



**Processo nº** 11080.013972/2007-12

**Recurso** Especial do Procurador

**Acórdão nº** 9303-010.221 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma

**Sessão de** 10 de março de 2020

**Recorrente** FAZENDA NACIONAL

**Interessado** CELULOSE IRANI S.A.

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

Período de apuração: 31/01/2003 a 31/12/2005

COFINS. CREDITO PRESUMIDO DO IPI. BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DO STF. REPERCUSSÃO GERAL.

As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em regime de repercussão geral deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte, por força do disposto no artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A decisão que considerou constitucional o *caput* do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998 e declarou a inconstitucionalidade de seu § 1º estabeleceu que apenas o faturamento mensal da sociedade empresária, representado pela receita bruta advinda das atividades típicas da pessoa jurídica, integram a base de cálculo da COFINS.

Portanto, o valor do ressarcimento de crédito presumido do IPI não compõe a base de cálculo da contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro

Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

## Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais de divergências interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-01.907**, de 19/07/2012 (fls. 373/385), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF/MF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

### Do Auto de Infração

O processo trata do Auto de Infração de fls. 211/223, lavrado para a constituição de crédito tributário relacionado à COFINS, referente aos períodos de apuração compreendidos entre (PA) de janeiro de 2003 e janeiro de 2004 [apurada sob o regime da cumulatividade] e entre (PA) de fevereiro de 2004 e dezembro de 2005 [apurada sob o regime da não cumulatividade]. A multa de ofício aplicada foi de 75%.

Em relação ao período sob o regime da cumulatividade, o Contribuinte teria deixado de oferecer à tributação os valores de suas receitas financeiras [juros e variações cambiais ativas], de aluguéis recebidos e do **crédito presumido de IPI apurado**.

No período em que submetida ao regime da não cumulatividade, não teria incluído na base de cálculo da contribuição devida as mesmas receitas financeiras, bem como não teria obedecido os limites e condições impostos pela legislação para a apuração e aproveitamento de seus créditos.

### Da Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificado da exigência fiscal, o Contribuinte apresentou a Impugnação (fls. 246/255), requerendo em sua defesa o cancelamento do Auto de Infração, alegando, em síntese que: em relação às receitas financeiras, outras receitas e o crédito presumido de IPI, apelou para o entendimento do STF quando do julgamento dos RE 357950 e, 390840, em que se decidiu pela inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que trouxe o alargamento da base de cálculo das contribuições (PIS e COFISN). Especificamente voltando-se para o “Crédito Presumido de IPI”, defende que tratar-se-ia de mera recuperação de custos, não podendo ser considerada como receita.

A DRJ em Porto Alegre (RS), apreciou a Impugnação e, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **10-33.877**, 25/08/2011 (fls. 310/318), considerou **procedente** o lançamento, pelos seguintes fundamentos:

- a base de cálculo da COFINS cumulativa, a partir da edição da Lei nº 9.718, de 1998, passou a ser o faturamento, considerado como a receita bruta das empresas, composto pelas receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada, excluindo-se da tributação as hipóteses de dedução e isenção expressamente permitidas em norma legal. Da mesma forma, a partir da edição da Lei nº 10.833, de 2003, que criou a COFINS não-cumulativa, a base de cálculo é o faturamento, considerado como a receita bruta das empresas;

- a arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade não pode ser apreciada na esfera administrativa porque é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário; e os créditos da

contribuição não cumulativa devem ser concedidos e negados nos termos da previsão legal e regulamentação normativa sobre o assunto.

### **Recurso Voluntário**

Cientificada da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 326/342, alegando basicamente que seja convertido o julgamento em diligência a fim de que se convalide o montante de créditos e que seja dado provimento ao Recurso Voluntário, e também dos seguintes argumentos:

a)- voltando-se para o período em que estava submetida ao regime da cumulatividade, ratificou a argumentação posta na sua peça impugnatória acerca do entendimento do STF quanto à incidência da COFINS apenas em relação aos valores formadores de seu faturamento, o que implicaria na retirada da base de cálculo das rubricas receitas financeiras, alugueis e crédito presumido de IPI.

b)- para o período da autuação relacionada ao regime da não cumulatividade, praticamente repetiu os argumentos da impugnação para que também fossem retirados da base de cálculo os valores das receitas financeiras, dos alugueis recebidos e do crédito presumido de IPI;

c)- em relação à glosa dos créditos, passou a defender- se de uma glosa de “fretes” (sic) argumentando que a autoridade fiscal não teria comprovado ou afirmado que as despesas relativas a fretes não se refeririam ao transporte de mercadorias por ela comercializadas. Quanto aos aluguéis dos softwares, explicou que a sua finalidade e, para as glosas do item “Depreciação”, e em face das peculiaridades, reproduz uma vasta argumentação, ao final da qual pediu a realização de diligência de sorte a serem confirmados os créditos por ela escriturados.

### **Decisão recorrida**

Quando da apreciação do Recurso Voluntário pela Turma, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3401-01.907**, de 19/07/2012 (fls. 373/385), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF/MF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Nessa decisão, Colegiado decidiu que:

(a) em sede de reafirmação de jurisprudência em repercussão geral, o STF já se manifestou pela inconstitucionalidade do conteúdo do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, conhecido como alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS. Assim, de se retirar da base de cálculo da contribuição, no caso, as receitas financeiras, receitas de alugueis e crédito presumido de IPI; (b) os §§ 1º e 2º do artigo 1º da Lei nº 10.833, de 2003, sobre os quais não paira nenhuma eiva de inconstitucionalidade, estabelecem que todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica devem integrar a base de cálculo da COFINS, no caso, receitas financeiras; (c) de se manter as glosas pela falta de documentação comprobatória; (d) de se manter a glosa dos créditos calculados sobre alugueis de veículos utilizados para a retirada de areia, saibro e resíduos da área de produção; (e) de se afastar a glosa relacionada aos créditos calculados sobre os gastos com alugueis de softwares; (f) de ser afastar a glosa efetuada nos créditos calculados sobre a depreciação de valores gastos na manutenção e reforma de itens do imobilizado; (g) de se manter as glosas efetuadas nos créditos calculados sobre a depreciação originada de itens os quais a autuada não logrou comprovar com documentação hábil, e (h) de não se conhecer matéria alegada apenas quando da apresentação do Recurso Voluntário.

### **Recurso Especial da Fazenda Nacional**

Cientificada do nº Acórdão nº 3401-01.907, de 19/07/2012 (fls. 373/385), a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 890/905), apontando o dissenso jurisprudencial que visa discutir “à inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo da COFINS (**período da cumulatividade**)”.

A Fazenda Nacional defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido o Recurso Especial e, no mérito, seja-lhe dado provimento, para reformar o acórdão recorrido.

Assevera que os recursos incentivados são reflexos imediatos da atividade operacional da empresa, sendo por ela quantificados. Tanto os incentivos estaduais relativos ao ICMS, quanto os federais (crédito presumido de IPI) guardam esta característica, pois a “base de cálculo” dos benefícios são as “entradas”, as “saídas”, as “exportações” (e, etc.) de insumos ou produtos. “(...) Portanto, tanto o incentivo federal, quanto o estadual caracterizam-se como subvenção de custeio, motivo pelo qual devem ser consideradas receitas operacionais e albergadas no conceito restrito de faturamento”.

Para comprovação da divergência, apresentou, a título de paradigmas os Acórdãos nºs 201-79.494 e 201-79.596.

Cotejando os arestos confrontados, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, então, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 411/412, deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

#### **Recurso Especial do Contribuinte**

Regularmente notificado do Acórdão nº **3401-01.907**, de 19/07/2012, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 448/480), apontando divergência com relação aos seguintes matérias: **1- Aplicação do Princípio da Verdade Material; 2- Apuração de créditos da não-cumulatividade, e 3- Selic sobre Multa de Ofício.**

Como paradigmas da divergência, reportou-se o contribuinte aos seguintes Acórdãos: 1- Aplicação do Princípio da Verdade Material: nº 3001-000.378; 2- Apuração de créditos da não-cumulatividade: nº 3201-002.094, e 3- Selic sobre Multa de Ofício: nº 3402-003.817.

Com base nas considerações expostas no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 569/575, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, negou seguimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

#### **Agravo**

Cientificado do Despacho acima, o Contribuinte interpôs o Agravo (fls. 590/598) endereçado ao Presidente da CSRF, contra o Despacho proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento que negou seguimento ao Recurso Especial, uma vez que não restou caracterizada divergência relativamente às matérias suscitadas.

Após análise das razões apresentadas no recurso do Agravo, concluiu-se que não restou caracterizada as divergências. Veja-se trecho: “Como acentuado alhures, por se tratar de recurso extraordinário, o Recurso Especial administrativo não serve à reapreciação de elementos de prova, se não houver demonstração cabal da existência de divergência interpretativa da legislação tributária, o que não se verificou nestes autos”.

Por todo o exposto, embora presentes os pressupostos de conhecimento do Agravo, a Presidente da CSRF, com base no Despacho em Agravo de fls. 642/645, REJEITOU o recurso, prevalecendo a negativa de seguimento do Recurso Especial expressa pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

### Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF (fls. 411/412), com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

### Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia exclusivamente em relação à matéria "**da inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo da COFINS (período da cumulatividade)**"- fl. 389.

Conforme a fundamentação do Acórdão recorrido, o crédito presumido do IPI não estaria enquadrado no conceito de faturamento, preconizado nas decisões do STF (RE 390.840). Por isso, valendo-se da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF, exclui da base de cálculo da COFINS as referidas rubricas.

De outro lado, a Fazenda Nacional assevera no RE que os recursos incentivados são reflexos imediatos da atividade operacional da empresa, sendo por ela quantificados. Tanto os incentivos estaduais (relativos ao ICMS), quanto os federais (crédito presumido de IPI) guardam esta característica. Portanto, tanto um como o outro caracterizam-se como subvenção de custeio, motivo pelo qual devem ser consideradas receitas operacionais e albergadas no conceito restrito de faturamento.

Antes de entrar na análise de mérito, cumpre esclarecer que, no caso, não há lançamento com base na Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, em litígio. Com efeito, a lide se resume à discussão sobre a tributação do valor do ressarcimento de crédito presumido de IPI pela COFINS, períodos de apuração compreendidos entre (PA) de janeiro de 2003 a janeiro de 2004 [apurada sob o regime da cumulatividade], na vigência da Lei n.º 9.718, de 1998, conforme se verifica no relatório de Ação Fiscal à fl. 124 (Anexo ao Auto de Infração).

*"(...) 3. Na verificação da apuração da base de cálculo do tributo no período analisado constatou-se que o contribuinte, não ofereceu à tributação as receitas financeiras auferidas (juros e variações cambiais ativas, aluguéis recebidos) no período de janeiro de 2003 a janeiro de 2004, incluindo os valores de crédito presumido de IPI. Esse período está sujeito a cumulatividade".*

Nos quadros demonstrativos elaborados pela Fiscalização às fl. 122 e 123, permitem que sejam identificadas claramente as rubricas que ensejaram o lançamento da

COFINS para os períodos de apuração (PA) compreendidos entre janeiro de 2003 e janeiro de 2004, época em que vigia ainda o regime da cumulatividade da contribuição, consoante os regramentos da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Nesse período sob o regime da cumulatividade, o Contribuinte teria deixado de oferecer à tributação os valores de suas receitas referente ao valor do **crédito presumido de IPI**.

O crédito presumido de IPI, que foi instituído pela Lei n.º 9.363, de 1996, com alterações da Lei n.º 10.276, de 2002, foi criado para fomentar as exportações, resarcindo as empresas exportadoras dos valores pagos de PIS e da COFINS sobre o preço dos insumos utilizados na produção dos bens a serem exportados.

O art. 1º da Lei n.º 9.363, 1996 assim dispôs:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n.ºs 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.** (Grifei)

No caso, o Contribuinte é um exportador de seus produtos e utiliza-se do crédito presumido de IPI incidente sobre às 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 defender que não se tratar de receita e sim de recuperação de custos. *“O referido crédito presumido é resarcimento de custo e resarcimento de custo não é receita”*, alega a Recorrente.

No caso, o tema reside na alteração de base de cálculo e reconstituição da escrita fiscal do contribuinte, tendo a Fiscalização acrescentado à base de cálculo da COFINS apurada e declarada pelo Contribuinte, o valor do crédito presumido de IPI.

Pois bem. Entendo que o valor do resarcimento de crédito presumido do IPI caracteriza uma receita, porém não compõe o faturamento da pessoa jurídica. Por outro lado, o conhecido “alargamento da base de cálculo da COFINS”, foi instituído pela Lei n.º 9.718, de 1998, pela definição de faturamento como sendo a totalidade das receitas, independentemente de sua denominação e classificação contábil.

Entretanto, conforme entendimento assentado, em sede de repercussão geral, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário n.º 585.235, o citado alargamento da base de cálculo promovido pela Lei n.º 9.718, de 1998, foi considerado inconstitucional.

A seguir, para fins de ilustração, encontra-se reproduzida a ementa e o dispositivo do referido Recurso Extraordinário:

**RE 585235 - QORG/MG MINAS GERAIS - REPERCUSSÃO GERAL NA QUESTÃO DE ORDEM NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO**

Relator(a): Min. CEZAR PELUSO

Julgamento: 10/09/2008 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei n.º 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE n.º 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de

1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006)

**Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário.**

Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art.3º, §1º, da Lei nº 9.718/98. Decisão

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008.

110- Ampliação da base de cálculo da COFINS.

Tese: **É inconstitucional a ampliação da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS prevista no art. 3º, §1º, da Lei 9.718/98.**

Com efeito, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, em seu Anexo II, art. 62, § 2º, determina a reprodução pelos conselheiros do CARF das decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal proferidas com repercussão geral reconhecida. Para fins de esclarecimento, encontra-se reproduzido o referido dispositivo:

Art. 62. 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.

(...).

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - CPC, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

Quanto a exclusão do crédito presumido de IPI da base de cálculo da COFINS, encontra-se guardada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, tanto no regime cumulativo quanto não-cumulativo de incidência, conforme se extraí das ementas de julgado a seguir transcrita:

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 PROVADO.

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)

Por fim, esse também tem sido o entendimento deste Tribunal Administrativo, como recentemente esposado por esta 3ª Turma no **Acórdão n.º 9303-009.615**, de 15/10/2019, que restou dessa forma ementado (parte):

“CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI N.º 9.363/96. BASE DE CÁLCULO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA. NÃO INCLUSÃO.

**Não deve ser incluído na base de cálculo da COFINS não-cumulativa o crédito presumido de IPI**, instituído pela Lei n.º 9.363/96, por não ter natureza jurídica de receita, tendo em vista tratar-se de benefício 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. (...). Grifei

Portanto, o valor do “ressarcimento de crédito presumido de IPI” não compõe a base de cálculo da COFINS, na sistemática cumulativa da Lei n.º 9.718, de 1998.

#### Conclusão

Em vista do acima exposto, voto no sentido de conhecer e no mérito **negar** provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos.