



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13052.000174/2005-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.248 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2019
Recorrente INDUSTRIA DE CALADOS BLIP LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Data do fato gerador: 31/03/2003

COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS DA CSLL COM CRÉDITOS DE PIS. BASE DE CÁLCULO DO PIS. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS A TERCEIROS E CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI

Mostra-se indevida a compensação de valores credores de PIS, se na base de cálculo daquela contribuição não foram incluídos valores resultantes da cessão de créditos de ICMS a terceiros e do crédito presumido do IPI.

PIS. BASE DE CÁLCULO NA VIGÊNCIA DA LEI 10.637. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCLUSÃO.

A partir do período de apuração correspondente ao mês de dezembro de 2002, quando entram em vigor as disposições da Lei 10.637, que restabelece como base de cálculo da contribuição PIS a totalidade das receitas auferidas, o valor correspondente ao benefício fiscal instituído pela Lei 9.363, receita que é, inclui-se naquela base.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir do lançamento o valor de R\$ 38.462,78 a título de valor principal da CSLL.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento Santa Maria (RS).

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão nº **18-6.000 - 1ª Turma da DRJ/STM**, complementando-o, com as pertinentes atualizações processuais.

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado Auto de Infração (fls. 03 a 06), exigindo o recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL no valor de R\$ 72.541,23, acrescido da multa de ofício de 20% e juros de mora regulamentares, **em decorrência de compensação indevida de CSLL com créditos de PIS, referente ao 1º trimestre de 2003**, conforme planilhas de fls. 11-13.

Consta do Relatório da Ação Fiscal (fls. 08-10) que **a glosa do crédito do PIS decorre da não adição a sua base de cálculo** (na sistemática de apuração não-cumulativa) **de receitas provenientes do crédito presumido de IPI e da cessão de créditos de ICMS para terceiros**, verificados nos livros fiscais e contábeis, além de guias de recolhimento de ICMS.

Os dispositivos legais infringidos estão sumariados na peça fiscal.

Ciente do Auto de Infração em 12/07/2005 (fl. 03), o autuado, insurge-se contra o mesmo, conforme impugnação protocolizada em 09/08/2005 (fls. 75-99), com documentos de fls. 100-111, fazendo, em síntese, as alegações a seguir:

DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO

- refere ao auto de infração, assentando aspectos do relatório fiscal, concluindo que o lançamento deve ser cancelado, porquanto os créditos em questão não se constituem em receita, não integrando a base de cálculo do PIS.

DAS RAZÕES PARA CANCELAMENTO INTEGRAL DO LANÇAMENTO

- o auto de infração sustenta que os créditos de ICMS e créditos presumidos de IPI integram a base de cálculo do PIS, eis que a empresa estaria os utilizando para

liquidar obrigações diversas (com fornecedores ou com o próprio fisco), sem que ocorresse a saída de recursos de seu caixa. Transcreve parte do relatório fiscal;

- nos termos em que formalizado o lançamento não pode subsistir;
- embora a base de cálculo da contribuição seja composta da *totalidade das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou da classificação contábil adotada*, não se pode conferir ao conceito de *receitas* um sentido tão amplo, a ponto de abarcar situações em que a empresa, simplesmente, *logra manter recursos em caixa*;
- aponta doutrinador que entende que *redução de despesa não é receita*, e transcreve entendimento do Conselho de Contribuintes;
- os créditos de ICMS e os créditos presumidos de IPI não se configuram em percepção de receitas, sendo que a doutrina adverte que *não pode a fiscalização tributária (...) ter como receita qualquer ingresso financeiro ou registro contábil*;
- os créditos considerados pelo lançamento são instrumentos através dos quais são *restituídos* valores de *tributos recolhidos* em operações anteriores, cuja finalidade é desonerar a aquisição de insumos, retirando de seu preço o *custo da tributação*;
- trata-se de mecanismo em que o custo efetivo do insumo corresponde ao seu preço deduzido dos tributos recolhidos pelos fornecedores, na medida em que estes últimos são registrados pelo adquirente como créditos e, posteriormente, recuperados, não havendo que se falar em auferimento de receitas, mas em restituição de tributos anteriormente recolhidos, o que é confirmado pela legislação do PIS;
- refere a aspectos da Lei nº 10.637, de 2002, concluindo que os créditos de PIS apurados conforme aquela legislação, têm a mesma natureza dos créditos presumidos de IPI e créditos de ICMS, não podendo ser considerados como receitas;
- diz que a legislação que trata do crédito presumido de IPI deixa bastante claro que aquele nada mais é do que ressarcimento do PIS e da COFINS incidentes sobre as aquisições de insumos pelas empresas produtoras e exportadoras;
- refere ao art. 4º da Lei nº 9.363, de 1996, dizendo que em nenhum daqueles casos há a constituição de receita, mas ressarcimento das contribuições (PIS e COFINS) pagas na aquisição de insumos. Registra entendimentos do Poder Judiciário e do Conselho de Contribuintes;
- a propósito dos créditos de ICMS, refere ao art. 20 da LC nº 87, de 1996, apontando as formas pelas quais pode a empresa recuperar o ICMS recolhido nas operações anteriores, que compõem, juntamente com outras parcelas, o preço do insumo;

- não há dúvidas de que este crédito *não é receita*, mas mera recuperação do tributo recolhido nas operações anteriores, devendo assim também ser considerado o crédito de ICMS utilizado pelas demais formas permitidas pela legislação, especialmente através de sua transferência para outros contribuintes. Refere à solução de consulta;
- tanto os créditos de ICMS quanto os créditos presumidos de IPI, qualquer que seja a forma de seu aproveitamento, *serão, sempre, instrumentos para a recuperação dos tributos recolhidos e inseridos no preço dos insumos, e, não, receitas, pelo que não podem integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS*;
- traça arrazoado a propósito do conceito de receita, falando, também, dos *atos contábeis permutativos e atos contábeis modificativos*. Aponta legislação e posições doutrinárias;
- tanto para o aproveitamento de créditos de ICMS, quanto de créditos presumidos de IPI, um ativo na conta *impostos a recuperar* é apenas substituído por outro ativo na conta *caixa, sem alterar a situação líquida da empresa*, não sendo possível inferir de tais situações o *recebimento de receitas*;
- refere às Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, apresentando exemplos e concluindo não restar dúvidas de que a transferência de créditos de ICMS ou a utilização de créditos presumidos de IPI não geram qualquer receita, sendo descabido pretender tributar o mero transporte de valores de uma conta do ativo para outra conta também do ativo, sem que ocorra qualquer incremento ou acréscimo no patrimônio da empresa, donde aquilo que não é receita, como os créditos em questão, deve ser excluído da base de cálculo da contribuição;
- refere aos arts. 149, § 2º, inciso I, e 155, § 2º, inciso X, alínea *a*, da CF, dizendo que o PIS, a COFINS e o ICMS não devem incidir sobre as exportações. Registra legislação e posicionamento doutrinário a respeito da abrangência da regra de imunidade;
- a interpretação adotada pelo Fisco acaba restringindo, ainda que minimamente, o alcance da aludida regra de imunidade. Registra lição de doutrinador;
- a imunidade tem como finalidade *incentivar as exportações através de sua desoneração*, permitindo a redução do preço das mercadorias destinadas ao mercado exterior;
- ao pretender a tributação pelo PIS dos créditos de ICMS e créditos presumidos de IPI, o Fisco está indo em sentido contrário à regra da imunidade, onerando as operações, gerando distorções insuperáveis;
- registra entendimentos do TRF 4ª/R a propósito da inclusão dos créditos de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS e do crédito presumido de IPI;
- conclui não ser possível a inclusão na base de cálculo do PIS, do valor correspondente aos créditos de ICMS ou créditos presumidos de IPI, mostram-se

corretas em seus valores as compensações deferidas em favor da petionaria relativamente à CSLL, pelo que espera seja cancelado integralmente o lançamento.

DO PEDIDO

- requer seja a sua impugnação recebida e acolhida, para o efeito de julgar improcedente o lançamento formalizado, desconstituindo-se o crédito tributário;
- pede deferimento.

Em 17/03/2006 a contribuinte protocolou os documentos que compõem as fls. 113-127.

É o relatório.

DO ACÓRDÃO DE 1ª INSTÂNCIA

A 1ª Turma da DRJ/STM, por meio do Acórdão de Impugnação n.º **18-6.000**, julgou o lançamento procedente, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/03/2003

COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS DA CSLL COM CRÉDITOS DE PIS. BASE DE CÁLCULO DO PIS. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS A TERCEIROS E CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI

Mostra-se indevida a compensação de valores credores de PIS, se na base de cálculo daquela contribuição não foram incluídos valores resultantes da cessão de créditos de ICMS a terceiros e do crédito presumido do IPI.

Observa-se que a decisão do órgão julgador *a quo* teve como seguintes **fundamentos**:

FATURAMENTO. RECEITA BRUTA. CESSÃO DE CRÉDITOS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. PIS

1. Inicialmente, cumpre registrar que a própria contribuinte considerou como receita auferida, para o IRPJ e a CSLL, fazendo transitar pelo resultado do exercício e pelo lucro real os montantes recebidos a título de cessão de créditos de ICMS a terceiros e a título de crédito presumido do IPI, referentes aos anos-calendário de 2001 a 2004 (vide Relatório Fiscal à fl. 08).

2. Portanto, denota-se uma contradição na contestação do impugnante, quando afirma que esses valores recebidos não são receitas.
3. Quanto ao PIS, por oportuno, se transcreve o disposto na Lei n.º 9.718, de 1998, com as alterações introduzidas pelo art. 2.º da Medida Provisória n.º 1.807, de 1999 (atualmente Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001), que ao tratar da base de cálculo (e também da COFINS), assim dispõe:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais 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;

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo (revogado pelo art. 93, V, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001);

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

4. Conforme se depreende dos dispositivos transcritos, o PIS tem como base de cálculo o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferida pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para suas receitas, observadas as exclusões permitidas no § 2º do art. 3º daquela lei.
5. Da mesma forma, a partir dos fatos geradores de 01/12/2002, o art. 1º da Lei n.º 10.637, de 2002, ao instituir a incidência não-cumulativa do PIS, definiu a nova base de cálculo daquela contribuição nos mesmos termos constantes da Lei n.º 9.718, de 1998, a seguir:

Art. 1o A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

6. Assim, conclui-se que a base de cálculo do PIS para o tipo de empresa ora em análise é a totalidade da receita bruta mensal por ela auferida, ou seja, com base nas disposições supratranscritas, tem-se que a base de cálculo daquela contribuição será formada não somente pelas receitas de vendas, mas também pelas receitas financeiras (rendimentos, juros e descontos condicionais obtidos) e por outras receitas operacionais, podendo as operações efetivadas pela contribuinte serem enquadradas na última modalidade.
7. Observe-se, ainda, que não há na legislação de regência nenhum dispositivo que permita qualquer exclusão de base de cálculo para a hipótese pretendida.
8. Quisesse a lei contemplar essa espécie de empresa com o direito a exclusão em questão, o teria feito de forma expressa.
9. Importa ainda destacar, por sua relevância, os arts. 10 e 22 do Decreto n.º 4.524, de 2002, que regulamentou as contribuições para o PIS e COFINS devidas pelas pessoas jurídicas em geral:

Art. 10 - As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar n.º 70, de 1991, art. 1º, Lei n.º 9.701, de 1998, art. 1º, Lei n.º 9.715, de 1998, art. 2º, Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º, e Lei n.º 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º).

§ 1º - Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

§ 2º - Nas operações de câmbio, realizadas por instituições autorizadas pelo Banco Central do Brasil:

I - considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço da venda e o preço da compra da moeda estrangeira; e

II - a diferença negativa não poderá ser utilizada para a dedução da base de cálculo destas contribuições.

§ 3º - Nas aquisições de direitos creditórios, resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, efetuadas por empresas de fomento comercial (Factoring), a receita bruta corresponde à diferença verificada entre o valor de face do título ou direito creditório adquirido.

§ 4º - A pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores deve apurar o valor da base de cálculo nas operações de venda de veículos usados adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do pagamento do preço de venda de veículos novos ou usados, segundo o regime aplicável às operações de consignação.

Art. 22 - Para efeito de apuração da base de cálculo de que trata este capítulo, observado o disposto no art. 23, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores (Lei n.º 9.718, de 1998, art. 3º):

I - das vendas canceladas;

II - dos descontos incondicionais concedidos;

III - do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

IV - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

V - das reversões de provisões;

VI - das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;

VII - das receitas decorrentes das vendas de bens do ativo permanente.

§ 1º - Não se aplica a exclusão prevista no inciso V na hipótese de provisão que tenha sido deduzida da base de cálculo quando de sua constituição.

§ 2º - Na hipótese de o valor das vendas canceladas superar o valor da receita bruta do mês, o saldo poderá ser compensado nos meses subsequentes.

10. Do enunciado nos arts. 10 e 22, antes transcritos, infere-se que se considera como receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo do PIS, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, da qual podem ser excluídos os valores legalmente autorizados, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

11. No caso em tela, a empresa ora autuada cede a outras pessoas jurídicas (se poderia dizer que “comercializa”) créditos de ICMS, o que caracteriza a existência de disponibilidade financeira e patrimonial, donde tais operações devem ser incluídas na base de cálculo do PIS.

12. Decorrente disso há que se atentar, também, ao dizeres do art. 3º da Lei nº 9.715, de 1998:

Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias - ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

13. Assim, há de ser verificado o conteúdo do art. 43 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)

14. É possível concluir, então, que pela verificação da legislação antes fixada, a cessão de créditos de ICMS a outras pessoas jurídicas deve integrar a base de cálculo da contribuição ao PIS, mormente porque aquela normatização não prevê, de forma expressa, hipóteses de exclusão, isenção, não incidência ou qualquer outra forma de não integração à base de cálculo daquelas contribuições de tais operações.
15. Por outras palavras, pode-se dizer que as operações praticadas pela empresa devem ser incluídas na base de cálculo do PIS, eis que aquela, nos termos da legislação de regência, é constituída pelo faturamento, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, a qual equivale à totalidade das receitas auferidas pela empresa, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas (§ 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998 e art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002).
16. De ver, também, que os mencionados dispositivos legais, listam as operações que são excluídas da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo das contribuições, dentre outras, as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, etc., não excluindo as operações originadas pela cessão de direitos em troca de insumos utilizados na industrialização. Logo, aquelas devem compor a base de cálculo das contribuições.
17. Ademais, conforme aponta a Fiscalização à fl. 08, A análise do Livro de Apuração do ICMS evidenciou a cessão de créditos deste imposto estadual para outras pessoas jurídicas. Estas transferências estão registradas no livro citado como “créditos cedidos para terceiros” no local destinado aos débitos do imposto. (...), não tendo a contribuinte comprovado qualquer erro em seus valores.
18. Registre-se que tais valores guardam consonância com aqueles a serem incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica que os auferir, observando-se aí um elemento essencial à apropriação e, portanto, à contabilização em contas de receitas.
19. De forma sintética, deve-se assentar que a operação de transferência dos créditos do ICMS configura uma espécie de alienação, ou melhor dizendo, uma cessão de créditos em que a pessoa jurídica vendedora toma o lugar do

cedente; o adquirente, o do cessionário e, a Unidade da Federação, o do cedido.

20. Trata-se, portanto, de alienação de direitos, entendendo-se que o montante auferido pela contribuinte na alienação/cessão do direito é receita que deve ser considerada na base de cálculo do PIS.
21. Portanto, verificando-se que a espécie de **operação praticada pela empresa – transferência de créditos de ICMS a terceiros com a finalidade de recebimento de vantagens patrimoniais – não se encontra listada como causa de exclusão da base de cálculo do PIS, é de se concluir que a base de cálculo daquela contribuição é, como refere a lei, a totalidade da receita bruta pela empresa auferida e, uma vez que não há nenhum dispositivo legal permitindo qualquer exclusão da base de cálculo para a hipótese pretendida, correta está a apuração procedida pela Fiscalização.**

PIS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI

22. Neste aspecto é de ver, inicialmente, que a Lei n.º 9.363, de 1996, estabeleceu que:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares 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.

23. Deve-se, então, verificar qual a natureza jurídica do crédito presumido do IPI.
24. As operações de exportação são, historicamente, protegidas da incidência das contribuições sociais sobre o faturamento (PIS e COFINS). No entanto, os insumos adquiridos para a fabricação já sofreram a carga tributária das aludidas contribuições nas etapas anteriores da circulação econômica.
25. A legislação, portanto, tem por objetivo dar ao exportador um crédito que lhe devolva os valores relativos ao PIS e à COFINS, pagos nas etapas anteriores da cadeia de circulação econômica. Desta forma, tenta-se dar ao exportador aquilo que ele não pagou diretamente ao Fisco, uma vez que o pagamento foi efetuado por seus antecessores, mas que repercutiu nos custos das mercadorias adquiridas para seu processo produtivo. O crédito adquirido é utilizável como forma de compensação de IPI, devido no mercado interno, bem como compensação com outros tributos ou mesmo ressarcimento em espécie.
26. Do ponto de vista econômico, o mecanismo significa uma desoneração das exportações, atribuindo-se a possibilidade, pelo menos presumida, de o setor

privado recuperar-se daquilo que onerou o ciclo produtivo da exportação. Já do ponto de vista jurídico, pode-se dizer que o crédito presumido não significa devolução de algo indevido, eis que nada foi pago pelo exportador, nem pelos seus antecessores, de forma indevida, mas sim, estímulo de ordem financeira, prestigiando o setor exportador. O crédito presumido não deixa de ser, portanto, espécie de subvenção governamental.

27. É de analisar, então, a possibilidade de se tributar, ou não, tais receitas, à luz da legislação relativa às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento.
28. Antes da edição da Lei n.º 9.718, de 1998, as receitas em análise não integravam a base de cálculo do PIS. No entanto, a partir do advento da referida lei, passou-se a adotar uma base universal para efeitos de exigência desta contribuição, abrangendo, em princípio, todas as receitas da empresa, independentemente de sua classificação contábil.
29. Da mesma forma, a partir dos fatos geradores de 01/12/2002, o art. 1º da Lei n.º 10.637, de 2002, ao instituir a incidência não-cumulativa do PIS, definiu a nova base de cálculo daquela contribuição nos mesmos termos constantes da Lei n.º 9.718, de 1998, a seguir:

Art. 1o A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

30. Tal contribuição passou a incidir não só sobre receitas relativas à venda de mercadorias e prestação de serviços, mas também sobre qualquer outra (salvo exceção explicitada na lei ou na legislação que lhe sucedeu) auferida pela pessoa jurídica.
31. A legislação pode, no entanto, e desde que o faça expressamente, excluir dessa incidência algumas receitas, o que não ocorre com o crédito presumido do IPI. Desta forma, é de se entender que, a partir de 01/12/1999, a nova sistemática de apuração da contribuição passou a impor a tributação sobre o referido crédito, conforme o dispositivo legal já citado acima.
32. Tal entendimento, representando a posição da Receita Federal, consta do Manual Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica – 2004 à página 196, conforme a seguir transcrito:

367. O valor do Crédito Presumido do IPI instituído pelas Leis n.º 9.363, de 1996 e n.º 10.276, de 2001, integra a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins?

Sim, de acordo com o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins é o faturamento, que corresponde a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

33. Integrando o conceito de receita e não tendo sido esse benefício contemplado pelas hipóteses de exclusão (art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.718, de 1998) ou isenção (art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001), o valor do crédito presumido do IPI deverá ser computado na base de cálculo do PIS, no mês em que a receita a ele correspondente for auferida, ou seja, no mês em que ocorrer a exportação ou a venda para a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação.
34. Ademais, é de se atentar aos ditames da Solução de Consulta SRRF/10ª/RF/Disit nº 102, de 19/09/2002, que exprime entendimento da SRF, assentando que o crédito presumido do IPI, uma vez abrangido pelo conceito de receita e não tendo sido expressamente contemplado pelas hipóteses de exclusão e isenção, se sujeita à incidência da contribuição para o PIS à alíquota de regência.
35. Nesse sentido, transcreve-se ementa de decisão proferida pelo Segundo Conselho de Contribuintes relativa à auto de infração do PIS:

NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE .A autoridade administrativa é incompetente para apreciar alegações relativas à inconstitucionalidade das leis.

PIS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CONCEITO. O ressarcimento do crédito presumido de IPI enquadra-se no conceito de receita e deve integrar a base de cálculo do PIS.

BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA EM FAVOR DO CONTRIBUINTE. As variações cambiais positivas em favor do contribuinte integram a base de cálculo do PIS.

(Acórdão nº 201-77.681, de 16/06/2004)

36. Pelo exposto, **conclui-se que as receitas relativas ao crédito presumido do IPI integram a base de cálculo do PIS**, considerando que não há hipótese para sua exclusão nas normas aplicáveis a esta contribuição, e, ainda, que seus registros não correspondem a recuperação de contribuição paga indevidamente, nem a compensação ou anulação de lançamento efetuado anteriormente.

DEMAIS QUESTÕES

37. Por fim é de ser fixado que se entende não caber neste procedimento a análise de questões relativas ao ICMS na exportação, eis que esta questão não representou fundamento para o lançamento.
38. Frise-se, ainda, que o momento propício para a apresentação de documentos é a impugnação da exigência. Para o caso em análise, mostra-se pertinente a transcrição dos arts. 15 e 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, com suas alterações:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30(trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art.16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

39. Assim, resta devidamente caracterizado que o momento oportuno para a contribuinte trazer à colação eventuais elementos que possam infirmar a peça vestibular é a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outra oportunidade – documentos de fls. 113-127.

40. Ademais, registre-se, como esclarecimento, que as questões que envolvem a inconstitucionalidade de leis não podem ser apreciadas na esfera administrativa, por tratar-se de discussão deferida ao Poder Judiciário (art. 102 da Constituição Federal, de 1988).

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A Recorrente, inconformada com o Acórdão de 1ª Instância, apresenta recurso voluntário, alegando, em síntese:

Preliminares

- (i) Nulidade do Acórdão Recorrido, pois esse deixou de apreciar argumento invocado na Impugnação: pretendida tributação do credito presumido de IPI e dos créditos de ICMS, em sendo estes gerados nas operações de exportação, implicaria restrição à regra de imunidade.
- (ii) Nulidade do Acórdão Recorrido, pois o Colegiado a quo deixou de analisar e valorar prova documental apresentada pela petionária, que cuidam de fato superveniente, hipótese em que é legitimada a sua apresentação, mesmo em momento posterior a Impugnação, nos termos do art. 16, § 4, alínea "b" do Decreto n.º 70.235/1972.

Mérito

Da Não Caracterização de Receita

- (iii) Tanto os créditos de ICMS, quanto os créditos presumidos de IPI, qualquer que seja a forma de seu aproveitamento, serão, sempre, instrumentos para a recuperação dos tributos recolhidos e inseridos no preço dos insumos, e, não, receitas, pelo que não podem integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

- (iv) A transferência de créditos de ICMS ou a utilização de créditos presumidos de IPI não geram qualquer receita, sendo descabido pretender tributar o mero transporte de valores de uma conta do ativo, para outra conta também do ativo, sem que ocorra qualquer incremento ou acréscimo no patrimônio da empresa.

Da Imunidade nas exportações

- (v) Contudo, ao pretender a tributação dos créditos de ICMS e créditos presumidos de IPI — que surgem, justamente, em razão de as empresas se dedicarem ao mercado externo prevalentemente, e, no caso da peticionária, essa dedicação é quase que exclusiva — o Fisco está, em sentido contrário à regra de imunidade, onerando essas operações. De fato, nesse caso, o exportador será obrigado a aumentar o preço da mercadoria exportada, perdendo competitividade no mercado externo, para fazer frente ao pagamento de mais esses tributos, que passariam a incidir inclusive sobre o benefício deferido pela Constituição Federal para incentivar as operações de exportação.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

Da competência da 1ª Seção

Embora o Acórdão n.º 156.594 (fls. 203 a 206), prolatado pela Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, tenha declinado a competência para o julgamento do presente processo (Auto de Infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), entende-se a competência da 1ª Seção, conforme art. 2º do RICARF, atualmente vigente, transcrito a seguir:

Art. 2º À 1ª (primeira) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

Os presentes autos não se consubstanciam em processo administrativo de compensação, ressarcimento, restituição e reembolso, bem como de reconhecimento de isenção ou de imunidade tributária, portanto entende-se que não é aplicável ao caso o art. 7º do RICARF, *in verbis*:

Art. 7º Inclui-se na competência das Seções o recurso voluntário interposto contra decisão de 1ª (primeira) instância, em processo administrativo de compensação, ressarcimento, restituição e reembolso, bem como de reconhecimento de isenção ou de imunidade tributária. (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018)

§ 1º A competência para o julgamento de recurso em processo administrativo de compensação é definida pelo crédito alegado, inclusive quando houver lançamento de crédito tributário de matéria que se inclua na especialização de outra Câmara ou Seção que trata de Auto de Infração não se inclui dentro dos tipos citados no Art. 7º do RICARF, portanto entende-se que esse artigo não é aplicável para definir a competência

Das Preliminares

A Recorrente alega a nulidade da decisão recorrida, primeiro porque faltou a apreciação dos seus argumentos de defesa constante dos parágrafos 34 a 46 da peça impugnatória e segundo por que não se pronunciou sobre os documentos acostados aos autos às fls. 113/127, por isto estaria configurada a hipótese de cerceamento do direito de defesa.

Não assiste razão à recorrente quanto à falta de apreciação pela Instância Julgadora a quo dos argumentos postos na peça impugnatória de que a tributação do crédito presumido do IPI e dos créditos de ICMS, gerados nas operações de exportação, implicaria em restrição à rega de imunidade, vez que a decisão recorrida tratou da questão quando assim se pronunciou: "enunciado nos arts. 10 e 22, antes transcritos, infere-se que se considera como receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo da COFINS, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, da qual podem ser excluídos os valores legalmente autorizados, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas."

Acrescentou ainda a decisão recorrida que, "Por fim é de ser fixado que se entende não caber neste procedimento a análise de questões relativas ao ICMS na exportação, eis que esta questão não representou fundamento para o lançamento."

Incabível também a arguição de nulidade pelas mesmas razões de cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de que a decisão a quo teria deixado de examinar os documentos acostados aos autos às fls. 289/303.

De fato, a instância a quo rejeitou a apreciação dos documentos referidos, em razão de entender que o momento oportuno para a contribuinte trazer à colação eventuais elementos que possam infirmar a peça vestibular é a impugnação.

Destaca-se que a jurisprudência colacionada em 27/03/2006, após a Impugnação, não se trata de fatos supervenientes como afirmou a recorrente.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de cerceamento do direito de defesa alegado pela Recorrente.

Do Mérito

Conforme relatado, foi lavrado Auto de Infração (fls. 03 a 06), exigindo o recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL no valor de R\$ 72.541,23, acrescido da multa de ofício de 20% e juros de mora regulamentares, em decorrência de compensação indevida de CSLL **com créditos de PIS**, referente ao 1º trimestre de 2003, conforme planilhas de fls. 11-13.

Consta do Relatório da Ação Fiscal (fls. 08-10) que a glosa do crédito do PIS decorre da não adição a sua base de cálculo (na sistemática de apuração não-cumulativa) de receitas provenientes do crédito presumido de IPI e da cessão de créditos de ICMS para terceiros, verificados nos livros fiscais e contábeis, além de guias de recolhimento de ICMS.

O colegiado da Instância a quo julgou o lançamento procedente, pois entendeu indevida a compensação de valores credores de PIS, se na base de cálculo daquela contribuição não foram incluídos valores resultantes da cessão de créditos de ICMS a terceiros e do crédito presumido do IPI.

A Recorrente sustenta que tanto os créditos de ICMS, quanto os créditos presumidos de IPI, qualquer que seja a forma de seu aproveitamento, serão, sempre, instrumentos para a recuperação dos tributos recolhidos e inseridos no preço dos insumos, e, não, receitas, pelo que não podem integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Verifica-se que o lançamento de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), fato gerador 31/03/2003, é **reflexo** do lançamento de PIS efetuado no processo administrativo nº **13052.000159/2005-83**, que trata de auto de infração com exigência de Contribuição para PIS, nos períodos de apuração de 01/01/2001 a 31/12/2004, relativo à inclusão na base de cálculo da Contribuição do crédito presumido do IPI e a cessão de crédito de ICMS para terceiros.

Observa-se ainda que o presente Recurso Voluntário possui conteúdo idêntico ao colacionado no processo nº 13052.000159/2005-83.

O Recorrente, inicialmente, no processo nº 13052.000159/2005-83, teve o seu recurso voluntário provido através do Acórdão 202-18.372 da Segunda Câmara do Segundo Conselho de contribuintes, conforme a seguinte ementa:

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS E IPI. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1 2 DO ART. 32 DA LEI Nº 9.718/98 DECLARADA PELO STF. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS.

O crédito presumido do ICMS e do IPI são parcelas relacionadas à redução de custos e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial. Por decisão definitiva proferida pelo STF, deve ser afastada a inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins das parcelas

relativas ao crédito presumido do ICMS e do IPI, por não se constituírem em receitas decorrentes da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

Posteriormente, insurge-se a Fazenda Nacional contra o acórdão que entendeu indevida a tributação pela contribuição PIS da receita decorrente do aproveitamento do crédito presumido de IPI instituído pela Lei 9.363/96. O recurso combatia também o afastamento do “crédito presumido de ICMS”, mas quanto a ele não foi admitido, consoante despacho, ratificado pelo Presidente do CARF.

Através do Acórdão 9303-001.712 – 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deu-se provimento parcial ao Recurso Especial do Procurador da PGFN para **restabelecer a tributação relativamente aos períodos de apuração compreendidos entre dezembro de 2002 (inclusive) e janeiro de 2004**, conforme a seguinte ementa:

PIS. BASE DE CÁLCULO NA VIGÊNCIA DA LEI 9.718. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NÃO INCLUSÃO.

Consoante decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, o conceito de faturamento válido para a definição da base de cálculo do PIS anteriormente à aprovação da Emenda Constitucional nº 20 não inclui receitas não decorrentes da atividade empresarial. Como tal se enquadra o acréscimo patrimonial decorrente do incentivo fiscal deferido pela Lei 9.363, o qual, receita embora, não resulta diretamente da atividade exercida pela sociedade empresária.

PIS. BASE DE CÁLCULO NA VIGÊNCIA DA LEI 10.637. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCLUSÃO.

A partir do período de apuração correspondente ao mês de dezembro de 2002, quando entram em vigor as disposições da Lei 10.637, que restabelece como base de cálculo da contribuição PIS a totalidade das receitas auferidas, o valor correspondente ao benefício fiscal instituído pela Lei 9.363, receita que é, inclui-se naquela base.

Por trata-se de matéria idêntica, aplica-se ao presente recurso os fundamentos do Acórdão 9303-001.712 – 3ª Turma da Câmara Superior de Recurso Fiscais, a seguir reproduzidos:

A complexidade da definição da natureza jurídica da parcela objeto da autuação ressalta do fato que procurei demonstrar no relatório: tanto a PFN, recorrente, quando a recorrida valem-se dos ensinamentos do mesmo consagrado doutrinador para chegar a conclusões diametralmente opostas quanto à tributação da parcela.

A que veio a prevalecer nesta instância especial afirma-a subvenção e conclui que "como tal" receita não é. Ouso, no entanto, divergir dessa conclusão, valendo-me de considerações expandidas quando do julgamento de caso específico de subvenção.

Ainda que ali se tratasse da COFINS, são elas inteiramente aplicáveis ao PIS na regência da Lei 9.718, pelo que peço licença para transcrevê-las:

Quanto à segunda matéria, se refere ao correto enquadramento contábil das subvenções e, por decorrência, à incidência da Cofins.

O primeiro registro do tema pode ser encontrado na norma legal que tratava dos lançamentos contábeis para efeito de exigência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, antes da edição da Lei n.º 6.404/76 (Lei das SA), ou seja, a Lei n.º 4.506/64. Assim dispunha ela:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

- O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;
- O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Mesmo tendo sido adaptada, pelo Decreto-lei n.º 1.598/77, às disposições da lei das S.A., neste particular não sofreu alteração. Vale dizer que o segundo não revogou a norma anterior. Ele dispôs:

Art. 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

- valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

- prêmio na emissão de debêntures;

- lucro na venda de ações em tesouraria.

§ 1º - O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Examinando o assunto, a Coordenação do Sistema de Tributação da SRF expediu o Parecer Normativo (PN CST) n.º 112/78, que esclareceu os requisitos para que as subvenções recebidas possam ser tratadas como para investimento, permitindo-se o seu lançamento direto em conta de

reserva de capital sem transitar pelo resultado do período. Assim, tomando como referência o PN CST n.º 02/78, adotou o seguinte entendimento:

2.12 - *Observa-se que a subvenção para investimento apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.*

Mais adiante em seu item 2.14:

... As SUBVENÇÕES, em princípio, serão todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as subvenções para custeio ou operação, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as subvenções para investimento, como parcelas do resultado não-operacional.

Resta ainda definir se essa inclusão das subvenções no resultado operacional, se de custeio, e não-operacional, se para investimento, implica sua tributação pela COFINS, após a edição da Lei n.º 9.718/98. É que entendem alguns que, mesmo integrando o resultado operacional, não se conformariam a um conceito de receitas, mais restritivo, que exigiria uma efetiva contraprestação em bens ou serviços por parte da recebedora dos recursos. Essa linha de raciocínio pretende estabelecer uma distinção entre acréscimo patrimonial, o gênero, e receitas, definindo-as como espécie daquele, que incluiria ainda as recuperações de despesas, as subvenções e as doações. Pode-se encontrar na literatura contábil exemplo (embora aparentemente isolado) de tal definição, na seguinte conceituação ³

Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.

Entretanto, tal definição (ou, melhor dizendo, a interpretação que nela pretenda ver a possibilidade de excluir alguns tipos de acréscimo patrimonial) não encontra guarida nas normas técnicas de contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão legalmente habilitado a disciplinar o exercício da profissão. Com efeito, a Norma Técnica NBT 10, subitem 10.16, aprovada pela Resolução CFC n.º 922, de 13 de dezembro de 2001 estabelece:

10.16.2 - REGISTRO CONTÁBIL

- As transferências a título de subvenção que **correspondam ou não a uma contraprestação direta de bens ou serviços** para a entidade transferidora, devem ser contabilizadas como receita na entidade recebedora dos recursos financeiros.

- As transferências a título de contribuição, mesmo que não correspondam a uma contraprestação direta de bens ou serviços para a entidade transferidora, devem ser contabilizadas como receita na entidade recebedora dos recursos financeiros.

10.16.2.3 - Os auxílios ou contribuições para despesas de capital devem ser contabilizados diretamente em conta específica de Reserva de Capital, no Patrimônio Líquido. De igual modo, os auxílios ou contribuições devem ser contabilizados em conta específica, designativa da operação, no Patrimônio Social das entidades que se sujeitam às normas contábeis mencionadas no item 10.16.1.4.

10.16.2.4 - As doações financeiras para custeio devem ser contabilizadas em contas específicas de receita. As doações para investimentos e imobilizações, que são consideradas patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, devem ser contabilizadas no Patrimônio Líquido ou Social, conforme seja o caso específico da pessoa jurídica beneficiária da transferência.

Essa determinação do órgão responsável pelo disciplinamento do exercício da contabilidade no nosso País, ratifica, como não poderia deixar de ser, o que já vem expresso na norma legal específica do assunto, qual seja a Lei n.º 6.404/76:

ART. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

o prêmio recebido na emissão de debêntures;

as doações e as subvenções para investimento.

§ 2º Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado.

§ 3º Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do artigo 8º, aprovado pela assembléia-geral.

§ 4º Serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.

§ 5º As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

Guarda, além disso, e igualmente como não poderia deixar de ser, inteira coerência com as resoluções do mesmo Conselho que definem e explicam os princípios de contabilidade geralmente aceitos. São elas a Resolução CFC n.º 750, de 29 de dezembro de 1993, que diz

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º - O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º - O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º - As receitas consideram-se realizadas:

- nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

- quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV- no recebimento efetivo de doações e subvenções.

e a de nº 774, de 16 de dezembro de 1994 (DOU de 18.01.1995) que, aprofundando a anterior, menciona:

1.4 - Dos objetivos da Contabilidade

O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

O tema, tão claro no quadrante científico, comporta comentários mais minuciosos quando direcionado aos objetivos concretos perseguidos na aplicação da Contabilidade a uma Entidade em particular. Adentramos, no caso, o terreno operacional, regulado pelas normas. Assim, ouve-se com frequência dizer que um dos objetivos da Contabilidade é o acompanhamento da evolução econômica e financeira de uma Entidade. No caso, o adjetivo "econômico" é empregado para designar o processo de formação de resultado, isto é, as mutações quantitativo-qualitativas do patrimônio, as que alteram o valor do Patrimônio Líquido, para mais ou para menos, correntemente conhecidas como "receitas" e "despesas". Já os aspectos qualificados como "financeiros" concernem, em última instância, aos fluxos de caixa.

E mais adiante:

2.6.1 - As variações patrimoniais e o Princípio da Competência

A compreensão do cerne do Princípio da COMPETÊNCIA está diretamente ligada ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza. Nestas encontramos duas grandes classes: a daquelas que somente modificam a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do Patrimônio Líquido, e a das que o modificam. As primeiras são denominadas de "qualitativas", ou "permutativas", enquanto as segundas são chamadas de "quantitativas", ou "modificativas". Cumpre salientar que estas últimas sempre implicam a existência de alterações qualitativas no patrimônio, a fim de que permaneça inalterado o equilíbrio patrimonial.

A COMPETÊNCIA é o Princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da confrontação entre o valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido -usualmente denominados "receitas" - e das suas diminuições -normalmente chamadas de "despesas" -, emerge o conceito de "resultado do período": positivo, se as receitas forem maiores do que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário.

Observa-se que o Princípio da Competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período. Mesmo com desvinculação temporal das receitas e despesas, respectivamente do recebimento e do desembolso, a longo prazo ocorre a equalização entre os valores do resultado contábil e o fluxo de caixa derivado das receitas e despesas, em razão dos princípios referentes à avaliação dos componentes patrimoniais.

Quando existem receitas e despesas pertencentes a um exercício anterior, que nele deixarem de ser consideradas por qualquer razão, os competentes ajustes devem ser realizados no exercício em que se evidenciou a omissão.

Por tudo quanto exposto, não parece haver dúvida de que, sendo as subvenções para custeio, RECEITAS integrantes do subgrupo dos Resultados Operacionais, estão englobadas no conjunto de elementos contábeis sujeitos à tributação pela COFINS após o advento da Lei n.º 9.718/98.

Diante do que está dito, é de se concluir que mesmo que se entenda que o crédito presumido deva ser visto como uma subvenção estatal aos exportadores, não deixa, só por isso, de ser contabilmente enquadrado como receita. Seria necessário que tal subvenção pudesse se enquadrar como "subvenção para investimento", nos termos acima expostos, o que só muita imaginação pode conceber...

Por outro lado, as transcrições da Lei 6.404 e 4.506 deixam claro, ainda, que o mesmo se dá caso seja ele considerado "recuperação de custos ou de despesas", dado que ambas integram a receita bruta operacional.

Inescapável, por isso, a conclusão: o crédito presumido do IPI instituído pela Lei 9.363 é receita e teria de ser incluído na base de cálculo do PIS se mantida a vigência plena da Lei 9.718, isto é, se a sua base de cálculo fosse mesmo a "totalidade das receitas auferidas".

Ocorre que, como é sabido por todos, aquela vigência plena foi obstada pelo e. STF. Com efeito, no julgamento dos recursos extraordinários n.º 346.084 e n.º 357.950, a Corte Maior, em sua composição plena, deu o entendimento de que o faturamento a que se refere aquela lei não pode ser confundido com a totalidade das receitas auferidas, como pretendia o inconstitucional parágrafo. Para as empresas comerciais e de prestação de serviços, as decisões não deixam dúvida de que o primeiro restringe-se ao somatório das receitas provenientes da venda de bens ou da prestação de serviços, que corresponde ao resultado das atividades empresariais típicas de tais entidades.

Não remanescem dúvidas, por conseguinte, de que até o período de apuração novembro de 2002 não se incluem no faturamento, base de cálculo do PIS segundo o caput do art. 3.º da Lei n.º 9.718/98, receitas que extrapolem o restritivo conceito de faturamento acima destacado. Esse é, sem sombra de dúvidas, o caso do reconhecimento contábil do direito ao benefício fiscal instituído pela Lei n.º 9.363/96, o qual, ainda que deva ser registrado como receita, não integra o faturamento da empresa.

Ao lado disso, a Portaria MF 256/2008, que criou o CARF, trouxe autorização aos seus conselheiros para afastar a aplicação de lei já declarada inconstitucional pelo Plenário do STF. Refiro-me, como é bem sabido, ao seu art. 62, § 2.º, inciso I. Após a sua edição, essa norma ganhou status regulamentar, ao ser inserida no Decreto 70.235/72 (art. 26-A, introduzido pelo art. 25 da Lei 11.941/2009).

Destarte, é o meu voto no sentido de que o crédito presumido de IPI instituído pela Lei 9.363 somente pode ser tributado pela contribuição em tela se e quando sua base de cálculo for a "totalidade das receitas auferidas". Tendo a autuação englobado períodos de apuração em que vigia a Lei 9.718, para eles, e apenas para eles, a exigência não pode prosperar, resultando acertada a decisão que a douta PFN procura combater.

Já no que concerne aos períodos de apuração iniciados em dezembro de 2002, entendo merecer acolhida a contestação fazendária dado que a Lei

10.637/2002 voltou a considerar tributável a totalidade das receitas auferidas e não há decisão judicial aplicável ao contribuinte que considere isso igualmente inconstitucional.

Com essas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso da Fazenda Nacional para restabelecer a tributação relativamente aos períodos de apuração compreendidos entre dezembro de 2002 (inclusive) e janeiro de 2004.

Vê-se que, quanto aos períodos de apuração iniciados em dezembro de 2002, entende-se que a Lei 10.637/2002 voltou a considerar tributável a totalidade das receitas auferidas e não há decisão judicial aplicável ao contribuinte que considere isso igualmente inconstitucional. Portanto não há reparos na glosa do crédito do PIS decorre da não adição a sua base de cálculo (na sistemática de apuração não-cumulativa) de receitas provenientes do crédito presumido de IPI e da cessão de créditos de ICMS para terceiros, verificados nos livros fiscais e contábeis, além de guias de recolhimento de ICMS.

Considerando que **o recurso especial não foi admitido na parte em que combatia também o afastamento do “crédito presumido de ICMS”, mantém-se o decidido conforme o Acórdão de Recurso Voluntário 202-18.372 da 2ª Câmara do 2º Conselho de contribuintes, ou seja, deve ser afastada a inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS das parcelas relativas à cessão de crédito de ICMS para terceiros.**

Elaborou-se a seguir o demonstrativo com as diferenças de PIS apuradas, **excluído da base de cálculo as parcelas referentes à cessão de crédito de ICMS para terceiros**, obtendo-se o montante de R\$ 34.078,45 referente à diferença de PIS apurada.

Período	Crédito Presumido IPI	Cessão de ICMS para terceiros total	Total	Diferença de PIS apurada
jan/03	1.208.154,00	0,00	1.208.154,00	19.934,54
fev/03	390.163,53	0,00	390.163,53	6.437,70
mar/03	467.043,29	0,00	467.043,29	7.706,21
TOTAL	2.065.360,82	0,00	2.065.360,82	34.078,45

Conseqüentemente, é devido o lançamento exigindo o recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL no valor de R\$ 34.078,45 acrescido da multa de ofício de 20% e juros de mora regulamentares, **em decorrência de compensação indevida de CSLL com créditos de PIS, referente ao 1º trimestre de 2003.**

Elaborou-se a seguir o demonstrativo com os valores a serem excluídos do lançamento:

	Auto de Infração	Acórdão Recurso Voluntário	Valor
Período	Diferença de PIS apurada	Diferença de PIS apurada	Excluído
jan/03	33.460,25	19.934,54	13.525,71
fev/03	19.627,50	6.437,70	13.189,80
mar/03	19.453,48	7.706,21	11.747,27
TOTAL	72.541,23	34.078,45	38.462,78

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir do lançamento o valor de R\$ 38.462,78 a título de valor principal da CSLL.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias