



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11065.003803/2004-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-007.724 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de janeiro de 2021  
**Recorrente** DAIBY S A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NATUREZA JURÍDICA NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS**

O ressarcimento de crédito presumido do IPI não deve ser incluso na base de cálculo do PIS não cumulativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior acompanharam o Relator pelas conclusões. Manifestou intenção de declarar voto o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

## **Relatório**

Inicialmente descrevo o relatório produzido pela Delegacia de Julgamento quando apreciou o Manifesto de Inconformidade.

Trata o presente processo dos Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo—exportação do período 01/10/2003 a 31/12/2003, de cujo saldo a contribuinte pretende ser ressarcida conforme Pedidos de Ressarcimento e/ou Declarações de Compensação apresentados.

2. Efetivada ação fiscal conforme Relatório, constatou a fiscalização que a interessada não incluía entre as receitas da base de cálculo do PIS não cumulativo as receitas decorrentes da cessão de créditos de ICMS a terceiros. Esta prática, no entanto, não repercutiu na pretensão da contribuinte já que a mesma impetrou Mandado de Segurança visando não incluir na base de cálculos das contribuições tais receitas. Desta forma, foi lavrado auto de infração constituindo os créditos tributários referentes à contribuição social incidente sobre as receitas de transferência de ICMS a terceiros no período de 12/2002 a 12/2004, com exigibilidade suspensa.

3. Outra irregularidade apontada foi a de que o crédito Presumido de IPI para ressarcimento de PIS e de Cofins incidentes sobre insumos utilizados na fabricação de produtos destinados ao mercado externo não foi considerado para fins de apuração da base de cálculo do PIS não cumulativo. Foi então calculado corretamente o valor do PIS — não cumulativo sobre tais receitas, resultando que o valor do crédito foi diminuído, resultando em ressarcimento/compensação em valor menor do que o pleiteado, conforme consta do Despacho Decisório da DRF em Novo Hamburgo

4. Tempestivamente a interessada apresentou manifestação de inconformidade, reclamando da inclusão na base de cálculo do valor da transferência para terceiros do ICMS. Também manifestou-se contrária à inclusão da receita do ressarcimento do IPI, alegando que a legislação permite ao contribuinte o ressarcimento do PIS/COFINS através de crédito Presumido de IPI 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. O benefício foi criado para incrementar a exportação, tornando mais atraente no mercado externo o produto brasileiro, já que neutralizaria o efeito cumulativo do PIS e da Cofins. Considera que o valor ressarcido na forma de crédito do IPI assemelha-se à verdadeira recuperação de custos e não espécie de receita. Entende que a Lei n.º 9.363, de 1996, pretendeu a não inclusão na base de cálculo das contribuições dos valores tidos como recuperação de custos, transcrevendo a exposição de motivos do projeto da Medida Provisória que posteriormente foi convertida na Lei n.º 9.363. Argumenta que, mesmo se entendido como receita, 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 n.º 33, de 11 de dezembro de 2001, teria sido explícito neste aspecto. Pleiteia reforma do Despacho Decisório para o fim de reconhecer o direito ao ressarcimento integral dos valores pleiteados.

Na decisão de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre/RS indeferiu o pleito da recorrente, conforme Decisão DRJ/POA n.º 10.11.390, fls. 93/97:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

Ementa: BASE DE CÁLCULO PIS/COFINS— NÃO CUMULATIVO O crédito presumido do IPI, uma vez abrangido pelo conceito de receita, e não tendo sido expressamente contemplado pelas hipóteses de exclusão e isenção, compõe a base de cálculo da contribuição (Lei n.º 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei n.º 9.715, de 1998, art. 8º, I; Medida Provisória n.º 2.15835, de 2001, art. 14; Instrução Normativa SRF n.º 146, de 2002).

Solicitação Indeferida

Em face da decisão, o contribuinte é intimado às fls. 99 e interpõe recurso voluntário de fls. 100/115 que foi julgado no **Acórdão n.º 3201-000.842** (e-fls. 119 a 123) pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, dando provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. PIS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA DE ICMS. IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO.

Os valores correspondentes às transferências de ICMS não são base de cálculo do PIS, pois não constituem receita.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Foi interposto Recurso Especial, no qual a Fazenda Nacional suscita divergência com relação à inclusão na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep dos valores decorrentes da cessão onerosa de créditos de ICMS, alegando tratar-se de uma receita tributável. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigma o acórdão n.º 103-22.937.

O recurso especial foi admitido, nos termos do despacho de admissibilidade s/n.º de 30/06/2015, proferido pelo Ilustre Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, por se ter entendido como comprovada a divergência jurisprudencial.

De outro lado, o contribuinte opôs embargos inominados (e-fls. 195 a 204), alegando a existência de inexistência material no acórdão embargado, pois teria decidido sobre matéria diversa daquela que foi objeto do recurso voluntário da embargante, postulando a nulidade da decisão. Na peça de embargos, relata que:

[...]

Importante ressaltar que a cessão de créditos de ICMS para terceiros foi objeto de mandado de segurança nº 2005.71.08.001336-5, cuja sentença foi procedente para conceder a segurança pleiteada. Em paralelo, a discussão administrativa sobre este ponto torna-se sem efeito e, assim, a Delegacia da RFB de Julgamento de Porto Alegre, acertadamente, deixou de apreciar e julgar esta questão.

Dessa forma, **a matéria litigiosa restringiu-se à glosa decorrente da exigência de PIS e de COFINS sobre valores decorrentes de ressarcimento de crédito presumido de IPI, sendo que, a referida glosa foi mantida pela acórdão proferido pela DRJ/Porto Alegre.**

[...]

Em sede de exame de admissibilidade, foram rejeitados os embargos inominados pois, consoante despacho s/n.º, de 13 de maio de 2016, com fulcro na inexistência de erro material, mas sim de omissão no acórdão recorrido, o que só poderia ser sanado por meio de embargos de declaração, remédio processual para o qual já havia transcorrido o prazo:

[...]

Ressalte-se que a discussão quanto à matéria "inclusão do ICMS transferido a terceiros na base de cálculo do PIS e Cofins" foi levada à esfera judicial pela Contribuinte, que obteve sentença que lhe foi favorável. Diante disso, a fiscalização lavrou auto de infração, em processo distinto, para constituição do crédito tributário relativo à cessão de créditos de ICMS, com exigibilidade suspensa. Portanto, essa matéria é estranha ao litígio tratado no presente processo. E todas estas informações constam do relatório da decisão embargada.

Todavia, o acórdão embargado, contrariando as informações do relatório, decidiu exatamente sobre essa matéria, que é distinta da contestada pela recorrente. A abordagem no julgamento cingiu-se à questão da transferência para terceiros de créditos de ICMS. Assim decidiu o colegiado:

Os valores correspondentes às transferências de ICMS não são base de cálculo do PIS, pois não constituem receita.

Com efeito, houve um claro equívoco do relator do acórdão embargado, do qual resultou numa omissão quanto à matéria efetivamente contestada, pois se limitou a julgar matéria que não era objeto do litígio.

Ocorre que, em casos tais, o contribuinte deve interpor os embargos declaratórios, não os inominados. As inexatidões materiais de que trata o art. 66 do atual RICARF/2015 são aquelas que abrangem apenas aspectos objetivos das decisões, facilmente perceptíveis, como a ausência de palavras, a digitação errônea, a troca do número do processo, do nome do contribuinte e hipóteses similares. E em sendo os embargos declaratórios o recurso adequado para corrigir o equívoco de que aqui se trata, deveriam ter sido interpostos no prazo de cinco dias da ciência da decisão. Como esta se deu em 22/9/2015 (fl. 154) e a apresentação dos embargos se deu apenas em 8/10/2015 (fl. 157), já havia escoado o prazo previsto para a sua interposição.

[...]

Na mesma oportunidade, o Sujeito Passivo apresentou contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional, preliminarmente, reiterando o pedido de nulidade do acórdão recorrido em razão da ocorrência de erro material e, no mérito, a negativa de provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

O presente processo foi distribuído a Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e julgado com as seguintes conclusões:

Preliminarmente ao exame de mérito do recurso especial, necessário analisar-se alegação de nulidade do acórdão recorrido, por ter tratado de matéria diversa daquelas suscitadas no recurso voluntário pelo Contribuinte, caracterizando-se como extra petita.

Cotejando as matérias postas nos autos, em especial, no recurso voluntário e no acórdão de recurso voluntário, identifica-se que o Colegiado a quo julgou matéria estranha a lide, configurando a nulidade do decisum por ser extra petita. Na peça de embargos, o Sujeito Passivo relata que:

[...]

A decisão recorrida, por sua vez, tratou unicamente da matéria relativa à não inclusão das receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos de ICMS a terceiros, acumulados em razão das operações de exportação, na base de cálculo do PIS/Pasep não-cumulativo. Portanto, não decidiu o aspecto de mérito trazido em sede de recurso voluntário.

No sentido de que a decisão extra petita deve ser anulada, já se manifestou esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do acórdão n.º 9303003.436, de 23 de fevereiro de 2016, com voto vencedor de relatoria do Ilustre Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, cujos fundamentos passam a integrar a presente decisão como razões de decidir, in verbis:

[...]

Assim, deve ser declarada nula a decisão recorrida, e determinado o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para prolação de novo julgado analisando as matérias postas em discussão no recurso voluntário.

### 3 Dispositivo

Diante do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por dar-lhe provimento para declarar a nulidade do acórdão recorrido, com retorno ao colegiado de origem para análise da matéria referente ao processo.

Assim o processo foi redistribuído para julgamento da questão relativa à glosa decorrente da exigência de PIS e de COFINS sobre valores decorrentes de ressarcimento de crédito presumido de IPI.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade.

Conforme relatório fiscal a controvérsia que remanesce nos autos esta restrita a análise do pedido de ressarcimento de crédito de PIS, oriundo do 4º trimestre de 2003, com fundamento na Lei nº 10.637, de 2002, que foi indeferido pela unidade de origem porque a fiscalizada não incluiu o Crédito Presumido de IPI na base de cálculo da contribuição para o PIS não cumulativo.

O julgador de piso manteve o entendimento adotado pela fiscalização e julgou com base nos seguintes fundamentos:

8. As operações de exportação são, historicamente, protegidas da incidência das contribuições sociais sobre o faturamento (PIS e COFINS). No entanto, os insumos adquiridos para a fabricação já sofreram a carga tributária das aludidas contribuições nas etapas anteriores da circulação econômica.

9. A legislação, portanto, tem por objetivo dar ao exportador um crédito que lhe devolva os valores relativos ao PIS e à COFINS, pagos nas etapas anteriores da cadeia de circulação econômica. Desta forma, tenta-se dar ao exportador aquilo que ele não pagou

diretamente ao Fisco, uma vez que o pagamento foi efetuado por seus antecessores, mas que repercutiu nos custos das mercadorias adquiridas para seu processo produtivo. O crédito adquirido é utilizável como forma de compensação de IPI, devido no mercado interno, bem como compensação com outros tributos ou mesmo ressarcimento em espécie.

10. Do ponto de vista econômico, o mecanismo significa uma desoneração das exportações, atribuindo-se a possibilidade, pelo menos presumida, de o setor privado recuperar-se daquilo que onerou o ciclo produtivo da exportação. Já do ponto de vista jurídico, pode-se dizer que o crédito presumido não significa devolução de algo indevido, eis que nada foi pago pelo exportador, nem pelos seus antecessores, de forma indevida, mas sim, estímulo de ordem financeira, prestigiando o setor exportador. O crédito presumido não deixa de ser, portanto, espécie de subvenção governamental.

(...)

O inconformismo do contribuinte, por sua vez, foi fundamentado da seguinte forma:

**RV:** Nesse passo, se considerarmos o Crédito Presumido de IPI como receita decorrente da exportação, esta estará fora do âmbito de incidência do PIS e COFINS pelo instituto da imunidade.

Assim, entende a Manifestante que as exportações estão desoneradas da COFINS e do PIS, e conseqüentemente, as receitas que lhe são inerentes.

Isso por expressa determinação constitucional.

A COFINS possui previsão constitucional no art. 195 que trata das Contribuições Sociais à Seguridade Social, sendo que mencionado tributo é espécie do gênero contribuições sociais contidas no art. 149. Ao PIS as mesmas considerações devem ser observadas, por ser uma Contribuição Social também.

Note-se que o texto constitucional não faz nenhuma menção a qualquer tipo de exceção a essa diretriz de imunidade, portanto, deve-se interpretar de modo a contemplá-la sem restrições.

Decerto, não se pode restringir o alcance da imunidade, limitação constitucional ao poder de tributar, que deve sempre ser concretamente garantida com total amplitude. Caso contrário, fosse possível sua restrição, poderia restar completamente extirpada, não obstante a Constituição expressamente a preveja. A imunidade guarda em seu bojo a preservação de valores essenciais à sociedade. Não por outra razão apenas pode ser outorgada constitucionalmente - nem de longe poderia vir a ser comparada a uma isenção, caracterizada por um "abrir mão" por parte do ente tributante de gravar parcela que possua valor econômico. Somente são beneficiadas pela imunidade as receitas que, aos olhos do legislador constituinte, não merecem sofrer qualquer espécie de tributação. Isto porque as exportações possuem tamanha importância econômica e social que a sua ocorrência por si só representa uma contribuição suprema para os objetivos do Estado Democrático de Direito. (...)

Analisando a matéria em debate, de maneira conceitual, destaco que o crédito presumido de IPI se reveste do caráter de benefício fiscal concedido por normas do poder legislativo, as pessoas jurídicas produtora e exportadora de produtos industrializados nacionais, em verdadeiro fomento as saídas de produtos para o exterior, não se tratando de acréscimo de faturamento ou receita capaz de repercutir na base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, mas sim de meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de um custo tributário ocorrido no passado (nas cadeias anteriores), e embutido no custo dos insumos (matéria-prima, produtos intermediários, material de embalagem, etc.), crédito ficto de IPI que se destina a ressarcir custos suportados indiretamente pela empresa exportadora.

A base de cálculo do PIS/COFINS é o total das receitas obtidas pelo contribuinte, em decorrência da venda de mercadorias ou de serviços (art. 1o. e §§ das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), de modo que para definir aquela mesma base se requer a devida compreensão do conceito jurídico de receita. Contudo é fundamental filtrar esse conceito, e assim ter conhecimento de quais os bens jurídicos tutelados pelo ordenamento jurídico do direito contábil e do direito tributário.

Nesse passo, é importante trazer à baila trechos extraídos do Dicionário de Termos Contábeis<sup>1</sup>, de autoria dos Professores Sérgio de Iudicibus, José Carlos Marion e Elias Pereira, com intuito de melhor esclarecer a definição de “RECEITA”: “(1) representa a entrada de ativos, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços... (2) receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens e serviços) de uma empresa durante aquele período. (3)... (4) expressão monetária conferida pelo mercado à produção de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período... .”

Percebam que a recuperação de custo não compreende em nenhum dos conceitos acima citados. O crédito presumido do IPI, assim como, por exemplo, o crédito sobre o ativo imobilizado, configura modalidade de incentivo fiscal meramente contábil, não representa contraprestações de atos operacionais oriundo do emprego de fatores produtivos ou atividades da pessoa jurídica (atividades ordinárias da entidade), não se caracterizando como sendo um elemento novo positivo para se caracterizar como acréscimo patrimonial, por conseguinte conflitando com o disposto na NBC TG 30, norma brasileira de contabilidade aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade, na qual dispõe sobre o reconhecimento de Receita.

Dessa forma, é inconcebível sustentar a cobrança do PIS/PASEP e da COFINS sobre o crédito fiscal instituído pelas Leis 9.363/96 e 10.276/01.

Por outro lado, se assim o fosse, seria descaracterizar completamente o sentido teleológico das Leis citadas, que objetivou desonerar, mesmo que parcialmente, as exportações da incidência das contribuições do PIS/COFINS. Incluir na base de cálculo de uma contribuição a mesma parcela que dela fora excluída através de um mecanismo próprio (o cálculo do crédito presumido), é no mínimo contribuir para o aumento e não para a redução do “Custo Brasil”, pois ainda que ingressem como receita, nada mais são esses valores do que alívio de custo de produção concedido pelo legislador.

As vendas ao exterior, como se sabe, são caracterizadas como vendas imunes, tendo a própria Constituição Federal, em seu art. 149, §2º, inciso I, excluído, do poder de tributar da União, a possibilidade de instituição de contribuições sociais sobre as receitas de exportação:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º **As contribuições sociais** e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - **não incidirão** sobre as **receitas decorrentes de exportação**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) [sem grifo no original]

---

<sup>1</sup> Iudicibus, Sérgio de; Marion, José Carlos; e Pereira, Elias, in Dicionário de Termos de Contabilidade, Ed. Atlas, 1999, São Paulo.

Tal norma constitucional foi reproduzida pelo art. 5º da Lei nº 10.637/2002, e o art. 6º da Lei nº 10.833/2003, que determinam **a não incidência**, respectivamente, do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de exportação:

Lei nº 10.833/2003

Art. 6º A COFINS **não incidirá** sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

Lei nº. 10.637/2002

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep **não incidirá** sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

Da simples leitura do art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal e dos dispositivos acima transcritos, depreende-se, claramente, que as imunidades das receitas de exportações são entendidas, pelos legisladores, como caso de não- incidência, tendo a Constituição e as leis citadas disposto, de forma literal, que o PIS e a COFINS **não incidem** sobre as receitas de exportação.

Diante do exposto, ainda assim sobraria alguma margem de dúvida para que de fato se inclua o Crédito Presumido de IPI, como receita tributável na base de cálculo do PIS não cumulativo de uma empresa exportadora?

Penso que não! O que se extrai destas talhadas considerações, é que o crédito presumido de IPI, sub examen, não configura receita, mas tributo (PIS e COFINS), embutidos nos insumos pagos, mas recuperáveis sob a forma de compensação ou ressarcimento.

Desse modo, tais créditos que origina-se pela compra da matéria prima ou insumos destinados à exportação, portanto, vinculada a um fato principal (aquisição de insumos) e dependente dele, não constituem expressão de riqueza sobre o qual devem incidir tributos, pois, não se trata de uma “receita”, sendo aquela tutelada pelo direito contábil, extraída de forma pragmática dos pronunciamentos contábeis, onde sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumentos do patrimônio, mas de uma “recuperação de custo” das respectivas matérias primas ou insumos, na forma de “ressarcimento” concedido por lei, constituindo uma liberalidade, um ato unilateral do Poder Público.

Assim seriam meras entradas, recomposição do patrimônio devido em razão de uma despesa com tributos, cifras incapazes de refletir a capacidade do contribuinte, indo de encontro ao que fora tutelado à luz do direito tributário.

Dentro desse contexto fático observo a evolução jurisprudencial acerca do assunto, em especial o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, que consolidou entendimento no sentido de que o crédito assim ressarcido não poderia ser incluído na base de cálculo do PIS/Cofins, **ou porque tem natureza de recuperação de custos, ou porque configuraria receita decorrente de exportação, imune ao pagamento dessas contribuições**, entendimento ao qual passo a aderir.

Confiram-se as seguintes ementas de algumas de suas decisões a respeito do tema (embora refiram-se à lei nº 9.363, de 1996, aplicam-se, por óbvio, ao crédito presumido de que trata a Lei nº 10.276, de 2001):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP, COFINS, CSSL E IRPJ. INCLUSÃO DE VALORES RELATIVOS A CRÉDITO FICTO (PRESUMIDO) DE IPI. ILEGITIMIDADE. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

**1. O incentivo fiscal do crédito ficto de IPI, por sua própria natureza, promove ganhos às empresas que operam no setor beneficiado, na exata medida em que - e, precisamente, porque - reduz o volume da obrigação tributária. A menor arrecadação de tributos, portanto, não é um efeito colateral indesejável da medida, e, sim, o seu legítimo propósito.**

2. A inclusão de valores relativos a créditos fictos de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL teria o condão de esvaziar, ou quase, a utilidade do instituto, assim anulando, ou quase, o objetivo da política fiscal desoneradora, que é aliviar a carga tributária, isso porque o **crédito ficto de IPI se destina a ressarcir custos suportados indiretamente pela empresa exportadora**, na compra de matérias-primas e insumos no mercado interno, submetidos que foram à tributação que não incide no caso de vendas destinadas ao Exterior, inviabilizando o procedimento compensatório.

3. A se considerar como renda a parcela que apenas neutraliza a tributação relativa à operação interna, a fim de que ela não comprometa operações internacionais, as empresas brasileiras tentariam exportar tributos, em vez de produtos, em prejuízo da sua rentabilidade, da sua participação no mercado global ou, mais provavelmente, de ambos, cuidando-se de interpretação que, por subverter a própria norma-objeto, deve ser afastada em prol da sistematicidade do ordenamento jurídico.

**4. Assim, para a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais, os créditos fictos de IPI efetivamente não devem ser incluídos da base de cálculo do PIS/PASEP, da COFINS, da CSLL ou do IRPJ.**

Precedentes: REsp. 1.210.941/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Rel. p/ Acórdão Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 14.11.2014; AgRg no REsp. 1.227.519/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 7.4.2015.

5. Agravo Regimental interposto pela FAZENDA NACIONAL desprovido.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. IRPJ E CSSL. INCIDÊNCIA.

1. O crédito presumido de IPI, previsto na Lei n. 9.363/96, não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e à Cofins. Integra, todavia, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ante a ausência de autorização expressa de dedução ou subtração. Precedentes.

2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no REsp 1210679 / RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Turma, julgado em 21/06/2016, DJe 29/06/2016)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. AGRAVO NÃO PROVIDO.

**1. "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" (REsp 1.130.033/SC, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma).**

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg nos EDcl no REsp 1316375 / PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, Primeira Turma, julgado em 26/05/2015, DJe 12/06/2015)

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 1075961/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/2010, DJe 25/10/2010)

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.**

3. Recursos especiais não providos.

(REsp 1130033/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2009, DJe 16/12/2009)

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. 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 807130/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2008, DJe 21/10/2008)

Esta turma ordinária já decidiu na mesma linha, conforme se pode constatar da ementa do acórdão nº 3201-005.949, de 23 de outubro de 2019, da relatoria do ilustre conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NATUREZA JURÍDICA. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS.

**O ressarcimento de crédito presumido do IPI e a cessão de créditos de ICMS-Exportação a terceiros não se incluem na base de cálculo do PIS não cumulativo.**

CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. DECRETO-LEI Nº 491/69. CESSÃO A TERCEIROS. INCIDÊNCIA.

Legítima a inclusão, na base de cálculo dos tributos PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, dos valores recebidos pela impetrante em decorrência da cessão de "créditos-prêmio de IPI", de que trata o Decreto-Lei 491/69.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) caminhou na mesma linha, conforme se pode verificar da ementa do acórdão nº 9303-003.404, de relatoria do ilustre

conselheiro Henrique Pinheiro Torres, em sessão realizada em 26 de janeiro de 2016, a seguir transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

Embargos Inominados. Inexatidões Materiais.

Constatado erro material no Acórdão, são cabíveis embargos inominados para correção, mediante a prolação de um novo acórdão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

**Crédito Presumido de IPI. Natureza Jurídica. Não Inclusão na Base de cálculo do PIS e da Cofins.** O crédito presumido do IPI tem natureza jurídica de benefício fiscal, não se constituindo em 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.

Recurso Especial da Contribuinte Parcialmente Provido.

Embargos Providos.

Contudo o entendimento de que o crédito presumido de IPI tem a característica de receita e portanto deve ser incluído entre as receitas da base de cálculo do PIS, acabou prevalecendo, no acórdão n.º 9303-009.630 desta própria recorrente: DAYBY S.A, em sessão realizada em 15 de outubro de 2019, onde por voto de qualidade o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, foi designado a redigir o voto vencedor.

Com toda vênua aos ilustres conselheiros que na ocasião votaram dentro desta perspectiva, avalizo que a legalidade ainda que possa parecer estrita, pelo cipoal de normas que estamos submetidos, como revisores do processo administrativo, nem sempre se mostram suficientes, cabendo perceber seus desdobramentos, no caso que tal receita consignada como auferida, ensejaria que o Crédito Presumido do IPI tivesse que ser apurado ao final de cada mês em que houvesse ocorrido a exportação ou venda para empresa comercial exportadora com fim específico de exportação.

Tratando o assunto por uma outra ótica, ou melhor de forma análoga, tendo o mesmo pano de fundo, a conseqüente inclusão na própria base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, contudo tratando do Crédito Presumido de ICMS, para alguns estudiosos da matéria, entendem que os créditos presumidos, sendo benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelo Poder Público, apresenta-se natureza de subvenção, ora como subvenção de custeio (v.g. crédito presumido do IPI para ressarcimento de contribuições previsto na Lei nº 9.363/1996) ou de subvenção para investimentos (v.g. crédito presumido para incentivos da Lei nº 9.826/1999).

Todavia, me parece apropriado classificarmos tal benefício fiscal como sendo uma "Subvenção de Custeio", isto porque, de fato trata-se de renúncia fiscal, justamente porque visa o ressarcimento do PIS e da Cofins incidentes sobre as respectivas aquisições das empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais.

De certo, que se tal subvenção fosse caracterizada como sendo de investimento, teríamos expressamente dispostos nos art. 1º, § 3º, inciso X, da Lei nº 10.637/2002 e o art. 1º, § 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003 a permissão de excluí-la. De fato, não há nenhuma exclusão específica relativa ao crédito presumido do IPI, com base nas razões já expostas de que teriam a natureza de uma recuperação de custo, quiçá no sentido mais amplo de receita, já que de fato trata de um lançamento a crédito no resultado, sendo uma conta retificadora/reutora, com sinal positivo, das contas representativas de matéria-prima, produtos intermediários, material de embalagem.

Ao menos no que diz respeito ao crédito presumido do ICMS, essa controversa entre incentivos serem ou não subvenções e estas serem para custeio ou para investimento, na tentativa de minimizar os questionamentos fiscais, o Poder legislativo editou a LC nº 160/17, por meio da qual restou consignado que os incentivos fiscais e financeiro-fiscais relativos ao ICMS serão considerados como subvenções para investimento. Portanto me parece que se aqui estivéssemos debruçados sobre o crédito presumido do ICMS e não do IPI, teríamos maiores subsídios para ratificar as decisões colecionadas neste voto, sejam elas pelo poder judiciário, sejam elas pela jurisdição administrativa, considerando que as subvenções para investimento, também não integram a base do PIS e da Cofins, visto que não se caracterizam como faturamento e tampouco como receitas (registradas como reserva de capital).

### **Dispositivo**

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para excluir da base de cálculo da contribuição não cumulativa os créditos presumidos de IPI.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

### **Declaração de Voto**

Conselheiro - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta declaração de voto.

Com respeito ao voto do nobre colega relator, serve esta declaração de voto para registrar a divergência com relação aos seguintes trechos e fundamentos do seu voto:

“Tratando o assunto por uma outra ótica, ou melhor de forma análoga, tendo o mesmo pano de fundo, a conseqüente inclusão na própria base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, contudo tratando do Crédito Presumido de ICMS, para alguns estudiosos da matéria, entendem que os créditos presumidos, sendo benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelo Poder Público, apresenta-se natureza de subvenção, ora como subvenção de custeio (v.g. crédito presumido do IPI para ressarcimento de contribuições previsto na Lei nº 9.363/1996) ou de subvenção para investimentos (v.g. crédito presumido para incentivos da Lei nº 9.826/1999).

**Todavia, me parece apropriado classificarmos tal benefício fiscal como sendo uma “Subvenção de Custeio”, isto porque,** de fato trata-se de renúncia fiscal, justamente porque visa o ressarcimento do PIS e da Cofins incidentes sobre as respectivas aquisições das empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais.

De certo, que se tal subvenção fosse caracterizada como sendo de investimento, teríamos expressamente dispostos nos art. 1º, § 3º, inciso X, da Lei nº 10.637/2002 e o art. 1º, § 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003 a permissão de excluí-la. De fato, não há nenhuma exclusão específica relativa ao crédito presumido do IPI, com base nas razões já expostas de que teriam a natureza de uma recuperação de custo, quiçá no sentido mais amplo de receita, já que de fato trata de um lançamento a crédito no resultado, sendo uma conta retificadora/reutora, com sinal positivo, das contas representativas de matéria-prima, produtos intermediários, material de embalagem.

**Ao menos no que diz respeito ao crédito presumido do ICMS, essa controversa entre incentivos serem ou não subvenções e estas serem para custeio ou para investimento, na tentativa de minimizar os questionamentos fiscais, o Poder legislativo editou a LC nº 160/17, por meio da qual restou consignado que os incentivos fiscais e financeiro-fiscais relativos ao ICMS serão considerados como subvenções para investimento. Portanto me parece que se aqui estivéssemos debruçados sobre o crédito presumido do ICMS e não do IPI, teríamos maiores subsídios para ratificar as decisões colecionadas neste voto, sejam elas pelo poder judiciário, sejam elas pela jurisdição administrativa, considerando que as subvenções para investimento, também não integram a base do PIS e da Cofins, visto que não se caracterizam como faturamento e tampouco como receitas (registradas como reserva de capital).”**

Conforme consta nos autos, a matéria submetida à presente lide administrativa fiscal está limitada à incidência, ou não, do Pis, apurado no regime não-cumulativo, sobre os ingressos de valores correspondentes ao crédito presumido de IPI.

Ainda que o relator tenha deixado, de forma clara e no exercício do seu livre convencimento, que tais trechos do voto tratam apenas de uma analogia, ao afirmar que **“parece apropriado classificarmos tal benefício fiscal como sendo uma “Subvenção de Custeio”,** faz afirmação sobre matéria que não é objeto da presente lide administrativa fiscal.

Tal matéria, sobre o enquadramento de incentivos fiscais, como subvenção de investimento ou de custeio, é matéria que não foi submetida à lide.

Inclusive, como é possível observar em diversos precedentes deste Conselho, como nos Acórdãos n.º 3201-002.638, 3201-002.881, 3201-005.566, 3201-005.670, 3201-005.565, 3201005.181 e Acórdão n.º 3201-002.618, todos desta turma de julgamento, o enquadramento dos incentivos como subvenções para investimento ou para custeio é matéria que foi trazida pela fiscalização, desde o lançamento, para justificar a incidência do Pis e da Cofins sobre os créditos presumidos de ICMS.

Ainda que exista semelhança entre o crédito presumido de ICMS e o crédito presumido de IPI, por não serem receitas e não comporem a base de cálculo do Pis e da Cofins, a fiscalização não enquadró o crédito presumido de IPI como uma subvenção para investimento e nem mesmo para custeio, razão pela qual, tal matéria não é objeto do presente julgamento.

Em face do exposto, voto por acompanhar o relator pelas conclusões.

Declaração de Voto proferida.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima