” das contribuições instituídas pelas Leis Complementares nº 7 e nº 8, de 1970, e nº 70, de 1991 (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” (art. 1º).

Para melhor elucidação dos fatos, veja-se um simples exemplo de crédito presumido do IPI:

- *valor total dos insumos utilizados na produção em um determinado período: R\$ 1.000.000,00;*
- *receita operacional bruta auferida no mesmo período: R\$ 1.600.000,00;*
- *receita de exportação dos produtos no mesmo período: R\$ 600.000,00.*

Com base nos valores acima, temos:

Relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do período em questão:

$$\frac{R\$ 600.000,00}{R\$ 1.600.000,00} \times 100 = 37,5\%$$

$$R\$ 1.600.000,00$$

O percentual acima apurado é aplicado sobre o valor total dos insumos utilizados na produção do mesmo período, para a apuração da parcela relativa à fabricação dos produtos exportados:

$$37,5\% \times R\$ 1.000.000,00 = R\$ 375.000,00$$

Valor do crédito presumido do IPI acumulado no período:

$$5,37\% (*) \times R\$ 375.000,00 = R\$ 20.137,50$$

() Percentual fixado pelo art. 2º, § 1º, da Lei nº 9.363/96.*

Assim, no exemplo hipotético acima, tendo a empresa apurado crédito do IPI no valor de R\$ 20.137,50, um dos procedimentos contábil é registrar esse valor a débito da conta de IPI a Recolher ou mesmo na conta IPI a Recuperar, em contrapartida a crédito da conta de “Crédito Presumido do IPI” em conta de resultado, qual seja, conta retificadora de custo dos produtos vendidos.

Não há dúvidas que, em se tratando de recuperação de custos, o crédito presumido do IPI não integra a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, eis que Receita não é.

Tenho, no entanto, à exemplo do exaustivo estudo elaborado pelo conceituado doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira, me manifestado de forma a conceituar o crédito presumido do IPI como sendo uma **subvenção**. Nesse sentido o crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, tem natureza jurídica de subvenção governamental em prestígio

ao setor exportador.¹ Tal posicionamento, ao meu ver, não modifica a conclusão acima, de que ainda sob este aspecto igualmente de “receita” não se trata.

O crédito presumido se apresenta, como uma concessão governamental visando incrementar as exportações de produtos brasileiros, tendo, portanto, a natureza de uma subvenção, até porque subvenções são definidas como “*as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas*”, distinguindo-se as subvenções sociais e as econômicas, consideradas estas “*as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril*” (Lei nº 4.320, de 17.3.1964, art. 12, parágrafo 3º).

Ricardo Mariz, na obra já citada, após estudo da verdadeira identidade dos créditos fiscais a título de incentivo, e após a conclusão de que eles são subvenções para custeio de operações, e que estas, tanto quanto as subvenções para investimento,² não se identificam como receitas, formula um silogismo a partir de duas premissas verdadeiras, e que, portanto, conduzem a uma conclusão logicamente correta, qual seja:

- *as subvenções governamentais, tanto para investimento quanto para custeio de operações, não são receitas sujeitas à COFINS e à contribuição ao PIS (premissa maior);*

- *ora, os créditos fiscais a título de incentivos fiscais são subvenções governamentais para custeio de operações (premissa menor);*

- *logo, os créditos fiscais a título de incentivos fiscais não são receitas sujeitas à contribuição ao PIS e à COFINS.*

Nem de outra forma poderia ser porque, se assim não fosse, bastaria um lançamento à conta de receita para incidirem as duas contribuições, ou um não lançamento a essa conta para eliminá-las. Portanto, pressupõe-se que a contabilidade vá procurar o conceito de receita fora dos seus procedimentos, e que estes o adotem corretamente.

Após a análise do que vem a ser receita, oportuno transcrever as conclusões a que chegou Ricardo Mariz de Oliveira, ao tratar exaustivamente da matéria³:

- *a aquisição do direito aos créditos fiscais a título de incentivo, que tenham a natureza jurídica de subvenções econômicas para custeio de operações, não é receita nem é sujeita à incidência da COFINS e da contribuição ao PIS;*

- *a simples realização desses créditos fiscais perante o próprio Poder Público e pelas formas originárias da lei reguladora de cada crédito -*

¹ “PIS/COFINS: incidência ou não sobre créditos fiscais (créditos-prêmio e outros) e respectivas cessões”, in Grandes Temas Tributários da Atualidade, (10º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário), 2001, pp. 29 e seguintes.

² A lei nº 6.404/76 diz que as subvenções para investimento não se constituem em receita. Isso não quer dizer que para as demais subvenções sejam receitas.

³ “PIS/COFINS: incidência ou não sobre créditos fiscais (créditos-prêmio e outros) e respectivas cessões”, in Grandes Temas Tributários da Atualidade, (10º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário), 2001, pp. 29 e seguintes.

compensação tributária ou ressarcimento em dinheiro - representa a realização financeira do próprio direito e também não é receita tributável pela COFINS e pela contribuição ao PIS;

Alem do mais, em complemento às conclusões anteriores, penso que a análise, deve ser realizada sob o ponto de vista racional em sintonia com a aplicação do princípio da razoabilidade que deve nortear o bom intérprete da norma legislativa. Não é razoável proceder à tributação daquilo que o Estado dá como um incentivo às exportações. O princípio da razoabilidade determina, que a aplicação da lei seja congruente com os exatos fins por ela visados em face da situação a que se propôs. Deve haver lógica entre a decisão administrativa e a sua proposta de eficácia. O controle da legalidade evoluiu para verificar a existência de critérios aceitáveis no exercício da discricionariedade pela Administração. Para Caio Tácito, “o conceito de legalidade pressupõe, como limite à discricionariedade, que os motivos determinantes sejam razoáveis e o objeto proporcional à finalidade declarada ou implícita na regra de competência”.⁴

É certo que o ato administrativo que promove a constituição do crédito tributário está inserido no campo dos atos vinculados, em que a atuação discricionária do agente público é muito limitada. A segurança jurídica impõe que a norma tributária deva ser formulada com elementos precisos e determinados de modo que o aplicador do direito não possa introduzir critérios de conveniência e oportunidade na aplicação da norma ao caso concreto.

Em que pese essa diretiva do sistema, é comum ao se elaborar normas relativas à exigência de tributos, inclusive as procedimentais, recorrer-se à conceitos indeterminados ou cláusulas gerais. O princípio da razoabilidade determina, portanto, bom senso, de forma a não imprimir às medidas tomadas uma intensidade ou extensão supérflua. O excesso não milita em benefício de ninguém, sendo apenas um agravo inútil aos direitos de cada qual.

A razoabilidade, por sua vez, tem fundamento em análise valorativa, afastando condutas contrárias ao bom-senso que não estabeleçam relação racional entre a finalidade normativa e a conduta administrativa. O administrador, em suas decisões e despachos no processo administrativo, deve agir com certa margem de discricionariedade, visando à adequação da providência requerida às necessidades administrativas. Lucia Valle Figueiredo define: “Traduz o princípio da razoabilidade a relação de congruência lógica entre o fato (o motivo) e a atuação concreta da administração.”⁵

Voltando à análise sob um outro enfoque, ainda que pudesse ser definido como uma receita⁶ penso estar equivocado o voto vencido invocado pela Procuradoria, ao mencionar que o conceito de receita abrange todo e qualquer “ingresso”, sendo admitidas apenas as exclusões previstas no parágrafo 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Isto porque atualmente, a base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o

⁴ TÁCITO, Caio. “O Princípio da Legalidade: Ponto e Contraponto”, *Revista de Direito Administrativo*, nº 206, São Paulo, FGV, outubro/dezembro de 1996, p. 2.

⁵ FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de Direito Administrativo*, 2ª ed., Malheiros, 1985, p. 46.

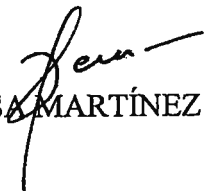
⁶ Não é receita o direito novo que seja simples direito à devolução de direito anteriormente existente no ativo componente do patrimônio, ou de outro que juridicamente lhe seja equivalente, e que lhe reponha o ativo ao estado anterior.

disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006.

CONCLUSÃO:

Portanto, por entender que o valor recebido do crédito presumido de IPI não compõe a base de cálculo do PIS, voto, no sentido de NEGAR provimento ao recurso da Procuradoria.

Sala das Sessões, em 30 de junho de 2008.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



INTIMAÇÃO

Intime-se o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º do artigo 37 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007.

Brasília-DF, em

CARLOS ALBERTO DE FREITAS BARRETO
Presidente do Conselho Administrativo de recursos Fiscais

Ciente em

Procurador da Fazenda Nacional