



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

**Processo n°** 13038.000055/2003-95  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-002.204 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 24 de outubro de 2013  
**Matéria** PIS NÃO-CUMULATIVO  
**Recorrente** ARTHUR LANGE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS FINANCEIRAS.

Somente geram direito a créditos a serem descontados da contribuição PIS as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos devidamente comprovadas.

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PIS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI E DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI.

As receitas decorrentes de ressarcimentos de créditos presumidos de IPI e do crédito prêmio do IPI compõem a base de cálculo da contribuição PIS no regime da não-cumulatividade, tendo em vista que o faturamento mensal corresponde ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou de sua classificação contábil.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, I - Por maioria de votos, em negar provimento em relação ao direito de descontar créditos em relação as despesas financeiras decorrentes dos Adiantamento Sobre Contratos de Câmbio de Exportação (ACCs). Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira. II - Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso em relação as demais matérias. Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel. O Conselheiro Sidney Eduardo Stahl fará declaração de voto. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Victor Hugo Vives Bohm, OAB/RS 58.005. Participou do julgamento a Conselheira Mônica Monteiro

Processo nº 13038.000055/2003-95  
Acórdão n.º **3801-002.204**

**S3-TE01**  
Fl. 507

---

Garcia de Los Rios em substituição ao Conselheiro José Luiz Feistauer de Oliveira que declarou-se impedido por ter participado do julgamento em primeira instância.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Sidney Eduardo Stahl, Mônica Monteiro Garcia de Los Rios, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Marcos Antônio Borges e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

## Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

*Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos de PIS apurados pela sistemática da não cumulatividade referente ao 2º trimestre de 2003. O pedido foi julgado parcialmente procedente, nos termos do Despacho de fls. 75.*

*No Relatório Fiscal (fls.71/73) que embasou referido Despacho, a fiscalização detectou que a empresa não observou de forma correta o que dispõe a legislação a respeito das vendas para empresa comercial exportadora. Sendo assim, deixou de incluir na base de cálculo do PIS valores referentes a alegadas vendas para comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, as quais não se enquadram nos requisitos exigidos pela legislação.*

*A empresa deixou de incluir na base de cálculo da contribuição os valores relativos ao crédito presumido de IPI e ao crédito prêmio de IPI, o qual havia sido reconhecido em sua contabilidade por meio de lançamento contábil na conta 4011.02.08, em 30/06/2003.*

*Verificou-se ainda que a interessada calculou créditos de PIS sobre a totalidade das despesas financeiras incorridas, quando a previsão legal limita os créditos às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de Pessoa Jurídica.*

*Em manifestação de inconformidade tempestivamente apresentada (fls.143/162), a empresa pleiteia que seja suspenso o exame da glosa referente às vendas realizadas para empresas comerciais exportadoras, uma vez que levou à análise do Poder Judiciário tal questão e ainda apresentou defesa administrativa no processo de ressarcimento de crédito presumido de IPI no qual nasceu a discussão a respeito do assunto.*

*No que tange às despesas financeiras alega que todas se originam de empréstimos e financiamentos, sendo elas :*

*a) Despesas bancárias – que decorrem de taxas cobradas de instituições financeiras por serviços prestados (tarifa de registros de duplicatas, comunicação de prorrogação, etc.), decorrentes de cobrança de títulos e emissão de talão de cheques. Seriam oriundas de empréstimos e financiamentos bancários;*

*b) Juros e descontos passivos – juros de mora a fornecedores e/ou instituições financeiras;*

c) *Despesas com câmbio – que decorrem de adiantamentos de contratos de câmbio;*

d) *Variações Cambiais – despesas financeiras decorrentes da variação da moeda nacional frente a moeda estrangeira por força da contratação de empréstimos e financiamentos.*

*Discorda da inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo do PIS. Alega que inexistente no ordenamento jurídico pátrio qualquer dispositivo legal que expressamente determine que o crédito presumido de IPI compõe a base de cálculo da contribuição. Entende que tais ingressos sequer representariam receitas, tendo características de recuperação de custos.*

*Afirma ser o crédito prêmio de IPI um estímulo fiscal concedido às empresas fabricantes e exportadoras, sendo uma forma de ressarcimento de tributação, não caracterizando nova receita. O Crédito-Prêmio de IPI deveria ser entendido como receita proveniente de exportação não sujeita à tributação pelo PIS.*

*No Relatório Fiscal menciona a fiscalização a existência dos processos administrativos nº 13038.000023/2003-90, 11040.000306/2004-48, pedidos de ressarcimento de crédito presumido de IPI, os quais repercutiriam no deslinde do presente e são objetos de ação judicial impetrada pela empresa.*

*Consultando o site do Superior Tribunal de Justiça, bem como pela análise de documentação trazida aos autos pela empresa (fls.173/185) constatou-se alteração na decisão monocrática, tendo o Tribunal Regional Federal da 4ª Região concedido parcialmente a segurança, reconhecendo a nulidade das decisões proferidas nos pedidos de ressarcimento fiscal e determinando que fossem refeitas referidas decisões no prazo máximo de 30 dias. O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional não foi conhecido.*

*De acordo com os sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os referidos processos administrativos encontravam-se na Seção de Orientação e Análise Tributária da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Pelotas (fls.207/208).*

*O processo foi então encaminhado em diligência para que fossem juntadas cópias das novas decisões administrativas proferidas nos processos nº 13038.000022/2003-45 e 13038.000023/2003-90, informando a DRF as possíveis alterações no crédito tributário objeto deste processo.*

*A DRF de origem juntou cópias das novas decisões administrativas proferidas nos processos administrativos indicados. Elaborou o Relatório Fiscal de fls.242/244, onde esclarece que o novo provimento judicial implicou eliminação total das glosas efetuadas referentes às receitas de exportação. As novas decisões administrativas solicitadas reconheceram como procedentes os pedidos da empresa. Tal fato resultou aumento do valor a ser ressarcido, cuja diferença perfaz o*

montante de R\$ 80.567,09, de acordo com a informação de fls.243.

Reaberto o prazo para nova manifestação da interessada, após ciência do resultado da presente diligência, a empresa manifestou-se (fls.245/246) apresentando “renúncia expressa ao prazo de 30 (trinta) dias que lhe foi conferido para apresentar manifestação complementar de inconformidade, no tocante ao objeto do referido relatório fiscal.”. Os autos retornaram então para julgamento.

A DRJ em Porto Alegre (RS) julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo transcrita:

*DILIGÊNCIA - VENDAS COMERCIAIS EXPORTADORAS - PROVIMENTO JUDICIAL - NOVA DECISÃO ADMINISTRATIVA* Tendo sido proferida nova decisão administrativa em cumprimento a provimento judicial, devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição para o PIS às vendas efetuadas para empresas comerciais exportadoras.

*DESPESAS FINANCEIRAS* - Inexistindo comprovação de que as despesas financeiras apontadas decorrem de empréstimos e financiamentos e que não foram consideradas pela fiscalização, deve ser mantida a glosa efetuada.

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI* - Sob a égide das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, os valores relativos ao Crédito Presumido de IPI integram a base de cálculo do PIS.

*PIS. BASE TRIBUTÁVEL. CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI* - Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Não havendo expressa previsão, não há de admitir a exclusão de receitas relativas ao crédito-prêmio de IPI da base de cálculo da contribuição para o PIS

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, instruído com diversos documentos, cujo teor é sintetizado a seguir.

Em breve arrazoado, inicialmente, descreve os fatos argumentando que a recorrente foi surpreendida com o acórdão da DRJ que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade.

Em relação à glosa das despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica sustenta que o acórdão recorrido violou o disposto no art. 3º, V, da Lei 10.637/2002.

Argumenta que a autoridade fiscal deixou de motivar a exclusão das despesas financeiras, portanto violou a regra da Lei nº 9.784/99.

Sustenta seu direito e descreve as contas de despesas financeiras (despesas bancárias, juros e descontos passivos, despesas com câmbio, variações cambiais) nas quais entende possuir direito ao crédito do PIS. Insiste que as despesas glosadas decorrem de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica.

Ressalta que as despesas acima referidas são classificações contábeis que visam a decompor as despesas financeiras por tipo, para melhor identificação, o que jamais as descaracteriza como despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos.

Quanto à inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo da contribuição, alega que este crédito não se subsume ao conceito de receita, sendo mera recuperação de custos.

Alega que o termo “receitas” deve ser interpretado à luz da regra disposta no art. 7º da Lei Complementar 70/91, isto é, o faturamento, assim entendido como a receita bruta da venda de mercadorias e serviços.

Ressalta que em que pese a alteração da base de cálculo do PIS e da Cofins ter se dado através da Lei nº 9.718/98, as regras que isentavam as receitas de exportação, previstas pela Lei Complementar 70/91, mantiveram sua eficácia, sem terem sido revogadas.

Colaciona doutrina e jurisprudência administrativa.

Defende ainda de forma alternativa, a tese de que a receita decorrente do crédito presumido de IPI é receita proveniente de exportação em virtude de sua origem atrelada a esta espécie de operação e um estímulo fiscal.

Em relação a inclusão do crédito prêmio de IPI reconhecido no processo nº 11040.000749/2003-58, em síntese, repisa os argumentos em relação ao crédito presumido de IPI. Pontua que o Decreto-Lei 491/69 também consiste em um estímulo fiscal à exportação de manufaturados, como ressarcimento dos tributos pagos internamente.

Por fim requer o recebimento do recurso voluntário para que se reconheça integralmente o direito da recorrente ao ressarcimento integral dos valores protocolizados e informados no pedido de ressarcimento em apreço.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto dele toma-se conhecimento. Anote-se, de pronto, que as matérias serão enfrentadas por tópicos específicos em consonância com as alegações da requerente no recurso voluntário.

### 1 Créditos decorrentes de despesas financeiras

A primeira controvérsia tem por objeto o direito do contribuinte de descontar créditos da contribuição PIS referentes as despesas financeiras (despesas bancárias, juros e descontos passivos, despesas com câmbio, variações cambiais)

A recorrente descreve as contas e sustenta que tratam-se de verdadeiras despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos.

Em relação às glosas das despesas financeiras, confira-se o relato da autoridade fiscal:

*Os créditos da Contribuição/PIS também foram ajustados em razão da inclusão indevida de todas as despesas financeiras da fiscalizada como base para crédito. Como se denota do quadro "Planilha para determinação da linha 07 da Ficha 04 do DACON" elaborado pelo Fisco (fls.48), foram consideradas como passíveis de gerarem crédito, as contas: **Jrs. s/Emprést. e Financ** – cód 3150103; **Desp C/desc. Títulos** – cód. 31501104; **Jrs Créd. Empresas ligadas** – cód. 3150106, sendo glosados os créditos em relação às demais rubricas. (grifou-se)*

De imediato afasta-se a alegação de que a autoridade fiscal deixou de motivar a exclusão das despesas financeiras. Como transcrito acima, a autoridade fiscal motivou de forma suficiente as glosas, não gerando quaisquer prejuízos à recorrente.

Constata-se que no caso em tela, o direito à ampla defesa foi plenamente assegurado, uma vez que à interessada teve acesso a todos os demonstrativos do despacho decisório e demonstrou ter pleno conhecimento de todos os fatos relativos à glosa das despesas financeiras, além de ter apresentado em sua defesa argumentos específicos sobre as aludidas glosas, de forma ampla e pormenorizada, com as provas que entendeu necessárias, em tempo hábil, por conseguinte, demonstrou pleno conhecimento dos fatos apresentados. Destarte, não houve prejuízo ao direito de ampla defesa.

A legislação de regência, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, dispõe:

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

(...)

*V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES;*

Assim sendo, até 31/07/2004, data da edição Lei 10.865/2004 que alterou este dispositivo, a lei permitia os descontos de créditos calculados em relação as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos. Destarte, não são todas as despesas financeiras que geram créditos, mas somente aquelas decorrentes de empréstimos e financiamentos. Registre-se, por pertinente, que as despesas financeiras estão relacionadas no artigo 374 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000/99.

Não assiste razão à recorrente como bem assentaram o despacho decisório e a decisão recorrida.

A solução da controvérsia passa necessariamente pela compreensão dos institutos de empréstimos e financiamentos. O empréstimo é um contrato de mútuo. Por seu turno, o art. 586 do Código Civil (Lei nº 10406/2002) define o contrato de mútuo:

*Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.*

Por outro lado, os financiamentos dependem da intermediação de instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil. Não se pode perder de vista que os financiamentos são relacionados a um investimento específico previamente definido.

Em relação às despesas bancárias, a recorrente sustenta que elas correspondem a todas as taxas cobradas pelas instituições financeiras por serviços prestados (tarifa de registro de duplicatas, comunicação de prorrogação etc). Como se nota, estas despesas tratam-se de tarifas específicas e não se confundem com despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos.

Quanto aos juros e descontos passivos, a interessada argumenta que tal rubrica abarca os valores de juros de mora pagos pela empresa aos fornecedores e/ou instituições financeiras, decorrentes de empréstimos e financiamentos. Mais uma vez, equivoca-se a recorrente, visto que os juros sobre empréstimos e financiamentos não foram objeto de glosa. Por seu turno, as despesas com descontos de títulos não se enquadram como despesas de empréstimos ou financiamentos.

De outra banda, sustenta que as despesas com câmbio são decorrentes de adiantamentos de contratos de câmbio (ACCs), que são contratos equivalentes a empréstimo em moeda estrangeira, concedidos aos exportadores, além de sustentar que as variações cambiais são despesas financeiras decorrentes da variação da moeda nacional frente a moeda estrangeira por força de empréstimos e financiamentos.

Discorda-se das teses acima, os contrato de câmbio e respectivos adiantamentos (ACCs) não se caracterizam como financiamentos, que, como visto, tem como característica principal um investimento específico previamente definido. O contrato de câmbio tem a natureza jurídica de compra e venda, isto é, compra e vende-se divisas, portanto afasta-se

de qualquer vinculação com empréstimos e financiamentos. Os ACCs configura uma simples antecipação do preço do contrato de compra e venda de moeda estrangeira

No caso vertente, não ocorreu o empréstimo de coisas fungíveis e muito menos o financiamento de algum investimento, portanto não há que se falar em direito de descontar créditos de despesas financeiras. Desta forma, ficou caracterizado que as despesas financeiras não decorreram de empréstimos ou financiamentos.

A propósito dos Adiantamento Sobre Contratos de Câmbio de Exportação, Fernando G. M. Cavalcanti em Contrato de Câmbio de Exportação em Juízo, – Rio de Janeiro: Saraiva, 1989, p. 52 e 53, esclarece:

*Também não se trata de OPERAÇÃO DE CRÉDITO, não podendo o adiantamento ser confundido com um financiamento concedido ao exportador. Aliás, chamar o adiantamento de FINANCIAMENTO, é cochilo, talvez homérico, por nele ter incidido o próprio Conselho Monetário Nacional (Resolução nº 253, de 15/3/73. E tanto não é financiamento que em caso de falência, ou concordata, do vendedor de divisa, requer-se judicialmente a RESTITUIÇÃO do valor adiantado. Financiamento fosse e caberia a habilitação quirografária. Ademais, por não se tratar de financiamento é que, nos contratos de câmbio, não se fala em JUROS incidentes sobre o adiantamento e sim em DESÁGIO.(grifou-se)*

Além do mais, a recorrente limitou-se a descrever as supostas despesas financeiras, todavia, deixou de comprovar o origem dessas despesas, como bem assentado pela decisão recorrida. A simples descrição dos diversos tipos de despesas financeiras inviabiliza a identificação precisa de sua origem e natureza.

É importante ressaltar que, quanto à comprovação do direito de descontar créditos, o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que a prova documental tem que ser apresentada na manifestação de inconformidade, salvo os casos expressos abaixo mencionados:

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

Assim sendo, a lei estabelece o momento de apresentação da prova documental, qual seja, a interposição da manifestação de inconformidade. *In casu*, a recorrente não alegou uma das exceções do aludido dispositivo.

A requerente teve a oportunidade de comprovar o seu direito de descontar créditos, todavia limitou-se a invocar seu direito. Destarte, verifica-se que a recorrente não colacionou tanto na manifestação de inconformidade quanto no recurso voluntário os documentos que comprovassem o seu direito, a exemplo de notas fiscais, extratos bancários, contratos de câmbio, etc.

Por seu turno, o art. 333 do Código de Processo Civil preceitua que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito. Ora, tendo alegado que tem o direito de descontar créditos referentes às despesas financeiras, a recorrente tinha por obrigação legal de juntar aos autos administrativos os respectivos documentos comprobatórios que sustentariam seu direito.

Em remate, a interessada não tem o direito de descontar créditos em relação as despesas financeiras questionadas.

## **2.2 Base de cálculo – inclusão do ressarcimento do crédito presumido do IPI e do crédito prêmio do IPI na base de cálculo da contribuição para o PIS.**

Esta controvérsia consiste na inclusão dos ressarcimentos do crédito presumido do IPI e do crédito prêmio do IPI na base de cálculo da contribuição para o PIS.

A interessada alega que os referidos créditos de IPI não se subsumem ao conceito de receita.

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, estabelece:

*Art. 1ª 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.*

*§ 1ª 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.*

Não tem razão a interessada. As alegações em relação à Lei Complementar 70/91 e a Lei 9.718/98 são inócuas, visto que a autoridade fiscal adotou como fundamento legal a Lei nº 10.637/2002, que teve vigência após a Emenda Constitucional nº 20/98 que, por seu turno, ampliou a competência da União para instituição de contribuições sociais sobre a totalidade das receitas.

Como visto, a Lei nº 10.637/2002 dispõe que 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.

De outro giro, as exclusões da base de cálculo estão discriminadas no § 3º do art. 1º da Lei nº 10637/2002:

*§ 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.*

*(...)*

Desta maneira, as exclusões da base de cálculo estão todas discriminadas na lei e as receitas decorrentes de ressarcimento de crédito presumido do IPI e do crédito prêmio do IPI não fazem parte desse rol, logo não podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição PIS. Insista-se que a norma estabelece a incidência da contribuição sobre a totalidade das receitas e não prevê estas exclusões.

Diferentemente do alegado, esses recursos recebidos têm natureza de receita, visto que há o ingresso de recursos financeiros no patrimônio da interessada, com lançamentos a serem feitos nas contas de resultado.

Em casos análogos, a inclusão do ressarcimento do crédito presumido do IPI na base de cálculo da contribuição para o PIS também foi acolhida, em outros julgados administrativos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

***BASE DE CÁLCULO. REGIME NÃO CUMULATIVO.  
RECEITAS. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.***

***As receitas decorrentes de ressarcimento do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) integram a base de cálculo da Cofins com incidência não cumulativa.***

*(CARF. 3ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Acórdão 3301001.641, de 24/10/2012, rel. Jose Adão Vitorino de Moraes (voto vencedor), Processo nº 13502.000459/2005-17) (grifou-se)*

Por outro lado, rechaça-se a tese alternativa de que as receitas em discussão são provenientes de exportação em virtude de sua origem atrelada a esta espécie de operação e um estímulo fiscal.

Processo nº 13038.000055/2003-95  
Acórdão n.º **3801-002.204**

**S3-TE01**  
Fl. 517

É fato que estes tipos de receita têm uma natureza peculiar, todavia não se pode considerá-las como de exportação porque neste tipo de operações não há o ingresso de divisas no país. O ressarcimento, como é sabido, é feito em moeda corrente nacional, portanto não se assemelha a uma exportação.

Em remate, as receitas decorrentes do crédito presumido de IPI e do crédito prêmio do IPI compõe a base de cálculo, tendo em vista que o faturamento mensal corresponde ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou de sua classificação contábil.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)  
Flávio de Castro Pontes - Relator

## Declaração de Voto

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl,

Em que pese o entendimento do relator, ouso dele divergir em ambos entendimentos.

Os pontos em discordância se referem ao direito do contribuinte de descontar créditos da contribuição PIS referentes as despesas financeiras decorrentes dos adiantamentos de contratos de câmbio (ACCs) e a inclusão do ressarcimento do crédito presumido do IPI e do crédito prêmio do IPI na base de cálculo da contribuição para o PIS.

Com relação aos ACCs tenho que esses são um mecanismo legal de financiamento à exportação, que pode destinar-se ao financiamento da comercialização ou da produção de bens destinados ao comércio internacional. Consiste na antecipação total ou parcial dos valores por conta do contrato de câmbio, como esclarece o Prof. Sérgio Campinho (Falência e recuperação de empresa: o novo regime da insolvência empresarial. 5ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 403), o ACC poderá ocorrer e desdobrar-se em duas fases. A primeira fase refere-se à concessão de adiantamento pelo banco caracterizando-se como um financiamento à produção, embora perdendo a desvalorização cambial posterior que possa ocorrer com os reais. A segunda fase ocorre quando a mercadoria já está pronta e embarcada, podendo ser solicitado até 60 dias após o embarque, aproveitando o máximo possível a valorização cambial. (FORTUNA, Eduardo. Mercado financeiro: produtos e serviços. 17ª ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2010. p.429/430).

Desse modo, na hipótese de não haver a remessa da moeda estrangeira, seja por inadimplência do importador, seja por ausência de remessa da mercadoria pelo exportador, este deverá restituir ao banco o preço recebido em virtude do ACC, ou seja, o ACC se converte em mútuo mercantil.

A própria Receita Federal entende o ACC como um efetivo financiamento:

*MINISTÉRIO DA FAZENDA - SECRETARIA DA RECEITA  
FEDERAL DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE  
JULGAMENTO EM CURITIBA*

*3ª TURMA - ACORDÃO Nº 06-11301 de 21 de Junho de 200*

*ASSUNTO Contribuição para o PIS/PASEP*

*EXPORTAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. CONTRATOS DE  
CÂMBIO. ACC. ACE. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. RECEITA  
DO EXPORTADOR. NATUREZA FINANCEIRA. As variações  
monetárias ativas relacionadas ao direito de crédito negociado  
pelo contribuinte e ocorridas em função da taxa de câmbio  
**constituem verdadeiras receitas financeiras** que, por não  
decorrerem da operação comercial de exportação, mas sim de  
uma operação financeira, devem ser incluídas na base de cálculo  
do PIS devido pelo exportador. Período de apuração:*

*01/01/2002 a 31/01/2002, 01/03/2002 a 31/03/2002, 01/07/2002 a 31/07/2002, 01/10/2002 a 30/11/2002 VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. RECEITA FINANCEIRA. REGIME DE CAIXA. TRIBUTAÇÃO NA LIQUIDAÇÃO. A partir de 1º de janeiro de 2000, a menos que a pessoa jurídica tenha optado pela tributação segundo o regime de competência, as variações monetárias dos direitos de crédito do contribuinte, em função da taxa de câmbio, são consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do PIS, quando da liquidação da correspondente operação cambial.*

Assim, tenho que em termos tributários o ACC, pela sua natureza, permite o desconto desses créditos.

Quanto à inclusão do ressarcimento do crédito presumido do IPI e do crédito prêmio do IPI na base de cálculo da contribuição para o PIS, tenho que por sua natureza, não se incluem na base de cálculo da contribuição.

Nosso entendimento é que o valor ressarcido, na forma de crédito do IPI, assemelha-se à verdadeira recuperação de custo, e não é uma espécie de receita.

A premissa é que o valor destinado ao contribuinte constitui-se parte do custo com tributação da mercadoria exportada, o que não determina base de cálculo para pagamento do PIS e COFINS. Também não deve ser considerada como receita, para fins de adição à base de cálculo do IRPJ e CSLL no Lucro Presumido.

Como se trata de um crédito fiscal, e não de uma receita específica da empresa, não há que se falar em valor tributável.

Pensamento contrário iria implicar, por ex., incluir o ICMS recuperável, por ser lançado a crédito, como uma “receita” para fins de tributação do PIS, COFINS, IRPJ (Lucro Presumido) e CSLL (Lucro Presumido).

A Procuradoria, por meio do Parecer **PGFN/CAT/Nº 3.092/2002**, posicionou-se no sentido de ser o crédito presumido do IPI um incentivo fiscal, caracterizado como um “ressarcimento” das contribuições instituídas pelas Leis Complementares nos 7 e 8, de 1970, e 70, de 1991 (PIS/Pasep e Cofins). Veja-se excerto do texto:

*“4. Conforme a Lei nº 9.363, de 1996, o crédito presumido do IPI é um incentivo fiscal, caracterizado como um ‘ressarcimento’ das contribuições instituídas pelas Leis Complementares no 7 e no 8, de 1970, e no 70, de 1991 (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’ (art. 1º).”*

O próprio Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através do Comunicado Técnico n.º 1/2003 (adiante reproduzido) estabeleceu que “em conta específica (Recuperação de PIS) deve ser contabilizado o crédito valendo como redutor do custo da mercadoria ou da despesa na prestação de serviços”

Por outra vertente, oportuno observar que a questão foi analisada pelo STJ, por meio do Resp nº 13.280/SC; (2006/0017398- 9), Relator(a) Ministro JOSÉ DELGADO - julgamento ocorrido em 06/04/2006, DJ de 02/05/2006, p. 271, cuja ementa está assim redigida:

“**TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIAL-EXPORTADOR. RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS EMBUTIDOS NO PREÇO DOS INSUMOS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. LEI Nº 9.363/96. PRECEDENTES.**

1. *‘De acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de **crédito presumido** do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS, é relativo ao **crédito** decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação. Portanto, inexistente óbice legal à concessão de tal **crédito** pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, mormente em tal operação ter havido a incidência do PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração posterior, independente de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI’ (REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005).*

2. *‘Mesmo quando as matérias-primas ou insumos forem comprados de quem não é obrigado a pagar as contribuições sociais para o PIS/PASEP, as empresas exportadoras devem obter o creditamento do IPI’ (REsp nº 763521/PI, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 07/11/2005)*

3. *O **crédito presumido** previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do **crédito** são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador.*

4. *Precedentes das egrégias 1ª e 2ª Turmas desta Corte.*

5. *Recurso não-provido.”*

Nesse sentido ainda os seguintes acórdãos do STJ (os negritos são nossos):

**TRIBUTÁRIO - PIS - COFINS - AGRAVO REGIMENTAL - INOVAÇÃO RECURSAL - IMPOSSIBILIDADE - BASE DE CÁLCULO - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI - INCLUSÃO - IMPOSSIBILIDADE. 1. Descabe a esta Corte emitir juízo de valor em agravo regimental sobre tese que não foi objeto do recurso especial. Inovação do feito que não se admite. 2. É pacífico o entendimento do STJ no sentido de que o **crédito presumido do IPI não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido.** (STJ - AgRg nº Ag: 1357791 SC 2010/0189210-4, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 04/06/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 11/06/2013).**

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI (LEI N. 9.363/96). IMPOSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência desta Corte firmou seu entendimento no sentido de que as exações relativas ao PIS e à Cofins não incidem sobre os valores correspondentes ao crédito presumido do IPI, instituído pela Lei n. 9.363/96. 2. Precedentes: REsp 1130033/SC, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 16.12.2009; AgRg no REsp 1059829/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 4.11.2008; REsp 807.130/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 21.10.2008; e REsp 1025833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 17.11.2008. 3. Ademais, "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" (REsp 807.130/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 21.10.2008). 4. Agravo regimental não provido.*

*(STJ - AgRg no REsp: 1075961 RS 2008/0156860-3, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 07/10/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 25/10/2010)*

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º, DA LEI N. 9.363/96. 1. Devidamente prequestionados os dispositivos legais tidos por violados, resta prejudicado o exame do especial pela alegada violação ao art. 535, do CPC. 2. O crédito presumido de IPI como ressarcimento às contribuições ao PIS e COFINS (art. 1º, da Lei n. 9.363/96) integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Precedente: REsp. nº 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012. 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.*

*(STJ - REsp: 1320467 RS 2012/0084778-0, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 09/04/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 16/04/2013).*

Nesse sentido, voto por julgar procedente o presente recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl