



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

<b>Processo nº</b>	11065.002170/2004-22
<b>Recurso nº</b>	240.026 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-01.053 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	06 de julho de 2011
<b>Matéria</b>	PIS - Ressarcimento de Crédito Exportações - Lançamento - Crédito presumido IPI
<b>Recorrente</b>	DAIBY S/A
<b>Recorrida</b>	DRJ - PORTO ALEGRE/RS

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

PIS. CRÉDITOS EXPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO. REDUÇÃO PELO AUMENTO DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

No âmbito de pedido de ressarcimento de créditos da contribuição não cumulativa, é legítima a redução do valor objeto do pedido de ressarcimento pela inclusão na base de cálculo de valor desconsiderado pelo sujeito passivo, uma vez que o objeto do procedimento é a apuração do saldo passível de ressarcimento e não a exigência de tributo.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO. TAXA SELIC.

Por vedação legal expressa, é incabível a incidência da taxa SELIC no ressarcimento de crédito de PIS vinculado a receita de exportação.

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

PIS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NATUREZA DE RECEITA.

O crédito presumido de IPI, para ressarcimento do PIS e da COFINS incidentes sobre insumos da produção de mercadoria importada representa receita para o contribuinte e, portanto, sujeita-se à incidência do PIS.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os

Assinado digitalmente em 11/08/2011 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, 13/08/2011 por WALBER JOSE DA SI

LVA, 28/07/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO

Autenticado digitalmente em 28/07/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO

Emitido em 23/08/2011 pelo Ministério da Fazenda

conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas (relatora), Alexandre Gomes e Leonardo Mussi da Silva. Designado o conselheiro José Antonio Francisco para redigir o voto vencedor.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas - Relatora

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Alan Fialho Gandra, Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Leonardo Mussi da Silva.

## Relatório

1. Trata-se de Pedido de Ressarcimento de PIS, derivado de créditos acumulados na apuração não cumulativa, em razão de exportações de mercadorias para o exterior do País (artigo 5º, §1º da Lei nº 10.637/02), não aproveitados integralmente na apuração da contribuição devida no período. O crédito é relativo ao 1º Trimestre de 2004, no valor total de R\$ 140.322,37, conforme pedido de retificação apresentado (fls. 28).

2. Cumpre de início ressaltar que uma Declaração de Compensação foi juntada aos autos por equívoco (fls. 12/13), pois não se refere ao crédito objeto destes autos – conforme a própria autoridade fiscal reconhece, por meio de anotações nos formulários (o crédito utilizado na compensação em questão refere-se ao 3º Trimestre de 2003 que, segundo informação apostila pela autoridade fiscal, é objeto do processo nº 11065.003164/2004-92).

3. Constam nos autos cópias de processo judicial no qual a Recorrente obteve decisão favorável (sentença – fls. 64/67) que reconheceu a não incidência do PIS ou da COFINS sobre valores recebidos por transferência pela contribuinte, relativos a créditos de ICMS.

4. No curso da fiscalização, em resposta a Termo de Intimação recebido a Recorrente manifestou-se (fls. 56/57) apresentando uma série de informações, dentre elas a de que não incluiu na base de cálculo do PIS e da COFINS os valores de créditos de IPI apurados, o que é objeto de discussão em processo administrativo próprio (PIS - 11065.005041/2003-13; COFINS – 11065.005040/2003-61).

5. A autoridade fiscal manifestou-se (fls. 68/71) pela glosa de parte dos créditos, em razão de a Recorrente ter deixado de incluir na base de cálculo do PIS (débito) os valores de créditos de IPI para ressarcimento de PIS e COFINS sobre suas exportações, apurados de acordo com a Lei nº 10.276/01. Informa, ainda, que é objeto de outro processo administrativo, o lançamento com exigibilidade suspensa dos valores de PIS e COFINS sobre créditos de ICMS recebidos em transferência.

6. O Despacho Decisório proferido (fls. 73) adotou as conclusões do Relatório da Ação Fiscal e manteve a glosa de parte dos créditos que a Recorrente pediu ressarcimento.

7. Na sequência, foi apresentada Manifestação de Inconformidade (fls. 97/112), na qual a Recorrente insurge-se contra a inclusão na base de cálculo do PIS de (i) créditos de ICMS transferidos e (ii) créditos de IPI conferidos para ressarcimento do PIS e da COFINS incidentes sobre aquisições no mercado interno de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na fabricação de produtos exportados ou destinados à empresa comercial exportadora.

8. Segundo argumentos apresentados pela Recorrente o benefício de IPI foi criado para incrementar a exportação, de modo que os créditos de IPI assemelham-se à recuperação de custos e não espécie de receita. Segundo a contribuinte os créditos outorgados pela sistemática da Lei nº 9.363/96 jamais poderiam ser incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS, seja por serem recuperação de custos, seja porque seria totalmente anacrônico conceder um crédito para ressarcir o PIS e COFINS incidente sobre a cadeia exportadora e, por outro lado, determinar a incidência das mesmas contribuições sobre tal crédito. Apresenta decisões do Conselho de Contribuinte que corroboram seu entendimento.

9. Argumenta ainda a Recorrente que, mesmo se entendido como receita, tal crédito seria proveniente de exportação, e como tal, desonerada de tributação. Considera que o inciso I, § 2º do artigo 149 da Constituição Federal introduzido pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

10. Pleiteia reforma do Despacho Decisório para o fim de reconhecer o direito ao ressarcimento integral dos valores pleiteados, corrigidos monetariamente pela SELIC até a data do efetivo ressarcimento.

11. A Delegacia de Julgamento da Receita Federal de Porto Alegre/RS, indeferiu a manifestação de inconformidade, mantendo a glosa realizada e o Despacho Decisório atacado (fls. 123/127), por entender que o crédito de IPI em questão seria uma receita, não abarcada por quaisquer das hipóteses de isenção ou exclusão expressamente tratadas pela legislação do PIS e da COFINS.

12. Inconformada a Recorrente apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 130/145), no qual reitera os argumentos apresentados em sua Manifestação de Inconformidade e requer a reforma total da decisão da DRJ.

13. Vieram-me, então, os autos para decidir.

14. É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas

Trata-se de Recurso Voluntário tempestivo, que atende os demais requisitos de admissibilidade.

Primeiramente esclareço que conheço apenas parcialmente do Recurso apresentado, pois, de fato, a questão da cobrança do PIS sobre valores de créditos de ICMS recebidos em transferência não é objeto destes autos, mas sim de auto de infração de que trata o Processo Administrativo nº 11065.002504/2005-49 (segundo consta do Relatório da Ação Fiscal). Assim, não conheço do Recurso no que se refere a esta questão.

Importa também ressaltar que embora o Relatório da Ação Fiscal e a decisão da DRJ façam menção a declarações de compensação que teriam sido apresentadas pela Recorrente, não é objeto dos autos nenhum procedimento de compensação. A única DCOMP que consta dos autos, conforme anotação promovida pela própria Autoridade Fiscal, no formulário, se refere a outro Pedido de Ressarcimento e, portanto, a outro processo administrativo (11065.003164/2004-92), pois utiliza crédito apurado no 3º Trimestre de 2003, enquanto os créditos do 1º Trimestre de 2004 é que são objeto destes autos.

Feitos estes esclarecimentos ressalto que a controvérsia destes autos gira em torno de glosa (parcial) de valores de créditos de PIS, por ter entendido a Autoridade Fiscal que um suposto débito (também de PIS) que a contribuinte deveria ter apurado, e não o fez, poderia ser descontado do valor dos créditos cujo ressarcimento foi requerido.

Necessário frisar que a glosa que foi efetuada relaciona-se com créditos presumidos de IPI, cuja finalidade era o ressarcimento do PIS e COFINS incidentes sobre insumos utilizados no processo produtivo de mercadorias exportadas (Lei nº 9.363/96). Segundo informações da própria Recorrente, ela apurou tais créditos e não os submeteu à incidência do PIS e da COFINS (fls. 56/57). Ou seja, tais valores jamais foram constituídos e/ou tributados pela Recorrente.

Ao constatar que tais valores não integraram a base de cálculo das contribuições, apurada pela Recorrente, a Autoridade Fiscal aponta em seu Relatório de Ação Fiscal que tais quantias deveriam ter sido tributadas pelo PIS e pela COFINS.

Tendo o Fisco constatado que a Recorrente não apurou (não lançou e não pagou) tais débitos, ao manifestar-se sobre o direito ao ressarcimento de créditos que a Recorrente apurou (objeto do Pedido de Ressarcimento ora sob análise), houve por bem em glosar parte dos créditos pleiteados. Ou seja, na análise da procedência ou não dos créditos apurados pela Recorrente, cujo ressarcimento pleiteou, o Fisco lhe negou o direito a parte de tais créditos, porque “descontou”, do total de créditos pleiteados, o débito de PIS que não foi anteriormente apurado pela Recorrente (sobre os créditos presumidos de IPI, acima referidos).

Parece-me, evidente, que o Agente Fiscal incorreu em grave erro.

Afinal, confundiu a análise do crédito de PIS – cujo pedido de ressarcimento pleiteado é objeto dos autos – com um débito de PIS que deixou de ser apurado pelo contribuinte.

Promoveu verdadeira compensação de ofício sem que, contudo, o valor do débito tivesse sido antes constituído. Realizou, portanto, cobrança de tributo sem o respectivo lançamento!

Ora, o Agente Fiscal concluiu através de suas verificações, que a Recorrente deixou de incluir determinado valor na base de cálculo do PIS (correspondente ao crédito presumido de IPI). Deveria, então, promover, em primeiro lugar, o lançamento de tais valores, para que fosse possível estabelecer sua cobrança (ou compensação de ofício).

Afinal, é cediço que para que seja possível cobrar quaisquer valores, a título de tributo, estes devem estar definitivamente constituídos – seja através de lançamento por homologação (Art. 150, §4º do CTN), seja através de lançamento de ofício (Art. 142 do CTN).

Entretanto, no presente caso, considerando que a Recorrente não ofereceu tais valores à tributação – daí, inclusive que surgiu o questionamento fiscal – e que nestes autos não foi efetuado nenhum lançamento de ofício, os valores em questão jamais foram constituídos definitivamente. Assim, falta-lhes requisito essencial para a pretensa cobrança, por parte da Autoridade Fiscal.

Por esta razão já é inconcebível e improcedente a glosa em comento.

Vale destacar, ainda, que mesmo que tais valores tivessem sido adequadamente constituídos – o que, repito, não ocorreu - o procedimento correto que o Fisco deveria ter adotado seria o de (i) verificar a procedência (e deferimento) do crédito pleiteado e, posteriormente, (ii) avaliar se existiam débitos do contribuinte em aberto, (iii) para então promover a compensação de ofício (que deveria seguir o rito estabelecido pela IN nº 900/08).

Ou seja, estaria de toda forma equivocado o procedimento que foi adotado no presente caso, de glosar o “crédito” a que o contribuinte tem direito, em razão de ter sido constatada a apuração e manutenção em aberto de “débitos” da contribuição. Afinal, na análise da procedência do direito ao “crédito” o Fisco deveria ter deferido integralmente o direito do contribuinte e, em momento posterior, se fosse o caso (ou seja, se houvesse crédito constituído e aberto), promover a quitação de eventual “débito” (constituído e em aberto) com o “crédito” reconhecido, efetuando, nestes termos, a compensação de ofício e a restituição do valor (crédito) remanescente.

Assim, também sob esse prisma está inadequado o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal.

De todo modo, considerando que o débito em questão não foi sequer constituído, não haveria também condições de se promover a compensação de ofício nos moldes referidos.

Além destes motivos, também deve ser julgada improcedente a glosa porque, segundo informações apresentadas pela Recorrente em sua manifestação de fls. 56/57, os valores de crédito presumido de IPI que não foram oferecidos à tributação do PIS e da COFINS já são objeto de outros processos administrativos específicos: PIS - 11065.005041/2003-13; COFINS – 11065.005040/2003-61.

Esta informação parece ter sido sumariamente ignorada pelos Agentes Fiscais em seu Relatório, bem como pela DRJ. Contudo, se existe processo em que a tributação em comento é analisada, a questão deve a ele restringir-se.

Ademais, não fossem suficientes as razões acima apresentadas para cancelar a glosa dos créditos promovida pelo Despacho Decisório e chanceladas pela DRJ, também não

merece prosperar a glosa, se analisarmos as razões que levaram a Autoridade Fiscal a promovê-la, ou seja, o “débito” (não constituído, mas) cobrado pela Autoridade Fiscal não tem fundamento legal. Vejamos.

Os créditos presumidos de IPI, que segundo a Autoridade Fiscal deveriam ter sido tributados pelo PIS e pela COFINS, são concedidos aos contribuintes justamente para compensar, de alguma forma (daí serem meramente presumidos), os dispêndios dos contribuintes com o PIS e a COFINS incidentes sobre insumos utilizados na produção de mercadorias exportadas.

Tais créditos, portanto, não têm natureza de receita, pois são verdadeiros créditos escriturais de IPI, a serem utilizados na apuração regular do imposto. Não se trata de novo ingresso ou fluxo de novas riquezas no patrimônio do contribuinte. A forma de concessão de tais créditos – como créditos escriturais e não como resarcimento, por exemplo – evidencia não se tratar de receita ou ingresso para o contribuinte que os aproveita.

Neste sentido, cito trecho de Acórdão proferido pela 1º Turma da 4º Câmara desta 3ª Seção do CARF, no qual se decidiu justamente pela não incidência do PIS e da COFINS sobre os valores de créditos presumidos de IPI, em caso semelhante ao ora analisado, *verbis*:

*“Todavia, a classificação mais específica e que melhor define a sua natureza jurídica é a que o enquadra como crédito escritural incentivado do IN. Na forma da Lei nº 9.363/96, o incentivo é, essencialmente, crédito do IPI, a ser escriturado e compensado com débitos desse imposto, também lançados na escrita fiscal, sendo passível de resarcimento ou compensação com outros tributos somente quando do confronto entre débitos e créditos do IPI resultar saldo credor.”*

(...)

*“Como estatuído pela Lei nº 9.363/96, o crédito presumido assume a natureza jurídica de crédito incentivado do IPI, independentemente da forma como fora concebido antes e da vontade do legislador. Se antes, por ocasião da MP nº 905/95, possuía natureza diversa, posto que assumia a forma de resarcimento em espécie e nada tinha a ver com créditos escriturais incentivados do IPI, ao final foi estabelecido conforme a natureza jurídica dos últimos.”*

(...)

*“Destarte, por considerar que a natureza jurídica do incentivo instituído pela Lei nº 9.363/96 é de crédito escritural incentivado do IPI, entendo deva ser excluído da base da Cofins, mesmo após a Lei nº 9.718/98.”*

Conclui-se que o crédito presumido de IPI, sob análise, não representa efetivamente uma receita do contribuinte, pois não representa nenhum ingresso de valores em sua contabilidade.

Ao contrário, é mera operação patrimonial, visando recomposição, ainda que parcial, do patrimônio do contribuinte, que foi onerado em razão da incidência do PIS e da COFINS sobre insumos da cadeia produtiva exportadora, atividade esta que se pretende incentivar.

Ademais foge a qualquer lógica a tributação – justamente pelo PIS e COFINS

– de créditos que foram conferidos como forma de incentivar as exportações, visando a

Assinado digitalmente em 11/08/2011 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, 13/08/2011 por WALBER JOSE DA SI

LVA, 28/07/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO

Autenticado digitalmente em 28/07/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO

Emitido em 23/08/2011 pelo Ministério da Fazenda

---

recuperação (parcial/presumida) de custos com as próprias contribuições, nos quais incorreu o contribuinte para fabricar produtos exportados.

Admitir a tributação de tais créditos presumidos, pelo próprio PIS e COFINS, seria praticamente anular o efeito do benefício fiscal e negar vigência – ainda que por via transversa – ao incentivo conferido às exportações.

Parece-me, portanto, que por diversas razões não pode prosperar a glosa dos créditos pleiteados pelo contribuinte.

Por fim, com relação à incidência da taxa SELIC no resarcimento de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos, ratifico o entendimento da decisão recorrida de que não há previsão legal para o pleito da Recorrente. Ao contrário, há vedação expressa dos artigos 13 e 14 da Lei nº 10.833/03.

Desta forma, por todo o exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para garantir o direito à restituição integral do crédito de PIS, objeto deste processo.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas

## Voto Vencedor

Conselheiro José Antonio Francisco

É bastante relevante a questão preliminar contida no recurso, que diz respeito à necessidade de lançamento para constituição do crédito da Fazenda, relativamente a valor não incluído na base de cálculo pelo contribuinte.

Em regra, o crédito tributário não constituído por meio de declaração do sujeito passivo tem que ser objeto de lançamento, atividade vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN.

Entretanto, no presente caso, embora não tenha havido um lançamento sob o ponto de vista formal (não há ato administrativo denominado de lançamento nos presentes autos), houve lavratura de atos administrativos que contêm todos os requisitos de um lançamento.

Houve autorização para reexame (fl. 52); termo de início de fiscalização (fl. 53); relatório que descreveu as infrações, apurou a base de cálculo o valor devido (fls. 68 e seguintes), efetuado por auditor-fiscal; ciência de todo o procedimento com direito ao processo previsto no Decreto nº 70.235, de 1972, satisfazendo o procedimento ao disposto no art. 11 do referido decreto.

Portanto, deve-se considerar que o procedimento adotado foi hábil e idôneo para o efeito de constituir o crédito do fisco, tornando-o líquido e certo, sujeito à impugnação.

Ademais, ainda que não fosse legítima a interpretação acima exposta, deve-se considerar que o procedimento, desde seu início, foi o de apuração do saldo passível de resarcimento, conforme requerimento do sujeito passivo.

Nas verificações que se seguiram, o fisco apurou irregularidade na apuração dos débitos. Como o saldo a ser resarcido é a diferença positiva entre os créditos e os débitos, tanto a majoração irregular de créditos como a redução indevida dos débitos influem o resultado apurado.

Assim, da mesma forma como é possível, por meio do procedimento adotado nos presentes autos, reduzir o montante de créditos do sujeito passivo, também é possível a majoração de débitos, independentemente de lançamento, uma vez que o objetivo não é exigir tributo, mas apenas apurar o montante de resarcimento devido ao sujeito passivo.

Em relação à matéria de mérito, também descabe razão à Interessada, uma vez que os créditos presumidos representam claramente aumento de patrimônio.

Não se trata de mero crédito escritural preexistente e não se caracteriza como indébito de PIS e Cofins anteriormente pago, conforme já decidiu o antigo 2º Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 201-78.700.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco