



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

**Processo n°** 11065.005240/2003-13  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-003.087 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de agosto de 2017  
**Matéria** PIS  
**Recorrente** DAIBY S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

PIS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO IPI.

O crédito presumido do IPI tem natureza de incentivo fiscal às exportações, ressarcindo as contribuições de PIS e de COFINS, isto é, considerando-se a necessidade de desoneração da cadeia de distribuição e comercialização e em vista da natureza cumulativa das contribuições. Por conseguinte, não devem compor a base de cálculo das contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira.

(assinatura digital)

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente Substituto.

(assinatura digital)

PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Marcelo Giovanni Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Orlando Rutigliani Berri, Renato Vieira de Avila.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls 129 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/RS de fls. 122 que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade do contribuinte, restando o crédito de Pis e Cofins do regime não cumulativo não reconhecidos em razão da subtração do total de créditos, pela inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo das contribuições, de ofício, que a fiscalização entendeu como débitos de Pis e Cofins, conforme exposto no exposto no Relatório Fiscal de fls. 98 e Despacho Decisório de fls 103.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

*"Trata o presente processo dos Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo—exportação do período 01/01/2003 a 31/03/2003, 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, acarretando a diminuição do valor do crédito, 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 manifestouse 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 nº 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 nº 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 nº 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."*

A Ementa desse Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

*"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003*

*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 nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 9.715, de 1998, art. 8º, I; Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, art. 14; Instrução Normativa SRF nº 146, de 2002).*

*Solicitação Indeferida."*

Após o protocolo do Recurso Voluntário os autos foram distribuídos e pautados conforme regimento interno deste Conselho.

Dado seguimento ao Recurso interposto, foi dado provimento no julgamento, conforme Acórdão de fls. 01, que foi publicado e julgado com matéria diferente da submetida à julgamento, com a seguinte Ementa:

*"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003*

*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."*

Logo, o julgamento não condizia com a lide apresentada à Turma de Julgamento, motivo pelo qual foi Embargado pela Fazenda Nacional e, ao ser novamente

apreciado pela Turma de julgamento em fls. 202, decidiu-se por anular o Acórdão que havia dado provimento ao Recurso Voluntário, conforme Ementa transcrita a seguir:

*"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRADIÇÃO ANULAÇÃO DE ACÓRDÃO*

*Constatado, através do exame de embargos declaratórios, a ocorrência de contradição no voto condutor do acórdão embargado e a matéria objeto do recurso interposto, anulase o julgado anterior, para novo julgamento.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade, conhecer e acolher os embargos de declaração, nos termos do voto do relator."*

Os autos retornaram para novo julgamento, foram distribuídos e pautados em acordo com o Regimento Interno deste Conselho.

Relatório proferido.

## **Voto**

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, 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 este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Sem confundir com trâmite destes autos e visto que a lide deve ser julgada novamente, é importante registrar que, nesta Turma de julgamento, existe precedente sobre a mesma matéria, conforme Acórdão de n.º 3201002.449, de 24 de Janeiro de 2017, voto escrito pela nobre Conselheira Relatora Ana Clarissa Mazuko dos Santos Araújo. Naquela oportunidade, a relatora, com voto vencedor, apresentou as seguintes razões de decidir:

*"Sobre o crédito presumido do IPI, a pretensão da Recorrente baseia-se em dois fundamentos distintos e independentes, quais sejam: a) o estorno do crédito presumido do IPI, feito pela recorrente no mês de dezembro de 2003 refere-se ao custo dos "insumos" utilizados em produtos em fabricação ou acabados, mas que não foram vendidos no curso daquele ano calendário, observando-se fielmente as determinações do art. 7º da Instrução Normativa SRF n. 313/03; b) a contribuição ao PIS não incide sobre o crédito presumido do IPI, uma vez que esse incentivo fiscal não possui a natureza jurídica de receita,*

*estando, dessa forma, fora do campo de incidência da contribuição social;*

*Destarte, o crédito presumido do IPI, como ressarcimento da contribuição para o PIS e COFINS, instituído pela Lei nº 9.363/96, que dispôs que a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.*

*O crédito presumido do IPI, portanto, tem natureza de incentivo fiscal às exportações, ressarcindo as contribuições de PIS e de COFINS, isto é, considerando-se a necessidade de desoneração da cadeia de distribuição e comercialização e em vista da natureza cumulativa das contribuições, o legislador concebeu a técnica, para a eliminação da cumulatividade residual.*

*"Receita" é conceito qualificado pela sua origem, decorrente de atividade empresarial, não podendo ser considerado qualquer ingresso como tal. Nesse sentido, a afirmação é corroborada pelos fundamentos do Acórdão nº 9303002.618, que ora se transcreve:*

*Receita não é todo e qualquer ingresso que a empresa tem.*

*Assim, por exemplo, não se cogita que a integralização de capital social seja tributada pela COFINS, mesmo sendo um ingresso de valor para a empresa.*

*Receita surge como decorrência direta da atividade fim desenvolvida pela empresa e, ainda, ter vinculação com o resultado desta atividade. Assim, volta-se a afirmar, não é qualquer ingresso que constitui uma receita.*

*Nessa linha de raciocínio, a interessada destaca em suas contrarrazões:*

*“ crédito de IPI ressarcido pela União, não é considerado uma receita. Os créditos de PIS e COFINS (requeridos via ressarcimento) não são considerados uma receita (§10º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03). Porquê então, os créditos presumidos de ICMS (subvenções do PROBAHIA e FUNDOPEM) haverão de ser? Será que o benefício outorgado pela União possui natureza jurídica distinta daqueles que são outorgados pelos Estados membros?”*

*E mais, citando o eminente ex Conselheiro José Minatel, que assim se posiciona sobre o conceito de Receita:*

*"...é ingresso qualificado pela sua origem, caracterizando a entrada definitiva de recursos que, ao mesmo tempo, remunera e é proveniente do exercício da atividade empresarial.(...) Se o*

*objetivo é cotejar o conceito que impingimos para receita, confrontando-o com a natureza dos ingressos recebidos com a chancela de subvenção governamental, essa distinção de tratamento afigura-senos irrelevante: basta-nos o indicativo da origem, ou seja, ingresso qualificado como benefício governamental e, pronto, estará à margem da regra de incidência das contribuições cuja base de cálculo é a receita auferida, no sentido de proveniente do exercício da atividade empresarial.(...) as subvenções governamentais não se qualificam no conceito isolado de receita, porque não decorrente de esforço ou do exercício da atividade empresarial.(.)"(Minatel, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita. MP Ed. SP. 2005. pág. 101/240).*

*De se observar, a partir desta definição, a receita ainda traz consigo a característica de ser o produto que vem de fora do patrimônio empresarial, mas que é derivado de dentro, por decorrer de atos, operações ou atividades da empresa, ou do emprego de recursos que compõem esse patrimônio, e de que resulte algum benefício direto para a pessoa que o remunera por isso.*

*E, nesse sentido, é pacífica a jurisprudência do STJ, que afirma que 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." (EDcl no REsp 1342534 / RS).*

*Portanto, não incide COFINS e PIS tanto sobre o crédito presumido do IPI, até por uma coesão sistêmica, em face da incoerência de se dar um incentivo fiscal para desonerar a cadeia produtiva dessas contribuições, para, depois, excluir esses mesmos créditos na base de cálculo dessas contribuições."*

Diante do precedente exposto, é importante reconhecer que o crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS/COFINS previsto na Lei 9.363/96, em uma visão breve e prática, tem o objetivo e fim social de ressarcir as contribuições da cadeia nacional industrial exportadora para que não seja exportado valor do tributo, com a conseqüente desoneração da cadeia produtiva e fortalecimento da competitividade da indústria nacional no mercado internacional.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF reforçou este entendimento em janeiro deste ano, conforme Acórdão de n.º 9303004.617, publicado com a seguinte Ementa:

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

*Período de apuração: 01/01/2000 a 31/01/2004*

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

*Não deve ser incluído na base de cálculo da COFINS o crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, por não ter natureza jurídica de receita, tendo em vista tratar-se de benefício*

Processo nº 11065.005240/2003-13  
Acórdão n.º **3201-003.087**

**S3-C2T1**  
Fl. 219

---

*fiscal concedido às empresas exportadoras de bens nacionais para ressarcimento do PIS e da COFINS pago na aquisição de insumos empregados na industrialização das mercadorias."*

Diante do exposto, vota-se para que seja DADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, uma vez que o crédito presumido de IPI não compõe a base de cálculo de Pis e Cofins.

Voto proferido.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.