



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	13007.000231/2003-56
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	9303-007.043 – 3ª Turma
Sessão de	10 de julho de 2018
Matéria	61.858.4339 - PIS - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DOS VALORES RESSARCIDOS DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI
Recorrente	IPIRANGA PETROQUÍMICA SA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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. 1º da Lei nº 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.

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. Nos termos do art. 111 do CTN interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre exclusão de crédito tributário.

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 negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de 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 (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Declaração de Compensação de créditos de PIS não cumulativo, apurados no período compreendido entre janeiro e junho de 2003 com débito de COFINS (e-fls. 03 e 05). Entre outros pontos, o direito creditório alegado decorreu da pretensa redução da base de cálculo, por exclusão do crédito presumido de IPI. A compensação realizada pela contribuinte foi homologada parcialmente nos termos do despacho decisório nº 255/07 (e-fl. 260).

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 13/04/2007 (fls. 276 a 288), pleiteando (i) a reforma do despacho decisório nº 255/07, para que seja homologada integralmente a compensação solicitada nos autos, além de desconstituído o lançamento dos débitos compensados, e (ii) que seja tornada sem efeito a planilha de e-fl. 249, que incluiu indevidamente o crédito presumido de IPI na base de cálculo do PIS não-cumulativo, como se receita fosse.

A 2^a Turma da DRJ/POA, no acórdão nº 10-16.046, prolatado em 29 de maio de 2008, às e-fls. 484 a 488, deferiu em parte a solicitação.

Intimada do acórdão da DRJ em 28/11/2008 (e-fl. 502), a contribuinte interpôs recurso voluntário, em 18/12/2008, às e-fls. 524 a 541. Apresentou, resumidamente, os seguintes argumentos:

a) não há como se atribuir ao crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 9.363/93, a natureza de receita, motivo pelo qual ele não pode ser incluído na base de cálculo da contribuição para o PIS; e

b) a inclusão na base de cálculo da contribuição para o PIS dos valores referentes ao crédito presumido do IPI representaria um *venire contra factum proprium*, além de encontrar óbice no inciso I do §2º do art. 149 da CF e no inciso I do art. 5º da Lei nº 10.637/2002, que vedam a incidência da contribuição para o PIS sobre receitas decorrentes de operações de exportação.

Ao final, requer o provimento do recurso, para o efeito de homologar integralmente as compensações realizadas pela contribuinte em relação aos débitos de COFINS e de contribuição para o PIS não-cumulativa.

O recurso voluntário foi apreciado pela 1^a Turma Ordinária da 3^a Câmara da Terceira Seção de Julgamento em 23 de julho de 2014, resultando no acórdão nº 3301-002.395, às e-fls. 582 a 594, que tem a seguinte ementa:

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. 1º da Lei nº 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.

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.

Recurso Voluntário Negado Direito Creditório Não Reconhecido.

O acórdão teve o seguinte teor:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Fábia Regina Freitas – relatora, Maria Teresa Martinez Lopes e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo, que davam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Fez sustentação oral pela recorrente o advogado Anderson Trautmann Cardoso, OAB/RS 50393.

Recurso especial da contribuinte

Intimada do acórdão nº 3301-002.395 em 15/05/2015 (e-fl. 601), a contribuinte apresentou recurso especial em 01/06/2015 (e-fls. 604 a 630), no qual aponta divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas nºs 3202-001.223 e 9303-001.648 quanto à possibilidade de inclusão dos valores referentes ao crédito presumido de IPI resarcido na base de cálculo do PIS. Quanto ao mérito, repisa os argumentos apresentados anteriormente em seu recurso voluntário e nos embargos declaratórios.

Ao final, requer o conhecimento e provimento do recurso especial, para que seja afastada a inclusão do crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, na base de cálculo da contribuição para o PIS e, consequentemente, para que sejam homologadas integralmente as compensações realizadas.

O Presidente da 3ª Câmara de Terceira Seção de Julgamento do CARF apreciou o recurso especial de divergência da contribuinte em 10/03/2017, no despacho de e-fls. 687 a 689, com base nos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 2009, dando-lhe seguimento.

Contrarrazões da Procuradoria

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi cientificada do despacho de admissibilidade de e-fls. 687 a 689, em 20/03/2017 (e-fl. 690), e apresentou contrarrazões na mesma data, às e-fls. 691 a 705.

O representante da PGFN explica que o crédito presumido de IPI não pode ser considerado receita decorrente de exportação, imune à tributação, por se tratar de um benefício fiscal, que pode ser revogado a qualquer tempo. Conclui que, por falta de previsão legal que permita a exclusão da base de cálculo, os créditos resarcidos de IPI devem integrar a receita bruta da pessoa jurídica para efeito da apuração da base de cálculo do PIS e também da COFINS não-cumulativa.

Pelas razões apresentadas, pugna pela negativa do provimento do recurso especial do sujeito passivo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial de divergência da procuradoria é tempestivo, cumpre os requisitos regimentais e por isso dele conheço.

A divergência trazida pela contribuinte se estabelece sobre o crédito presumido de IPI integrar ou não a base de cálculo das contribuições para o PIS sujeito à não-cumulatividade, por duas razões: (a) tal crédito não constituiria receita e, ainda que receita fosse, (b) não haveria incidência da contribuição porque decorrente de exportação.

Inconteste a existência dos créditos de IPI neste processo, discute-se a sua tributação, ou não, a título de receita em contribuição para o PIS, o que reduziria os créditos deste tributo que a contribuinte pretendeu utilizar para compensações.

Inquestionável que a Lei nº 10.637 de 30/12/2002, ao estabelecer a contribuição da cobrança não-cumulativa para o PIS, em seu art. 1º¹, tomou como seu fato gerador o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação fiscal, afastando apenas aquelas descritas no § 3º do mesmo artigo. Não há qualquer exclusão específica relativa ao crédito presumido de IPI.

Estando esse crédito presumido definido na Lei nº 9.363 de 13/12/1996², há respeitáveis juristas a advogar que ele representa verdadeiro ressarcimento, oferecido ao

¹ 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.

² § 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.
(...)

² 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 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.

contribuinte para compensar as despesas tidas com o recolhimento pretérito de PIS e de Cofins incidentes sobre as operações que a lei especifica. Contudo, filio-me a outra corrente, que vislumbra no crédito presumido de IPI a natureza de subvenção de custeio, ofertada pelo Poder Público, mediante renúncia fiscal, para auxiliar o beneficiário a arcar com os gastos de sua atividade. Nesta linha de entendimento, os créditos em comento deveriam sempre ser adicionados ao resultado tributável.

Para analisar a natureza de receita do crédito presumido de IPI, me apoio na Norma Brasileira de Contabilidade TG 30 - Receitas, que em seus objetivos já traz a seguinte definição:

A receita é definida na NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro 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 desta Norma é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.

Por isso, me alinho também com o voto vencedor do acórdão *a quo*, quando transcreve contribuição doutrinária sobre a matéria³, com a seguinte dicção:

(...)

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.

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.

³ 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.

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 resarcimento 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...

(...)

(Negritei.)

Concluindo que seja receita para fins de tributação pelo PIS, há que se constatar se essa receita seria passível de algum tipo de exclusão por decorrer de exportação, como argumenta a recorrente.

Ora, como claramente se dispôs no acórdão recorrido, a não incidência prevista no art. 5º da Lei nº 10.637/2002⁴ é para as receitas decorrentes das operações de exportação e, conforme destacado acima, o crédito presumido é um benefício fiscal, com natureza de subvenção de custeio, definido na Lei nº 9.363/1996, e não uma receita decorrente da exportação.

Por fim, ainda na linha do voto do aresto vergastado, ao se tratar de interpretação da legislação tributária sobre exclusão de créditos dessa natureza, há que se aplicar o artigo 111 do CTN, que indica a interpretação literal para tais casos.

Em se tratando de uma receita sujeita à contribuição para o PIS e inexistindo exclusão para incidência dessa tributação, correto o entendimento expresso no acórdão combatido e por consequência na redução dos créditos disponíveis para compensação pela contribuinte.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência da contribuinte para negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

⁴ Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
I - exportação de mercadorias para o exterior; (...)

