



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

Processo nº 11065.003164/2004-92
Recurso nº 239.715 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.735 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de dezembro de 2010
Matéria PIS Não-Cumulativo
Recorrente DAIBY S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2003 a 30/09/2003

Ementa:

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

O crédito presumido do IPI, disciplinado pelas Leis nº 9.363/96 e 10.276/01, como forma de ressarcimento do PIS e da COFINS incluídos no preço dos insumos adquiridos pelo produtor, constitui espécie de subvenção governamental ao setor exportador e, assim sendo, não caracteriza receita para a pessoa jurídica beneficiária.

Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Os Conselheiros Robson José Bayerl e Winderley Moraes Pereira votaram pelas conclusões, pois entendem que o ressarcimento do crédito presumido da Lei nº 9.363/96 se assemelha à restituição de tributo. Esteve presente ao julgamento a Dra. Ingrid Karol Cordeiro Moura. OAB/PR nº 41.486

Antonio Carlos Atulim - Presidente

Marcos Tranchesi Ortiz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesí Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

O recurso voluntário em julgamento tem origem em duas declarações de compensação formalizadas pela recorrente para a oferta de créditos relativos à contribuição ao PIS, apurados pelo regime da não-cumulatividade, para quitação de obrigações tributárias federais diversas com escopo no permissivo do artigo 5º, §1º da Lei nº 10.637/02.

Para averiguar a existência e as dimensões do direito creditório afirmado, a DRF-Novo Hamburgo/RS deu início a procedimento de fiscalização ao término do qual confeccionou o relatório de fls. 60 e seguintes. Duas foram as supostas irregularidades constatadas: (i) a recorrente teria deixado de incluir, na base de cálculo da exação, ingressos auferidos da transferência, a terceiros, de saldos acumulados do ICMS; e (ii) também não oferecera à tributação o valor do crédito presumido do IPI, apurado de conformidade com as Leis nº 9.363/96 e 10.276/01.

Destes supostos desvios, somente o segundo acabou repercutindo em redução dos créditos apresentados nas declarações de compensação controladas neste processo. Isso porque, no curso da auditoria, a recorrente propôs medida judicial objetivando impedir que as autoridades administrativas recusassem a homologação destas e de outras declarações de compensação por ela transmitidas em virtude da suposta sujeição à tributação do ICMS transferido a terceiros. Tendo sido concedida tutela jurisdicional provisória à pretensão da recorrente, a fiscalização decidiu tratar da matéria em apartado, lavrando contra a contribuinte auto de infração com exigibilidade suspensa em autos separados (PA nº 1065.002504/2005-49).

Por conseguinte, apenas permanece em debate nos autos originários das próprias DCOMPs o tema da inclusão (ou não), na base de cálculo do PIS não-cumulativo, do crédito presumido de IPI, disciplinado pelas Leis nº 9.363/96 e 10.276/01. Por considerar que o benefício constitui receita da pessoa jurídica favorecida e, ainda, por não vislumbrar hipótese legal de exclusão da respectiva base de cálculo na legislação de regência (Lei nº 10.637/02), a DRF de origem concluiu por reconhecer apenas parcialmente o crédito objeto do ressarcimento.

Tempestivamente, a contribuinte manejou a manifestação de inconformidade cabível (fls. 71 e seguintes). E, não obtendo êxito no acórdão exarado pela DRJ-Porto Alegre/RS (fls. 103/107), interpõe, agora, recurso voluntário sustentando que:

(i) o crédito presumido do IPI caracteriza mera recuperação de custos do produtor-exportador com o PIS e a COFINS incorporados ao preço dos insumos por ele adquiridos, razão pela qual não integram a base de cálculo destas mesmas exações;

(ii) ainda que se pudesse catalogar o benefício como receita, estar-se-ia diante de “receita decorrente de exportação”, à qual o artigo 149, §2º da CF dispensa tratamento de imunidade relativamente às contribuições sociais.

Este, em síntese, o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, Relator

O recurso voluntário cumpre com os pressupostos de admissibilidade, inclusive com o prazo para interposição, motivo pelo qual é de se conhecê-lo.

Debate-se, aqui, matéria exclusivamente de direito, consistente em definir se o crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, como forma de ressarcimento ao produtor-exportador pela absorção do PIS e da COFINS acrescidos aos seus insumos, constitui receita e, positiva a resposta, se integra a base de cálculo destas mesmas exações, na apuração da pessoa jurídica beneficiária.

Antes, porém, de enfrentar o mérito propriamente dito da controvérsia, é conveniente situar o tema no contexto legislativo em que se insere. Como dito, o incentivo foi criado pela Lei nº 9.363/96 e, desde então, consiste numa forma presumida de ressarcimento às empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais relativamente ao valor do PIS e da COFINS incorporado ao preço das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados no processo produtivo, tudo isso a fim de desonerar as exportações. Daí que, sobre o valor dos insumos entrados no estabelecimento, o sujeito passivo aplica o percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita bruta total, a fim de determinar, por aproximação, a parcela dos itens aplicados na produção de bens exportados. O benefício equivale a 5,37% da base de cálculo apurada nestes termos.

Pois bem. Com a Lei nº 10.637/02, adveio o regime de incidência não-cumulativa da contribuição ao PIS. Sinteticamente, o sujeito passivo adstrito a esta disciplina, seja ou não exportador, apura o tributo sobre o valor de suas receitas mensais, podendo, porém, abater do débito resultante créditos calculados, à mesma alíquota de saída, sobre uma série de fatores da atividade, mormente sobre os bens adquiridos para revenda ou emprego na produção. É da natureza deste sistema, então, que o contribuinte obtenha, por aproximação, o ressarcimento da contribuição ao PIS incidente na etapa de circulação econômica anterior à sua, de sorte que a exação seja, tanto quanto possível, não-cumulativa.

O regime da não-cumulatividade do PIS exclui, portanto, a fruição simultânea do benefício consistente no crédito presumido da Lei nº 9.363/96. Sim, porque o contribuinte sujeito ao novo regime obtém do próprio mecanismo de apuração o ressarcimento do PIS incidente sobre os insumos da atividade. E se consegue o ressarcimento efetivo, não pode usufruir do ressarcimento presumido cuja existência procura cumprir a mesma função. É o que, aliás, estava consignado no artigo 6º, da Lei nº 10.637/02, onde se lê: *"O direito ao ressarcimento da contribuição ao PIS/PASEP de que tratam as Leis nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, não se aplica à pessoa jurídica submetida à apuração do valor devido na forma dos arts. 2º e 3º desta Lei"*

Sendo assim, como explicar que a recorrente estivesse sujeita ao regime não-cumulativo de apuração do PIS e, concomitantemente, continuasse a usufruir do crédito presumido do IPI? É que, entre dezembro de 2002, quando entrou em vigor a Lei nº 10.637/02, e fevereiro de 2004, mês em que a Lei nº 10.833/03 começou a vigor, a sistemática de não-

cumulatividade somente existia para o PIS. Neste intervalo de tempo, as pessoas jurídicas obrigadas ao novo regime relativamente ao PIS permaneceram sujeitas à apuração da COFINS sob as regras da cumulatividade. E a disciplina da COFINS cumulativa, justamente porque não permite o ressarcimento do tributo incidente nas etapas anteriores de circulação econômica, coexiste com o crédito presumido da Lei nº 9.363/96.

Por isso mesmo que a Lei nº 10.637/02, embora bulindo com o crédito presumido do PIS para as empresas a ela submetidas, lhes assegurou, até a Lei nº 10.833/03, o gozo do benefício relativamente à COFINS. Confirma-se o parágrafo único do artigo 6º: *"Relativamente à pessoa jurídica referida no caput: I – o percentual referido no §1º do art. 2º da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, será de 4,04% (quatro inteiros e quatro centésimos por cento)."*

Eis o porque é perfeitamente compreensível que, nos períodos de apuração objeto da compensação em causa, julho a setembro de 2003, a recorrente pudesse gozar do crédito presumido no percentual fixado pelo artigo 6º da Lei nº 10.637/02, ao mesmo tempo em que já se submetia ao regime não-cumulativo de apuração da contribuição ao PIS.

Dito isso, resta-nos ferir o tema efetivamente em debate, qual seja, o da natureza jurídica do crédito presumido, a fim de concluir sobre sua sujeição à contribuição ao PIS.

A DRI recorrida cataloga o crédito presumido do IPI como espécie de "subvenção governamental" (fls. 105), no que, a meu sentir, procede com sensatez. Subvenção, com efeito, é conceito jurídico-positivo encontrável na Lei nº 4.320/64, instituída para disciplinar *"normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal"*. De acordo com o §3º, do artigo 12 do diploma:

"Art. 12 (.)

§3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I – subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa,

II – subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoral."

Debruçando-se sobre o texto, a doutrina enaltece os elementos caracterizadores da figura, de modo a definir subvenções como transferências pecuniárias pela via da despesa pública, em favor de entidades públicas ou privadas, destinadas à cobertura total ou parcial de despesas associadas à promoção de interesses de caráter coletivo. Leia-se em Souto Maior Borges:

"O conceito de subvenção está sempre associado à idéia de auxílio, ajuda – como indica a sua origem etimológica (subventio) – expressa normalmente em termos pecuniários. Entretanto, se bem que a subvenção, em Direito Civil, constitua uma forma de doação, caracterizando-se, portanto, pelo seu

caráter não compensatório, no Direito Público, particularmente no Direito Financeiro, embora também se revista de caráter não remuneratório e não compensatório, deve submeter-se ao regime jurídico público, que impõe alteração nesse caráter não contraprestacional. A sua gratuidade não exclui, então, como requisito de legitimidade, a ocorrência do interesse público relevante" (Subvenção financeira, isenção e deduções tributárias Revista de direito público, no 41-42, p. 43 e ss)

O crédito presumido do IPI, a exemplo de outros créditos fiscais incentivados, constitui justamente uma transferência pecuniária à pessoa jurídica beneficiária, cujo propósito, no seu particular, está em ressarcir ao exportador parte da carga tributária contida nos insumos da sua atividade e, assim, em promover o interesse público de dar aos produtos nacionais maior competitividade no mercado global.

E a condição de subvenção governamental não depende do instrumento por meio do qual a lei viabiliza a transferência. Explica Mariz de Oliveira que "o fato de eles [créditos fiscais] serem realizados (isto é, pagos, liquidados, cumpridos) por qualquer das múltiplas formas que as respectivas leis prevêm, isto é, por crédito na escrita fiscal para compensação com débitos tributários, ou por recebimento ou ressarcimento em dinheiro, feito pelo Poder Público" não lhes modifica a natureza jurídica, assim como também em nada interfere no conceito que seja legalmente autorizada "a sua transferência a outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou a sua cessão a outras pessoas jurídicas que os utilizarão por uma das formas permitidas". Tais alternativas legais, conclui, "não passam de meios para o pagamento dessas subvenções, isto é, modos de extinção das obrigações criadas pela lei em favor dos beneficiários dos subsídios governamentais" (PIS/COFINS: incidência ou não sobre créditos fiscais (créditos-prêmio e outros) e respectivas cessões. 10º Simpósio nacional IOB de direito tributário: grandes temas tributários da atualidade. São Paulo: IOB, 2001, p. 39.)

Neste sentido, aliás, se posicionou a própria Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª. Região, via decisão no. 114, de 23.05.2000: "*O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, tem natureza jurídica de subvenção governamental em prestígio do setor exportador*".

Sucede que as subvenções governamentais, sejam as concedidas para investimentos, sejam as destinadas ao custeio de despesas determinadas, caso do crédito presumido, não constituem receita da pessoa jurídica. E não constituem receita porque não satisfazem uma das notas fundamentais do conceito. Receitas, diz a doutrina, são por definição novos direitos que acrescem ao patrimônio de um sujeito por via – eis o relevante – da aplicação de recursos já integrantes desse patrimônio ou da atividade de quem o possua

Mariz de Oliveira, sempre ele, dirá:

"() há alguns ingressos ou entradas que representam novos direitos no patrimônio em que entram e que, inclusive, (sempre) acarretam aumento neste, mas que não se confundem com receita exatamente porque lhes faltam as características que compõem os elementos afirmativos desta, ou porque adentram em um dos seus elementos negativos, e principalmente por não terem o caráter remuneratório ou contraprestacional do

emprego de recursos já componentes desse patrimônio ou da atividade do seu titular

Isso ocorre com os ingressos de capital social, ou com outros ingressos que vêm de fora da pessoa jurídica e que não derivam de dentro, por não derivarem de atos, operações ou atividades do patrimônio (da empresa no qual o patrimônio da pessoa jurídica está aplicado), ou do emprego de recursos que compõem esse patrimônio, como é o caso de doações, subvenções, ágio de subscrição de capital e outras entradas que mais apropriadamente se chamam 'transferências patrimoniais' "
(Fundamentos do imposto de renda São Paulo Quartier Latin, p. 144)

Neste particular, as subvenções governamentais se equiparam às doações, ao capital social e ao ágio na subscrição de valores mobiliários, visto que todas as figuras têm em comum o fato de redundarem em aporte de recursos não contraprestacionais à aplicação do patrimônio ou das atividades sociais. É o que justifica e impede, portanto, que por meio da contribuição ao PIS, pretenda o Fisco onerar o próprio capital social.

Diga-se de passagem que a própria Lei nº 6.404/76, na redação vigente à época dos fatos aqui considerados, continha no seu artigo 182 disposição segundo a qual as subvenções governamentais para investimentos teriam contrapartida direta no patrimônio líquido, em conta de reserva de capital, e, portanto, sem trânsito pelo resultado.

Entre as subvenções para investimento e as subvenções para custeio a diferença fundamental reside no destino possível dos recursos transferidos, no primeiro caso para o implemento do ativo permanente da pessoa jurídica e, no segundo, para a cobertura de despesas determinadas. Todavia, tanto uma como a outra representam recebimentos gratuitos, não contraprestacionais, embora, é claro, pressuponham o cumprimento de pré-requisitos associados à promoção do interesse público. O fundamento por trás da qualificação das subvenções para investimento como meras transferências patrimoniais deve, pois, presidir a catalogação das subvenções para custeio sob idêntico gênero de ingressos.

De mais a mais, não seria lógico que o Estado, depois de reconhecer o interesse público na transferência de recursos para o custeio da atividade empresarial, ato contínuo viesse a tomar de volta parcela expressiva do montante por meio da imposição tributária. *"O que se dá com uma mão não é plausível que seja retirado com a outra"* (Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação São Paulo: MP Editora, p. 240.)

É por considerar que a apropriação do crédito presumido da Lei nº 9.363/96 não caracteriza a percepção de receita pela pessoa jurídica que posiciono-me pelo provimento integral do recurso e em, em consequência, pelo reconhecimento do direito creditório tal como pretendido pela recorrente.

É como voto.

Marcos Tranchesi Ortiz



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF
Terceira Seção – Quarta Câmara

CARF-MF- DF Fl. _____

Processo nº: 11065.003164/2004-92
Interessada : DAIBY S/A

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Anexo II ao Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intima-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) da Fazenda Nacional, credenciado(a), junto a este Conselho a tomar ciência do Acórdão nº 3403-00.735, de 08 de dezembro de 2010.

Brasília, 29 de dezembro de 2010

Antonio Carlos Atulim
Presidente da 3ª Turma Ordinária

Ciente com a observação abaixo:

- ☐ Apenas com Ciência
- ☐ Com Recurso Especial
- ☐ Com Embargos de Declaração
- ☐ Com Contrarrazões

Data da ciência: ____/____/____

Procurador(a) da Fazenda Nacional (identificação e assinatura)