



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

Processo n° 13038.000056/2003-30
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-008.463 – 3ª Turma
Sessão de 16 de abril de 2019
Matéria PIS - Base de Cálculo e Créditos
Recorrente ARTHUR LANGE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO-PRÊMIO E CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO. INCLUSÃO.

O Crédito Presumido de IPI na exportação, das Leis n°s 9.363/96 e 10.276/2001, assim como o Crédito-Prêmio, introduzido pelo art. 1° do Decreto n° 491/69, para ressarcimento de tributos incidentes nas etapas anteriores da cadeia produtiva, são benefícios/incentivos fiscais concedidos à empresa por liberalidade do Estado (portanto, não provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade), que se integram positivamente ao seu patrimônio, tendo assim, natureza de receita, tributável pela Contribuição para o PIS/Pasep, na apuração não cumulativa.

CREDITAMENTO. DESPESAS FINANCEIRAS. SOMENTE AS DECORRENTES DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS DE PESSOA JURÍDICA.

Somente podem ser descontados créditos relativos às despesas financeiras, pagas a pessoa jurídica, estritamente decorrentes de empréstimos (contratos de mútuo) e de financiamentos (relacionados a um investimento específico previamente definido e intermediado por instituições financeiras), não se enquadrando nestas categorias as relativas a taxas de serviços bancários e a contratos de câmbio (art. 3°, inciso V, da Lei n° 10.637/2002, com a redação da Lei n° 10.684/2003).

PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

Ressalvadas as hipóteses das alíneas “a”, “b” e “c” do § 4° do art. 16 do Decreto n° 70.235/72, as provas da existência do direito creditório, a cargo de quem o alega (art. 36, da Lei n° 9.784/99, e art 333, I, do antigo CPC - art. 373, I, do atual), devem ser apresentadas na Manifestação de Inconformidade

(às quais se aplica o mesmo rito do PAF), precluindo o direito de posterior juntada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que conheceram parcialmente do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama. Julgamento iniciado na reunião de março/2019 e concluído na sessão do dia 16/04/2019, no período da tarde.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e 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 Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte (fls. 480 a 504), contra o Acórdão 3801-002.205, proferido pela 1ª Turma Especial da 3ª Sejul do CARF (fls. 458 a 473), sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04 07/2003 a 30/06 09/2003 ()*

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.

() O Pedido de Ressarcimento foi relativo ao 3º trimestre de 2003*

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 532 a 536), o contribuinte contesta:

1) A inclusão, na base de cálculo da contribuição, de valores relativos ao Crédito Presumido de IPI (das Leis nºs 9.363/96 e 10.276/2001) e do Crédito-Prêmio (introduzido pelo Decreto-lei nº 491/69) – este decorrente de ação judicial, ainda que no regime da não-cumulatividade, por entender que não têm natureza de receita, mas sim de mera recuperação de custos. Subsidiariamente, *“numa improvável hipótese de descartar-se o entendimento anterior, ... deveria ser entendido e contabilizado como receita proveniente de exportação, em virtude de sua origem atrelada a esta espécie de operação”*.

2) A glosa (que, diz, foi sem justificativa) das despesas bancárias, juros e descontos passivos, despesas com câmbio e variações cambiais, ressaltando que *“são classificações contábeis que visam a decompor as despesas financeiras por tipo, para melhor identificação”*, não as descaracterizando como empréstimos e financiamentos obtidos de pessoa jurídica.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 538 a 554), focando, no segundo tema, na questão probante, dizendo que *“... a recorrente limitou-se a descrever as supostas despesas financeiras, todavia, deixou de comprovar a origem dessas despesas. A simples descrição dos diversos tipos de despesas financeiras inviabiliza a identificação precisa de sua origem e natureza”*.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial, na parte admitida.

No **mérito**, segmentemos os assuntos:

1) Natureza ou não de receita do Crédito Presumido de IPI e do Crédito-Prêmio na exportação.

O Crédito Presumido de IPI (Lei nºs 9.363/96 e 10.276/2001) foi criado com o objetivo de desonerar as exportações dos tributos incidentes na cadeia produtiva (no caso, PIS/Cofins), ainda que de forma presumida (pois cada produto exportado tem uma cadeia produtiva distinta, na qual incidem as contribuições com menor ou maior reflexo no custo), para aumentar a competitividade dos produtos nacionais no mercado globalizado – ou, ao menos, buscar uma maior equiparação.

O Crédito-Prêmio, introduzido pelo Decreto-lei nº 491/69, tinha a mesma finalidade, mas atingido, inicialmente, o IPI e, depois, também encampando o ICMS, e com uma grande diferença na sistemática de cálculo, que era feito sobre o valor das saídas (com

alíquotas próprias) – o que inclusive levou à sua extinção, pois não aceito, nos acordos comerciais, pela comunidade internacional, que só o admitia pelas “entradas”, da forma como ocorre com o Crédito Presumido (outra diferença é que, em boa parte do tempo em que ficou vigente, deixou de ser registrado na escrita fiscal do IPI, passando em ser creditado diretamente em conta bancária).

Trata-se de benefícios ou de incentivos fiscais? Uns dizem que são sinônimos, outros que o primeiro é gênero e o segundo espécie. Para mim, existe efetivamente uma sutil diferença: exemplo de benefício seria não cobrar a Cofins de Instituições Beneficentes de Assistência Social, e de incentivo conceder um crédito presumido de ICMS para que uma indústria venha a se instalar em seu Estado ou de IPI para que as montadoras de automóveis invistam mais em tecnologia.

Ao meu ver, são uma conjunção de ambos: incrementam a exportação, por tornar as empresas mais competitivas (benefício), e levam a que mais empresas que tem o intuito de exportar aqui invistam (incentivo).

De toda forma, o reflexo positivo atinge o País, e isto é que se buscou com a sua introdução, conforme já dito.

Digressões à parte, o que importa na análise do que nos foi trazido à apreciação, é que se tratam de valores, concedidos à empresa por liberalidade do Estado (portanto, não provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade), que se integram positivamente ao seu patrimônio, provocando um aumento no seu ativo, sem contrapartida no passivo, tendo, assim, o Crédito Presumido de IPI e o Crédito-Prêmio na exportação, natureza de receita, tributável, no regime da não-cumulatividade da Lei nº 10.637/2002.

E, finalizando a análise deste primeiro tema, totalmente descabido tentar equiparar estas receitas às de exportação. O Crédito-Prêmio era simplesmente calculado sobre o valor das saídas para o exterior (para o Crédito Presumido de IPI nem mesmo isto poderia se alegar), mas o objetivo, repisando, era e é, em ambos os casos, desonerar a cadeia produtiva (operações internas) de tributos internos.

1) Direito ao creditamento sobre despesas financeiras.

A Lei nº 10.276/2002 previa o seguinte, à época:

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, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

No Voto condutor, o Relator, antes de levantar a questão probante, ataca, com propriedade (tanto que também adoto como razões de decidir), e discriminadamente, a dedução de despesas levadas a efeito pelo contribuinte:

“Destarte, não são todas as despesas financeiras que geram créditos, mas somente aquelas decorrentes de empréstimos e financiamentos ...

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 10.406/2002) 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.

... os juros sobre empréstimos e financiamentos não foram objeto de glosa.

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.

... 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 configuram 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 ...”

Adentrando na questão probante, diz que, “Além do mais, a recorrente limitou-se a descrever as supostas despesas financeiras, todavia, deixou de comprovar a 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”.

Estamos aqui diante de um Pedido de Ressarcimento, sendo – isto não se discute – do contribuinte o ônus da prova da existência do direito creditório.

A Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, prescreve o seguinte:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado ...

Aplicando-se subsidiariamente o antigo Código de Processo de Civil (igual dispositivo é previsto no novo – art. 373, inciso I), isto também fica mais que patente:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

E, ressalvadas algumas exceções (nas quais o presente caso não se enquadra), a prova tem que ser apresentada na Manifestação de Inconformidade (às quais aplica-se o mesmo rito do PAF, conforme § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/96), precluindo o direito de posterior juntada, a teor do disposto no Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. ...

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Consigno ainda que a jurisprudência desta Turma pacificou-se no sentido de inadmitir a juntada extemporânea de provas, conforme bem demonstra este recente Acórdão (nº 9303-007.448, de 20/09/2018), de relatoria do ilustre Conselheiro Demes Brito:

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO SUSCITADA PELO SUJEITO PASSIVO NA IMPUGNAÇÃO. JUNTADA DE RAZÕES EXTEMPORÂNEAS APÓS O PRAZO REGULAMENTAR. IMPOSSIBILIDADE.

O julgamento da causa é limitado pelo pedido, devendo haver perfeita correspondência entre o postulado pela parte e a decisão, não podendo o julgador afastar-se do que lhe foi pleiteado, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, conforme teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria não deduzida expressamente no recurso inaugural, o que, por consequência, redundará na preclusão do direito de fazê-lo em outra oportunidade.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, peço vênica ao ilustre conselheiro relator para expor meu entendimento acerca das matérias trazidas em Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Quanto à primeira matéria, qual seja, natureza ou não de receita do crédito presumido de IPI e do crédito prêmio de IPI na exportação, entendo que não há que se falar em tributação pelo PIS e Cofins.

A rigor, *a priori*, é de se recordar o decidido pelo STF ao apreciar o RE 627815, em sede de repercussão geral, cuja ementa restou assim consignada (Grifos meus):

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL.

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira.

Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e

serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III – O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” – conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência

impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal.”

Para melhor elucidar que o crédito presumido de IPI e do crédito prêmio de IPI na exportação poderia estar protegido pela decisão do STF, importante trazer parte do voto condutor:

“[...]”

Em outros termos, julgou esta Corte que a imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal somente tutela as receitas decorrentes das operações de exportação, não alcançando o lucro das empresas exportadoras. Isso porque se trata de imunidade objetiva, concedida às receitas advindas das operações de exportação, e não subjetiva, a tutelar as empresas exportadoras, no que diz com o seu lucro.

A ementa do RE 564.413, julgado na mesma sessão, elucida o posicionamento dominante:

“IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regeadores de forma estrita. IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras.

LUCRO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.” (RE 564.413, rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010)

“[...]”

Consustancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas: o exportador vende a divisa estrangeira que receberá do comprador à instituição financeira autorizada a operar com câmbio, a fim de receber o pagamento em moeda nacional. [...]”

Nessa linha, é de se considerar que o crédito presumido e o crédito prêmio de IPI são inerentes à operação de exportação, o que, por conseguinte, se forem considerados como receita, dever-se-ia afastar a tributação pelo PIS e pela Cofins, nos termos do decidido pelo STF.

Ora, o crédito prêmio do IPI foi instituído pelo Decreto-lei 491/69 para incentivar as exportações de produtos industrializados, através da possibilidade de as empresas compensarem o imposto recolhido por meio de créditos no mercado interno. Ou seja, em apertada síntese, o Decreto isentava de IPI os produtos exportados, permitindo que as indústrias se creditassem do imposto pago na compra de matérias-primas.

E o crédito presumido do IPI corresponde ao ressarcimento do PIS e da Cofins – recuperando custos com tributos incidentes na aquisição dos insumos utilizados na produção da mercadoria exportada.

Resta, assim, evidente, que são créditos inerentes à operação de exportação, restando plenamente aplicável a decisão, em sede de repercussão geral, dada pelo STF – se tais créditos tivessem a natureza de receita.

Não obstante, é de se trazer que tais créditos não se encartam na natureza de receita, pois, como dito acima, apenas recuperam o custo já conferido pela empresa – não sendo acréscimo patrimonial.

Nessa linha, até mesmo esse Colegiado já decidiu nessa linha. Eis a ementa do acórdão 9303-006.387 (destaques meus):

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NÃO INCLUSÃO.

O direito correspondente ao crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, não se constitui em receita do contribuinte e, portanto, não é tributável pelo PIS no regime da não cumulatividade.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PESSOAS JURÍDICAS INEXISTENTES. IMPOSSIBILIDADE.

Correta a glosa dos créditos quando a fiscalização comprova a inexistência de fato das pessoas jurídicas e, além disso, demonstra com efetividade a inexistência da relação comercial de aquisição das mercadorias, ante a falta de comprovação dos pagamentos. Cumpre à pessoa jurídica comprovar de maneira

*inequívoca o seu direito creditório.
REP Negado e REC Negado”*

Importante também trazer os dizeres do ADI SRF 25/03:

“[...]”

Art. 2º Não há incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente. [...]”

O que, entendo que devemos aplicar sua inteligência.

Em vista do exposto, entendo assistir razão ao sujeito passivo.

Quanto à segunda matéria, qual seja, se as despesas/custos de taxas e despesas de câmbio inerentes à operação de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica poderia gerar crédito de PIS e Cofins não cumulativo, nos termos do art. 3º, inciso V, da Lei nº 10.637/2002, com a redação da Lei nº 10.684/2003) – entendo que sim.

Ora, nos termos do CPC 8 e Manual de Contabilidade Societária de 2018, os encargos financeiros **de empréstimos e financiamentos** incluem não apenas despesas de juros, **mas todas as despesas incrementais que se originaram da operação – como taxas e comissões, despesas com intermediários financeiros – câmbio – etc. Tanto que pelo CPC – devem ser assim registrados.**

Sendo assim, votei por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Quanto à terceira matéria trazida em recurso – qual seja, momento da apresentação de prova do direito creditório ora em discussão, como já havia me manifestado antes inúmeras vezes, visando a busca pela verdade material, e adotando o princípio da eficiência que norteia o processo administrativo fiscal, admitido a prova do direito creditório. Eis o art. 2º, parágrafo único, inciso X, da Lei 9.784/99. O que devemos interpretar o art. 16 do Decreto 70.235/72 em conjunto com o art. 2º da Lei 9.784/99.

Em vista de todo o exposto, votei por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Processo nº 13038.000056/2003-30
Acórdão n.º **9303-008.463**

CSRF-T3
Fl. 566
