



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

**Processo n°** 11080.001787/2005-13  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-004.376 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de junho de 2017  
**Matéria** DCOMP.PIS  
**Recorrente** CELULOSE IRANI S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO DO PIS NÃO-CUMULATIVO.

O crédito presumido do IPI integra a base de cálculo do PIS, visto que se insere no conceito de receita, sujeitando-se à incidência não-cumulativa da contribuição.

CRÉDITOS SOBRE FRETES. IMPOSSIBILIDADE. VIGÊNCIA. LEI POSTERIOR AOS FATOS.

Os valores pagos/incorridos de fretes não podem gerar crédito tributário favorável ao contribuinte, pois somente foram previstos na Medida Provisória n° 135, de 30 de outubro de 2003, em seu artigo 15, convertida na Lei n° 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com vigência a partir de 01 de fevereiro de 2004.

CRÉDITOS SOBRE VALORES DE ALUGUÉIS PAGOS PARA UTILIZAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste previsão legal para o creditamento de valores de aluguéis para utilização de veículos.

CRÉDITOS SOBRE VALORES DE ALUGUÉIS PAGOS PARA UTILIZAÇÃO DE SOFTWARES. SUPORTE PROBATÓRIO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste nos autos qualquer suporte probatório que demonstre a pertinência ao processo produtivo dos valores referentes a aluguel de *softwares*.

Recurso Voluntário Negado

## Direito Creditório Não Reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

[assinado digitalmente]

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

[assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, José Renato Pereira de Deus, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Prado, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

## Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados de forma minudente, adoto o relatório da r. decisão recorrida, conforme a seguir transcrito:

*O contribuinte supracitado solicitou compensação de supostos créditos de PIS Não-cumulativo de março de 2003 com débitos da filial, conforme declaração de compensação de fls.01 e 02.*

*Devido ao pedido de compensação, foi apensado aos autos o processo administrativo n°s 10925.000836/2006-30, que envolvem a exigência dos débitos da filial contidos na declaração de compensação (fl.21).*

*A DRF de origem indeferiu o pleito do contribuinte através do Despacho Decisório 2.520/2007, de fl.129, fundamentado nos demonstrativos e na Informação Fiscal, de fls.118 a 128.*

*Inconformado, o contribuinte apresenta manifestação de inconformidade, de fls.136 a 141. Nesta, começa alegando que as receitas financeiras, outras receitas e crédito presumido de IPI não podem ser tributadas, pois não tem o objeto/finalidade principal da empresa, bem como não fazem parte da base de cálculo da contribuição, conforme jurisprudência que analisou a inconstitucionalidade do art.3º da Lei 9.718/1998.*

*Ademais, a tributação sobre o crédito presumido de IPI não poderia ocorrer, pois é uma recuperação de custos de insumos aplicados em produtos exportados, não uma receita.*

*Mesmo que receita fosse, seria isenta, porque decorre da exportação de produtos. Traz jurisprudência para alicerçar sua defesa.*

*No tocante à glosa de créditos do tributo decorrentes da utilização indevida de valores de oriundos de fretes nas vendas e alugueis (de veículos e software) pagos, haveria uma incorreta*

*interpretação dos fatos pela autoridade fiscal, pois os créditos se enquadram dentro dos permissivos legais contidos na Lei 10.637/2002, conforme doutrina.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento sintetizou, na ementa a seguir transcrita, a decisão proferida.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

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

*RECEITAS NÃO-CONSIDERADAS - DESPESAS/CUSTOS INDEVIDOS COMPONDO A BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO AO CONTRIBUINTE - INFLUÊNCIA NO VALOR A RESSARCIR - PLEITO INDEFERIDO.*

*Na apuração do valor a ressarcir de PIS não-cumulativo devem-se somar as receitas não consideradas e diminuir a/os despesas/custos indevidamente considerados, que são regidos pela lei aplicável aos fatos, ambos para fins de apuração da base de cálculo da contribuição que serve para apurar o valor do ressarcimento, nos termos da legislação.*

*Rest/Ress. Indeferido -*

*Comp. não homologada*

Assim, inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa após ciência em 05/01/2009, conforme AR de fl. 191, apresenta em 04/02/2009, fl. 192/205 Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, arguindo em síntese:

- O Fisco não considerou os estornos de lançamentos efetuados indevidamente ou a maior, os quais podem ser identificados no Razão da empresa (juros sobre duplicata, descontos lançados e não obtidos, despesas de aluguel, multa e juros de débitos inscritos no PAES):*
- Tais valores representam estorno de custo ou despesa, não sendo tributáveis pelo PIS;*
- O Fisco glosou também valores referentes a estorno de variação cambial e outras receitas não operacionais (créditos de PIS, ajustes de folha de pagamento, reembolsos), sendo estes não tributáveis, pois não se referem a receitas;*
- O valor referente ao crédito presumido de IPI não foi incluído na base de cálculo do PIS, pois corresponde a recuperação de custo e sua tributação ofenderia a razão da criação do referido crédito;*
- Transcreve-se jurisprudência administrativa e judicial sobre a questão;*
- Os créditos glosados oriundos de despesas com aluguéis e fretes foram utilizados na produção de bens destinados A. venda, sem os quais não se completaria o ciclo produtivo da*

*recorrente, nos termos previstos no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/02;*

*• Requer que o presente processo seja apensado ao de nº 11080.013973/200767, correspondente ao auto de infração decorrente do não reconhecimento dos créditos pleiteados.*

*Requer-se a efetuação de diligência, a fim de elucidar e comprovar todo o crédito discutido.*

Através da Resolução Carf nº 3801-000.518, o julgamento foi convertido em diligência nos seguintes termos:

*1. Verificar os valores lançados a débito nas contas relacionadas na planilha de fls., registrados no balancete do mês de janeiro e no Livro Razão da recorrente, apurando se efetivamente correspondem a estornos das respectivas receitas lançadas a crédito, devendo, nesta hipótese, ser excluídos dos totais relacionados na referida planilha, respectivamente a cada conta;*

*2. Considerando o apurado no item anterior, elaborar novas planilhas de cálculo em substituição àquelas constantes da informação fiscal de fls.*

*3. Intimar a empresa a se manifestar em aditamento ao recurso voluntário interposto, se assim desejar, relativamente apenas ao resultado da presente diligência, no prazo de trinta dias de sua ciência;*

*4. Retornar os autos a este CARF para julgamento.*

Em decorrência da diligência foi emitida a Informação Fiscal de fls.477/478.

O contribuinte teve ciência da Informação Fiscal já referida em 22/11/2013, conforme AR de fl.481 e embora tenha sido reaberto o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação acerca do resultado da diligência, não compareceu aos autos.

Ressalte-se que o processo nº 11080.013973/2007-67, referido no Recurso Voluntário, trata de auto de infração para a exigência do PIS/Pasep dos períodos de apuração de março, abril e julho de 2003 e de março a dezembro de 2005, o qual foi objeto da Resolução Carf nº 3401-000.546, de 19/07/12 e seguintes: Resolução Carf nº 3401-000.580, de 24/10/2012 e Resolução Carf nº 3401-000.646, de 31/01/2013, que determinaram em síntese:

*Desta feita, o que a autoridade preparadora deve fazer é aguardar o desfecho na esfera administrativa das lides instauradas em relação aos processos nºs. 11080.001780/2005-00, 11080.001788/2005-68 e 11080.001787/2005-13, para, somente então, anexar as cópias correspondentes a este processo e remetê-lo ao Carf. Antes, não.(grifei).*

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Relatora:

---

### ***Dos requisitos de admissibilidade***

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

### **DA MATÉRIA LITIGIOSA**

Destaca a Recorrente que é uma empresa devidamente constituída, conforme os respectivos atos constitutivos anexados aos autos, cujo objeto social gira em torno da produção de celulose, papéis kraft, chapas e embalagens de papelão ondulado, resinas e móveis de pinus, entre outros, nesse sentido as matérias submetidas à segunda instância de julgamento estão assim pontuadas em sua defesa.

### ***Receitas Financeiras, Outras Receitas e Valores Lançados Indevidamente***

Destaca o Recorrente que pela planilha de cálculos elaborada pelo Fisco, *[...constatou-se que não foram levados em consideração os estornos de lançamentos efetuados indevidamente ou a maior realizados pela Recorrente, e reconhecidos por esta na mesma data.]*

Para melhor compreensão da matéria transcreve-se a seguir, excertos da Resolução Carf nº 3801-000.518:

*Como visto acima, trata o presente processo de compensação pretendida pelo contribuinte, utilizando-se de créditos decorrentes da apuração do PIS não cumulativo, no período de janeiro a outubro de 2003. Verificando tais créditos, a Fiscalização efetuou glosas relativas a receitas financeiras (juros e variações cambiais ativas, aluguéis recebidos), além de valores referentes ao crédito presumido de IPI, não oferecidos à tributação. Também foram glosados créditos decorrentes de fretes pagos nas operações de vendas, por falta de previsão legal para tanto à época da ocorrência dos fatos geradores, e, ainda, créditos sobre valores de aluguéis pagos para utilização de veículos e software, por não se classificarem tais dispêndios como aluguéis de máquinas e equipamentos, conforme previsão legal. (grifei).*

*O contribuinte alega em seu recurso que a Fiscalização não levou em conta os estornos de lançamentos registrados nas contas por ela consideradas em sua apuração, os quais correspondem ao cancelamento de receitas registradas indevidamente.*

*Analisando-se os autos, vê-se que a autoridade fiscal tornou como base os balancetes mensais trazidos pela empresa, tendo sido elaborada a planilha, na qual consta a relação das contas consideradas, o total da receita apurada e o PIS devido em cada mês.*

*Os balancetes em questão trazem os valores lançados a crédito nas contas de apuração de receita relacionadas pela Fiscalização, bem como aqueles lançados a débito, sem, no entanto, especificar a natureza destes últimos. A empresa junta*

*ao recurso copia do Livro Razão das contas nas quais constam registros a débito, solicitando a exclusão destes da base de cálculo do PIS, uma vez que não corresponderiam a receitas efetivamente.*

*A princípio parece ter razão a recorrente, uma vez que, comparando-se os valores relacionados pela Fiscalização na planilha de fls. e aqueles constantes dos balancetes mensais, vê-se que a autoridade fiscal considerou apenas os registros a crédito, sem fazer qualquer exclusão relativa Aqueles registrados a débito.(...)(grifei).*

Em face das questões trazidas em sede recursal, acolhidas pela Resolução Carf nº 3801-000.518, foi emitida a Informação Fiscal de fls.477/478.

*Cumpra esclarecer que, embora no verso da folha 465 da Resolução do CARF o período mencionado seja janeiro de 2003, o presente processo é relativo ao mês de março de 2003 e assim a fiscalização entendeu ser esse período o objeto de execução da Diligência solicitada. Também a fiscalização entendeu que o Demonstrativo de cálculo mencionado na referida Resolução (fl.465-verso) seja o constante da folha no 118, uma vez que não constou a numeração da folha na Decisão.*

*Para o período objeto deste processo, apenas as rubricas contábeis 3.05.01.01 Juros s/duplicatas (fls.250/258), 3.05.01.04 Descontos obtidos (fl.375), 3.05.01.05 Recuperação Desp Financ., 3.05.01.10.01 Var.Ativa-cliente do exterior (fl.441) e 3.06.01.04 Outras Receitas Operacionais (fl.453) apresentaram lançamentos a débito. Tais débitos correspondem a estornos das respectivas receitas não oferecidas à tributação que não foram considerados pela fiscalização em sua Informação Fiscal das fls. 123 a 127, devendo, portanto, ser excluídos dos totais relacionados na planilha da folha 118; os novos valores para o período estão quadro demonstrativo em anexo a este Relatório.*

Tendo o Recorrente anexado cópia dos razões contábeis das seguintes contas a) 3.05.01.01 - Juros s/Duplicatas; b) 3.05.01.04 - Descontos Obtidos; c) 3.05.01.06 - Juros sobre parcelamento; d) 3.05.01.10.01 - Var. Ativa Cliente Ext.; e) 3.05.03.02.06 - Var. Ativa Outras; f) 3.06.01.02 - Aluguéis Rec.; g) 3.06.01.04 - Outras Rec. Oper.; h)3.06.01.05 - IPI Ressarcimento, conforme documentos de fls.208/469, verifica-se que a fiscalização em cumprimento à diligência solicitada, procedeu à análise das rubricas contábeis acima destacadas, com lançamentos a débitos, cujos estornos foram excluídos dos totais da planilha de fl. fl.124 ( fl.118 proc.físico), todos referentes ao mês de março/2003, como bem enfatizado na informação fiscal.

Ao final da análise dos demais itens demonstrar-se-á a nova planilha com os valores considerados pela fiscalização.

### ***Crédito Presumido de IPI***

Pondera a Recorrente que se trata de uma recuperação de custo, materializada por meio de um ressarcimento de IPI, haja vista que crédito presumido é ressarcimento de custo, e ressarcimento de custo não é receita.

A Informação Fiscal de fls.129/133, destaca:

*Na verificação da apuração da base de cálculo do tributo no período analisado **constatou-se que o contribuinte**, embora use as despesas financeiras como base de cálculo dos créditos de PIS, **não ofereceu à tributação as receitas financeiras auferidas (juros e variações cambiais ativas, aluguéis recebidos) no período e os valores de crédito presumido de IPI.***

(...)

*Em vista desta constatação foram calculados os valores de PIS devidos p tributação das receitas financeiras e do crédito presumido de IPI com base na escrituração contábil do contribuinte (balancetes mensais- fls. 94/117) e elaborado um quadro demonstrativo desses valores que encontra-se anexo a esta Informação Fiscal (fl. 118). **Em decorrência das receitas não incluídas na base de cálculo do tributo, a proporção dos créditos relativos a receitas no mercado interno e o mercado externo foi recalculada conforme quadro abaixo.(grifei).***

A matéria em tela, inclusão ou não do crédito presumido de IPI na base de cálculo do PIS e da Cofins não-cumulativas, tem sido objeto de inúmeros julgados neste E. Conselho, comportando um respeitável dissenso jurisprudencial.

Para melhor cognição, é importante destacar como evolução histórica da legislação que a regra de incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e do Programa de Integração Social - PIS, até o período de janeiro de 1999, alcançava apenas a receita advinda da venda de mercadorias e serviços. Ocorre que para os fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 1999, nos termos da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a incidência passou a alcançar em princípio, todas as receitas da empresa (receita bruta, independentemente de sua classificação contábil) passando referidas contribuições a incidir não só sobre receitas relativas à venda de mercadorias e prestação de serviços, mas também sobre qualquer outra auferida pela pessoa jurídica, salvo as exceções listadas em lei. Era a chamada base universal para fins de exigência das contribuições que se examina.

É digno de realce que o Supremo Tribunal Federal - STF ao declarar a inconstitucionalidade do §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 1998, no julgamento dos Recursos Extraordinários n.ºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390840/MG, pacificou o entendimento de que a receita a ser tributada pela Cofins e pela contribuição para o PIS/Pasep, com base na referida lei, deveria ser entendida como a receita de vendas e serviços próprios da atividade da empresa.

Ocorre que a lide em apreço decorre de compensação de supostos créditos de PIS não-cumulativo de março de 2003 com débitos da filial, conforme declaração de compensação. Assim a matéria ora em debate está sob o regramento do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep, instituído, pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002, cuja incidência quantos aos efeitos referentes à não-cumulatividade do PIS/Pasep, notadamente quanto à vigência dos artigos 1ª a 6ª e 8ª a 11 da referida lei ocorre a partir de 1º de dezembro de 2002, conforme, artigo 68, II.

Nesse mister, verifica-se que a base de cálculo para o PIS/Pasep Faturamento não-cumulativo referente ao período analisado, ano-calendário 2003, comporta a totalidade das

receitas auferidas **independentemente de sua classificação contábil**, conforme art 1º a seguir transcrito:

**Lei nº 10.637, de 2002**, redação vigente à época dos fatos:

*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.*

*§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.*

Prevê ainda a referida lei em seu § 3º, de forma exaustiva, quanto às receitas que podem ser excluídas da base de cálculo:

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

*§ 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.*

*VI-não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

Em face da linha defensiva do Recorrente, de que crédito presumido é ressarcimento de custo e ressarcimento de custo não é receita, bem como das disposições legais acima transcritas cabe então perquirir quanto à natureza jurídica do crédito presumido de IPI,

núcleo da presente discussão, bem como quanto à definição de receita no ordenamento jurídico brasileiro.

Dispõe o artigo 1º da Lei nº 9.363, de 1996:

*Art. 1ª **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.*** (grifei).

*Art. 2ª A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.*

(...)

*Art. 3ª Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.*

*Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.*

*Art. 4ª Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente.* (grifei)

*Parágrafo único. Na hipótese de crédito presumido apurado na forma do § 2º do art. 2º, o ressarcimento em moeda corrente será efetuado ao estabelecimento matriz da pessoa jurídica.*

Os excertos extraídos do AC CSRF nº 9303-002.825, de 23/01/2014 conferem uma primorosa exegese quanto à natureza jurídica do crédito presumido de IPI, como a seguir se transcreve:

*(...) o crédito presumido de IPI não se confunde com uma restituição de tributos e nem com uma “recuperação de*

*despesa” , já que o crédito, como o próprio nome já diz, é **presumido**, conforme brilhantemente esclarecido pela douta procuradora da fazenda nacional em sua peça recursal, cujo excerto peço vênia para abaixo transcrever:*

*Apesar de o crédito instituído pela Lei nº. 9.363/96 ter como objetivo o ressarcimento do PIS e da COFINS incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem aplicados em produtos exportados, **o ressarcimento em si é meramente presumido, não havendo como assemelhá-lo a uma restituição de tributos, porque não houve pagamento indevido de PIS e COFINS. Ao contrário, o crédito presumido do IPI representa, efetivamente, um aumento patrimonial para a empresa beneficiária, pois ela deduz integralmente as despesas pelo PIS/Cofins como custo e, ainda, recebe um crédito de IPI para abater débitos, também de IPI. O ganho auferido com o crédito presumido do IPI, portanto, deve tributado pela Cofins, na forma do art. 2º. e 3º. da Lei 9.718/99.**(grifei).*

Verificado nos termos dos excertos acima a natureza jurídica do crédito presumido, o qual adoto no presente voto, cabe então perquirir acerca da definição conceitual de receita, utilizando-se a definição adotada pela Contabilidade, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC <sup>1</sup>30, a seguir transcrito:

*Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.*

Para fins tributários verifica-se que o Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, que trata da cobrança e fiscalização do imposto de renda, assim estabelece:

*Art. 40. (...)*

*§ 1º Constitue receita bruta a soma das operações, realizadas por conta própria e das remunerações recebidas como preço de serviços prestados.*

*§ 2º Incluem-se na receita bruta as receitas totais de transações alheias ao objeto do negócio.*(grifei).

No mesmo escopo normativo o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, visando adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), determina em seu artigo 12, *in verbis*:

*Art. 12. A receita bruta compreende:(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)*

*I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)*

*II - o preço da prestação de serviços em geral;(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)*

<sup>1</sup> [http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/332\\_CPC%2030%20%28R1%29%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20%28R1%29%2031102012-limpo%20final.pdf)> Acesso em 20/06/2017

*III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)*

*IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)*

(...)

*§ 5o Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4o. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

Dispõe ainda o Decreto nº 4.524, de 2002, que regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral:

*Art. 10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar nº70, de 1991, art. 1º,Lei nº9.701, de 1998, art. 1º,Lei nº9.715, de 1998, art. 2º,Lei nº9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º, eLei nº9.718, de 1998, arts. 2ºe 3º).(grifei).*

Do cotejo dos atos normativos acima citados com o Pronunciamento Técnico CPC 30, constata-se que o crédito presumido não se enquadra como restituição de tributos, tampouco como uma recuperação de custos, mas representa um aumento patrimonial para a empresa beneficiária, como bem assinalado na decisão acima referenciada, situação que se amolda ao conceito de receita como acima destacado, quer seja pelas definições no âmbito tributário, utilizadas aqui apenas em reforço argumentativo, mas sobretudo pelo critério contábil, fonte original do conceito em referência e nessa condição é alcançada pelo regramento que rege a espécie dos autos, art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, inexistindo assim amparo legal para a exclusão pretendida, haja vista que a referida lei além de compreender um conceito mais alargado de receita, as hipóteses de exclusão da receita da base de cálculo, exaustivamente elencadas no § 3º do art. 1º, não contemplam o crédito presumido do IPI, assim pode-se inferir que o crédito presumido do IPI, para ressarcimento do PIS/Pasep e da Cofins, encontra-se abrangido pelo conceito de receita, cuja totalidade representa a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

A matéria *sub examine* encontra precedente nesta E. turma, a exemplo do Acórdão nº 3302-002.962, de 26/02/2016, cuja ementa e excertos do voto a seguir se transcrevem:

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

*Período de apuração: 30/04/2004 a 31/12/2006*

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.**

*O crédito presumido de IPI sobre a aquisição de insumos não tributados, do qual a empresa é beneficiária por força de tutela judicial, representa ganho que se insere no conceito de receita, sujeitando-se à incidência não-cumulativa da contribuição.*

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF N<sup>o</sup> 2.EXCEÇÕES PREVISTAS NOS ARTIGOS 62 E 62A DO ANEXO II DO RICARF.**

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses previstas nos artigos 62 e 62A do Anexo II do RICARF.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 30/04/2004 a 31/12/2006 CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.**

*O crédito presumido de IPI sobre a aquisição de insumos não tributados, do qual a empresa é beneficiária por força de tutela judicial, representa ganho que se insere no conceito de receita, sujeitando-se à incidência não-cumulativa da contribuição.*

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF N<sup>o</sup> 2.EXCEÇÕES PREVISTAS NOS ARTIGOS 62 E 62A DO ANEXO II DO RICARF.**

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses previstas nos artigos 62 e 62A do Anexo II do RICARF*

**Excertos do voto:**

*Como mencionado pelo acórdão recorrido, a NBC T 19.30, norma brasileira de contabilidade aprovada pelo Conselho Federa 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 n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 ainda determinam que a incidência independe da denominação ou classificação contábil.(grifei).*

Nesse sentido, há outros precedentes, conforme as ementas a seguir transcritas, na parte de interesse:

- **Acórdão 3301-002.395**, de 23/07/2014:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

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

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO DO PIS NÃO CUMULATIVO.*

***Por força do art. 1.º da Lei n.º 10.637/2002, o crédito presumido do IPI integra a base de cálculo do PIS. Trata-se de um benefício fiscal com natureza de subvenção de custeio, integrando a receita bruta do contribuinte.**(grifei).*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RECEITA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.*

*Não há como concluir que a receita decorrente do crédito presumido de IPI é decorrente de operação de exportação de mercadorias para o exterior. É um benefício fiscal instituído unilateralmente pelo Poder Público e decorre das operações internas com incidência de PIS e Cofins. Nos termos do art. 111 do CTN interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre exclusão de crédito tributário.*

- **9303002.609**, de 10/10/2013

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

*Período de apuração: 01/02/2004 a 31/05/2004*

[...]

*COFINS. BASE DE CÁLCULO NA VIGÊNCIA DA LEI 10.833. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCLUSÃO.*

*O direito correspondente ao crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 constitui receita e é tributável pelas contribuições que tenham como base de cálculo a totalidade das receitas auferidas, o que se dá, para a COFINS, a partir do mês de fevereiro de 2004, a teor do art. 3º da Lei 10.833, o qual não foi julgado inconstitucional pelo e. STF.*

- **9303-002.825**, de 23/01/2014:

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

*Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004*

[...]

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS NÃO CUMULATIVA.*

*O crédito presumido do IPI constitui receita sujeita à incidência da COFINS não cumulativa.*

*Recurso Especial do Procurador Provido em Parte.*

### ***Créditos sobre Fretes***

Pontua o Recorrente que esses créditos foram apurados com base na previsão legal contida na Lei nº 10.637, de 2002 e que todos os créditos levantados e glosados são oriundos de despesas com aluguéis e fretes utilizados na produção de bens destinados à venda, e que sem esses serviços, não se completaria o ciclo produtivo da Recorrente.

Ressalta que possui em seu ciclo produtivo, todas as cadeias necessárias para a confecção do produto final, desde o corte da madeira em seus campos florestais, até a efetiva produção do papel. Diante disso, a despesa com locação de software, é custo, e por isso, passível de creditamento.

Enfatiza ainda que além das despesas com aluguéis, os valores de frete também devem ser passíveis de creditamento, haja vista serem indispensáveis para o complemento do processo produtivo. E afirma que tanto é verdade que o frete é essencial para compor o custo de produção que posteriormente a Lei nº 10.833, de 2003 reconheceu o direito de crédito para a despesa de frete.

Esclarece a Informação Fiscal de fls. 129/133:

*O contribuinte apropriou-se de créditos dos fretes pagos nas operações de vendas no período de janeiro a outubro de 2003 indevidamente. No período em análise não havia disposição legal para utilização de fretes pagos pelo vendedor. Apenas com a edição da Medida Provisória 135/2003, convertida na Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com vigência a partir de 01 de fevereiro de 2004 foi possível o cálculo de crédito sobre os fretes pagos nas operações de vendas.*

Nesse sentido pertinentemente aborda a decisão de piso:

*Diante deste texto normativo é que se deve analisar a contestação do contribuinte, pois seu pleito abrange o ano-calendário de 2003.*

*Por conseguinte, os valores pagos/incorridos de fretes não podem gerar crédito tributário favorável ao contribuinte, pois somente foram previstos na Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003, em seu artigo 15, que foi convertida na Lei 10.833, de dezembro de 2003. Sua eficácia somente ocorreu em 10 de fevereiro de 2004, conforme prescreve o artigo 93, inciso I, da citada norma legal. Retroagir seus efeitos, de forma a beneficiar o contribuinte, afrontaria ao princípio constitucional da Legalidade, não podendo ser aplicado.*

Constatado que à época dos fatos não havia a previsão legal para os créditos referidos e considerando-se que toda regra excepcional de tributação deve estar expressa no texto legal, visto que o tributo é sempre decorrente de lei, não há reparos na decisão de piso.

### ***Créditos sobre Aluguéis***

Constata a Informação Fiscal de fls. 129/133:

*O contribuinte apurou indevidamente créditos de PIS sobre valores de aluguéis pagos para utilização de veículos e softwares sem permissão legal, pois esses dispêndios não se classificam como aluguel de máquinas ou equipamentos. (grifei)*

Dispõe a Lei nº 10.637, de 2002:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*I - [...]*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - (VETADO)*

*IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*[...]*

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do **caput**, adquiridos no mês;*

*II- dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do **caput**, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do **caput**, incorridos no mês;*

*IV - dos bens mencionados no inciso VIII do **caput**, devolvidos no mês.(grifei)*

*[...]*

Depreende-se do texto legal que não há amparo para créditos dessa natureza. Quanto ao aluguel dos softwares, ainda que se admitisse através de exegese do artigo 3º, II, da lei em destaque, inexistente nos autos suporte probatório quanto à utilização do referido *software* no processo produtivo.

Assim, examinadas as questões postas, tendo em vista os demonstrativos nos autos dos Créditos Apurados, Utilizados e Remanescentes que envolvem valores de créditos passíveis de ressarcimento/compensação (mercado externo) e os não passíveis (mercado interno), de janeiro a outubro de 2003, pela Informação Fiscal de fls.477/478 e anexos de fls.479/480, verifica-se que não houve alteração do valor pretendido, mesmo após os estornos efetuados.

Conclui a Informação Fiscal de fls.477/478:

*Levando-se em conta os valores corrigidos das receitas não oferecidas a tributação com a redução do **PIS** incidente, o valor total do crédito reconhecido ao contribuinte não sofreu alteração, ou seja, continua a ser R\$0,00. O novo Quadro Demonstrativo de Créditos Apurados, Utilizados e Remanescentes também se encontra em anexo ao presente Relatório em substituição ao da folha 122.*

*A nova conclusão mantém o valor original da folha 127, sendo o valor pleiteado pelo contribuinte no mês de março de 2003 e o reconhecido pela fiscalização o do quadro abaixo.*

Planilha de fl.124 ( fl.118 proc.físico);

Processo nº 11080.001787/2005-13  
Acórdão n.º 3302-004.376

S3-C3T2  
Fl. 529

2003	Receitas Financeiras Realizadas						Rec.Financeira Apropriada					Outras Receitas Operacionais			Total	PIS não Cumulativo	
	3.05.01.01	3.05.01.02	3.05.01.04	3.05.01.05	3.05.01.06	3.05.1.10.01	3.05.01.10.02	3.05.03.02.01	3.05.03.02.02	3.05.03.02.03	3.05.03.02.04	3.05.03.02.06	3.06.01.02	3.06.01.04			3.06.01.05
jan	35.677,27	9.535,77	66.438,69	0,00	0,00	5.716,76	6.137,93	33.654,47	0,00	16.682,52	69.495,29	0,00	5.138,82	105.945,66	0,00	354.423,18	5.847,98
fev	44.465,41	0,00	14.001,92	826,50	0,00	100.145,25	9.964,81	36.484,90	1.307,06	0,00	0,00	0,00	1.433,82	11.297,85	0,00	219.927,52	3.628,80
mar	43.057,33	137.685,00	13.212,89	747,50	0,00	1.698,34	0,00	45.086,69	16.102,07	1.108.398,76	554.795,78	0,00	3.390,45	7.506,10	0,00	1.931.680,91	31.872,74
abr	33.697,72	491,96	10.435,04	475,00	0,00	14.326,79	1.042,38	0,00	0,00	1.924.543,19	895.301,87	0,00	3.366,65	28.902,53	645.949,65	3.568.532,78	58.715,79
mai	53.247,81	0,00	34.998,77	575,00	0,00	26.038,39	9.743,89	286.993,57	0,00	0,00	0,00	0,00	4.310,84	6.431,87	137.878,63	560.218,37	9.243,60
jun	31.811,58	0,00	8.276,45	85,00	0,00	12.600,77	9.897,33	0,00	0,00	639.228,89	0,00	0,00	2.518,09	30.879,39	0,00	735.095,50	12.129,08
jul	28.517,16	0,00	13.276,30	50,72	1.585.818,61	17.994,11	0,00	456.061,15	0,00	6.214,92	0,00	0,00	5.427,94	3.922,41	623.425,99	2.740.709,31	45.221,70
ago	33.181,88	0,00	13.854,89	228,00	0,00	137.148,11	2.698,22	0,00	105,92	177.644,57	44.790,00	0,00	1.432,83	2.277,05	0,00	413.381,47	6.820,46
set	43.566,50	0,00	138.263,08	92,00	0,00	20.808,59	3.038,39	0,00	1.148,03	57.225,37	26.953,05	26.732,13	4.428,52	7.181,52	0,00	329.437,18	5.435,71
out	37.836,97	579,88	18.370,72	116,00	0,00	0,00	1.740,12	0,00	0,00	294.711,14	113.175,93	0,00	4.256,72	67.180,71	454.256,41	992.224,60	16.371,71
nov	18.983,31	554,92	36.833,77	726,81	0,00	52.127,67	830,33	244.499,82	0,00	0,00	0,00	64.552,50	3.931,68	33.042,29	0,00	456.083,10	7.525,37
dez	19.981,19	858,06	27.301,39	441,14	0,00	24.166,36	0,00	0,00	0,00	33.928,67	135.958,33	13.804,50	4.385,89	74.917,35	0,00	335.742,88	5.539,76

Planilha após a diligência, fl.479:

2003	Receitas Financeiras Realizadas						Rec.Financeira Apropriada					Outras Receitas Operacionais			Total	PIS não cumulativo
	3.05.01.01	3.05.01.02	3.05.01.04	3.05.01.05	3.05.1.10.01	3.05.01.10.02	3.05.03.02.01	3.05.03.02.02	3.05.03.02.03	3.05.03.02.04	3.05.03.02.06	3.06.01.02	3.06.01.04	3.06.01.05		
mar	42.747,55	137.685,00	13.198,09	737,50	815,19	0,00	45.086,69	16.102,07	1.108.398,76	554.795,78	0,00	3.390,45	6.582,84	0,00	1.929.539,92	31.837,41

Resume assim a fiscalização os valores envolvidos.

	Solicitado Contribuinte	Reconhecido anteriormente	Reconhecido Fiscalização após Diligência
mar/03	37.748,94	0,00	0,00

Ante o exposto, VOTO POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

[Assinado digitalmente]  
Maria do Socorro Ferreira Aguiar