



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.005240/2003-13
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-009.631 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de outubro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DAIBY S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

O crédito presumido de IPI sobre a aquisição de insumos representa ganho que se insere no conceito de receita, sujeitando-se à incidência do PIS apurado no regime não-cumulativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3201-003.087**, de 29 de agosto de 2017, proferido 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: 01/01/2003 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.

No recurso especial, a Fazenda Nacional suscita divergência com relação à não inclusão, na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo, dos valores decorrentes da restituição do crédito presumido de IPI, alegando tratar-se de uma receita tributável. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigma o acórdão n.º 3301-002.395.

O recurso especial foi admitido, nos termos do despacho de admissibilidade s/n.º de 13/11/2017, proferido pelo Ilustre Presidente da 3ª Seção de Julgamento, por se ter entendido como comprovada a divergência jurisprudencial.

De outro lado, o Contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional (e-fls. 277 a 291, reproduzidas às e-fls. 247 a 259), requerendo, no mérito, a negativa de provimento ao recurso especial.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CAREF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

2 Mérito

A Recorrente insurge-se tão somente com relação à não inclusão, na base de cálculo do PIS/Pasep não-cumulativo, dos valores relativos ao crédito presumido de IPI ressarcidos ao Contribuinte.

O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/1996, com alterações da Lei nº 10.276/2001, foi criado para fomentar as exportações, ressarcindo as empresas exportadoras dos valores pagos de PIS e COFINS sobre o preço dos insumos utilizados na produção dos bens.

O art. 1º da Lei nº 9.363/96 assim dispôs:

Art. 1º 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 70, de 30 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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Por ser o Sujeito Passivo exportador de seus produtos, utiliza-se do crédito presumido de IPI incidente sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, excluindo, ainda, referido montante da base de cálculo da COFINS, por não se tratar de receita.

O crédito presumido de IPI trata-se de instrumento de política fiscal para desonerar as exportações de produtos nacionais, pois sendo a exportação imune das contribuições sociais, nos termos do art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal, não há como ser recuperado diretamente o valor pago das contribuições na aquisição dos insumos, tendo sido criado o instrumento do crédito presumido de IPI. Nessa linha é a doutrina de Rocco Antonio Rangel Rosso Nelson, *in verbis*:

“2.3 Espécies

Os incentivos fiscais podem ocorrer sobre as despesas e sobre as receitas públicas. A partir dessas duas facetas da matéria financeira serão anotados os incentivos fiscais quanto às suas espécies.

É salutar destacar que os incentivos, seja sobre as despesas, seja sobre a receita, são fenômenos relacionados, podendo se dizer que são "faces da mesma moeda", constituindo diferenças apenas no aspecto formal, doravante a consequência financeira será a mesma

2.3.1 Dos Incentivos Fiscais sobre as Despesas Públicas

No que se refere aos incentivos fiscais, sobre as despesas, estes podem ser na modalidade de subvenção, créditos presumidos e subsídios.

[...]

2.3.1.2 Créditos Presumidos

A desoneração, no que tange aos créditos presumidos, seria a presunção do recolhimento de um tributo (este que de fato não ocorreu), o qual se constituirá quando vier a beneficiar o contribuinte, ou seja, quando a presunção legal constituir-se em um valor menor do que o valor real 40. É um incentivo cuja natureza varia com a normatividade dada em lei, fazendo as vezes de isenção, subvenção ou mera redução da base de cálculo 41.

Afira-se o caso do crédito presumido, para o IPI, previsto na Lei nº 9.363/96, que tem por finalidade favorecer a exportação de mercadorias de fabrico nacional, a partir de insumos adquiridos no mercado interno.

O art. 153, § 3º, III, da Constituição Federal 42 determina a regra imunizante do IPI, no que tange aos produtos industrializados para exportação. Todavia, a presente imunidade não se aplica às contribuições especiais do PIS/Pasep e Cofins.

De tal sorte, com a finalidade de favorecer a exportação, permitindo um preço do produto mais competitivo no cenário internacional, a Lei nº 9.363/96 cria o crédito presumido, que ressarcirá as empresas exportadoras em relação aos valores pagos a título de PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.”

NELSON, Rocco Antonio Rangel Rosso. *Dos Incentivos Fiscais no Brasil*. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas/Edições/45 - Jul/Ago 2014.

Assim, caracteriza-se o crédito presumido de IPI como recuperação de custos, não podendo ser enquadrado como receita, pois seu escopo é, justamente, ressarcir os valores pagos pela empresa exportadora a título de PIS e COFINS na aquisição de insumos empregados na industrialização dos bens a serem exportados.

Pode-se conceituar receita como o ingresso de recursos financeiros no patrimônio da empresa de forma definitiva. Além disso, o faturamento, como espécie de receita, constitui-se de valores decorrentes unicamente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços. Por isso, em nenhum dos dois conceitos, poder-se-ia enquadrar o crédito presumido de IPI, que se trata, isto sim, de ressarcimento de tributos – recuperação de custos tributários, não acrescentando riqueza nova oriunda da atividade empresarial.

É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de ser cabível a exclusão do crédito presumido de IPI da base de cálculo da COFINS, tanto no regime cumulativo quanto não-cumulativo de incidência, conforme se extrai das ementas de julgados a seguir transcritas, *in verbis*:

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(sic). 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 807.130/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2008, DJe 21/10/2008)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA: RESP 993.164/MG. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. É pacífico o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, disciplinado pela Lei 9.363/96, constitui benefício fiscal de que gozam as empresas produtoras e

exportadoras de mercadorias nacionais para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1244633/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2013, DJe 25/03/2013)

Com base nessas considerações, entende-se não ser cabível a inclusão dos valores relativos ao crédito presumido de IPI na base de cálculo da COFINS apurada pelo regime cumulativo e não-cumulativo de incidência.

Diante do exposto, é negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o Voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, mas tenho conclusões diferentes a respeito desta matéria.

Trata-se da inclusão ou não do crédito presumido de IPI na base de cálculo do PIS e da Cofins não-cumulativas. Esta matéria é muito polêmica no âmbito do direito tributário e na esfera de julgamento administrativo. O contribuinte e a própria relatora entendem que esses ingressos na verdade seriam redutores de custos e não se consubstanciam em receitas, daí a impossibilidade de sua tributação pelo PIS e pela Cofins no regime não cumulativo.

Compreendo os argumentos expostos, porém tenho entendimento diverso, ou seja, que há a incidência do PIS e da Cofins sobre os valores recebidos a título de crédito presumido do IPI. Transcrevo abaixo a legislação que trata do assunto:

Lei nº 10.833, de 29/12/2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput

§3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

Lei nº 10.637/2002:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, **assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia **e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.**

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II (VETADO)

III auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita. (...)

De acordo com os dispositivos legais acima transcritos, as contribuições ao PIS e à Cofins incidem sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil, ou seja, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, com exceção das exclusões previstas na própria lei. Considerando que não há nenhuma exclusão específica relativa ao crédito presumido do IPI, a única hipótese de não incidência seria a consideração de que estes ingressos de recursos não teriam a denominação de receita.

Entendo que o crédito presumido de IPI tem a característica de receita, assim entendida no sentido amplo estabelecido pela lei, pois o vocábulo receita, sem qualquer tipo de especificação, corresponde a todo ingresso que se integra positivamente ao patrimônio de uma entidade, provocando um aumento no seu ativo sem um correspondente aumento no passivo, o que é justamente o caso do crédito presumido do IPI de que trata o presente processo.

Peço vênica para me socorrer também nos valiosos ensinamentos do eminente ex-Conselheiro Sólon Sehn no artigo denominado “Crédito Presumido de IPI e a Base de Cálculo de PIS e Cofins” publicado no volume 2 do livro “PIS e cofins à luz da Jurisprudência do CARF, fls. 519/537.

(...)

Não há qualquer impedimento à cobrança do tributo no regime não cumulativo, uma vez que a recuperação de custos integra a receita bruta da empresa. **Afinal, se o conceito de receita compreende o acréscimo patrimonial líquido, não há motivos para afastar de seu âmbito de significação o incremento resultante do recebimento do crédito presumido do IPI.** O patrimônio compreende não só os bens, mas os direitos de crédito e todas as demais relações jurídicas de conteúdo econômico titularizadas pelo sujeito de direitos. Por conseguinte, a receita pode ser auferida não apenas mediante recebimento de dinheiro, mas pela aquisição de qualquer direito susceptível de apreciação pecuniária.

Por outro lado, embora a Lei nº 9.363/1996 faça referência a “ressarcimento”, deve-se ter presente que não se trata propriamente de uma indenização. A concessão do crédito constitui uma liberalidade, um ato unilateral do Poder Público, que não se confunde com as obrigações derivadas da responsabilidade extracontratual.

Tampouco se trata de reembolso, porque este pressupõe a recomposição do patrimônio devida em razão de uma despesa realizada por conta e ordem de outrem.

(...)

Os créditos presumidos são benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelo Poder Público, podendo apresentar natureza de 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).

No primeiro caso, as subvenções integram o resultado da pessoa jurídica e, nessa condição, têm natureza de receita bruta do sujeito passivo. Portanto, devem ser

incluídas na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, desde que se trate de contribuinte submetido ao regime não cumulativo...

(...)

Enfim, avalizo o entendimento consubstanciado pelo ilustre ex-Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede no acórdão nº 3302-002.962, o qual transcrevo parcialmente abaixo:

Como mencionado pelo acórdão recorrido, a NBC T 19.30, norma brasileira de contabilidade aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade, dispõe que Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários.

O Pronunciamento Técnico CPC 30 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis assim define receita:

Objetivo

A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.

A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados. Este Pronunciamento identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos e, por isso, a receita deve ser reconhecida. Ele também fornece orientação prática sobre a aplicação desses critérios.

Conceitualmente, receita é o ingresso econômico representado por um aumento de ativo ou diminuição de passivo que resultam em aumentos de patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 ainda determinam que a incidência independe da denominação ou classificação contábil.

De acordo com a norma de incidência do PIS e da Cofins não-cumulativa, esta contribuição incide sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil, ou seja, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, com exceção das exclusões previstas na própria lei.

Uma vez que não há nenhuma exclusão específica relativa ao crédito presumido do IPI, a única hipótese de não incidência seria a consideração de que estes ingressos de recursos não teriam a denominação de receita, o que se afasta com base nas razões expostas anteriormente de que teriam a natureza de receita em seu sentido amplo de que trata a legislação de incidência do PIS e da Cofins já alinhavada.

Quando a norma quis excluir alguma receita de seu campo de incidência o fez expressamente, como a exemplo das receitas decorrentes de subvenções para investimento, as quais tem conteúdo semelhante ou parecido com o crédito presumido de IPI. Note que no caso a Lei 10.833, afirma expressamente de que se tratam de receitas, porém excluem-nas da base de cálculo das contribuições:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo **as receitas**:

(...)

IX - **de subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal