



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

**Processo n°** 13052.000194/2005-01  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-004.617 – 3ª Turma  
**Sessão de** 26 de janeiro de 2017  
**Matéria** COFINS - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** JULIA INDÚSTRIA DE CALÇADOS LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/01/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO DA COFINS. NÃO INCLUSÃO.

Não deve ser incluído na base de cálculo da COFINS o crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, por não ter natureza jurídica de receita, tendo em vista tratar-se de benefício fiscal concedido às empresas exportadoras de bens nacionais para ressarcimento do PIS e da COFINS pago na aquisição de insumos empregados na industrialização das mercadorias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal (relator), Júlio César Alves Ramos e Rodrigo da Costa Possas, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Vanessa Marini Ceconello.

(assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)  
Andrada Marcio Canuto Natal - Relator.

(assinado digitalmente)  
Vanessa Marini Ceconello - Redatora designada.

Processo nº 13052.000194/2005-01  
Acórdão n.º **9303-004.617**

**CSRF-T3**  
Fl. 494

---

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Miyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o interessado, fls. 4 e seguintes, por meio do qual foram exigidas, acrescidas de juros e multa: i) Cofins cumulativa sobre valores oriundos de transferências de créditos de ICMS para outras pessoas jurídicas e de ressarcimento de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI; ii) Cofins não cumulativa decorrente de crédito ressarcido indevidamente, em virtude da glosa de créditos calculados sobre serviços de industrialização por encomenda, e sobre omissões de valores oriundos de transferências de créditos de ICMS para outras pessoas jurídicas e decorrentes de ressarcimento de crédito presumido de IPI.

Após impugnação, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria (DRJ/STM) julgou procedente em parte o lançamento, restabelecendo o crédito de Cofins que havia sido glosado em relação à prestação de serviços de industrialização por encomenda e cancelando a exigência de parte da Cofins, constante do item 002 do Auto de Infração, conforme fl. 416 do e-processo.

Após interposição de Recurso Voluntário, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Sejul do CARF, proferiu decisão formalizada no Acórdão nº 3201-00.562, de 27/10/2010, cuja ementa está assim redigida:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/01/2000 a 31/01/2004*

*BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DE ICMS.  
RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI.*

*A cessão de créditos de ICMS e os créditos presumidos de IPI ressarcidos são parcelas relacionadas à redução de custo, logo, não são considerados parcelas de receita, portanto, não devem ser incluídas na base de cálculo de COFINS.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO"*

A Fazenda Nacional, por intermédio de sua Procuradoria, interpôs tempestivamente Recurso Especial de divergência, fls. 442/458, suscitando divergência de interpretação em relação à inclusão das transferências de ICMS e do crédito presumido de IPI na base de cálculo da Cofins e juntando cópias de inteiro teor de acórdãos paradigmáticos.

Por meio dos despachos de exame e de reexame de admissibilidade, fls. 470/477 e 478/479 do e-processo, respectivamente, o Recurso Especial foi admitido apenas em relação à incidência da Cofins sobre valores decorrentes do crédito presumido de IPI, previsto na Lei nº 9.363, de 13/12/1996.

A contribuinte, cientificada dos despachos de exame e de reexame de admissibilidade, apresentou contrarrazões ao Recurso Especial às folhas 489/490 do e-

Processo n° 13052.000194/2005-01  
Acórdão n.º **9303-004.617**

**CSRF-T3**  
Fl. 496

---

processo, limitando-se a afirmar o que já assentado no acórdão recorrido e que os valores decorrentes de crédito presumido de IPI são isentos da Cofins, porque decorrem de exportação

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator

Não há preliminares a respeito da admissibilidade do recurso especial a serem apreciadas.

Passo à discussão da matéria, em relação a qual foi comprovada e demonstrada a divergência de interpretação da norma tributária, que se resume à questão sobre a incidência da Cofins cumulativa e não-cumulativa sobre o crédito presumido de IPI, previsto na Lei nº 9.363, de 1996, cuja solução depende do que se entende por receita tributável pela Cofins cumulativa e pela não cumulativa e da qualificação do crédito presumido de IPI como tal.

### 1. Cofins cumulativa

A questão, que não é nova no CARF, encontra-se decidida no Superior Tribunal de Justiça-STJ no sentido de que: i) crédito presumido de IPI não é receita decorrente de venda de mercadorias ou serviços, por isso não poderia ser alcançado pela norma de incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime cumulativo, nos termos da interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal-STF ao conceito de faturamento e à sua equiparação ao conceito de receita tributável por aquelas contribuições sociais; ii) caso se considerasse receita, dever-se-ia considerar o crédito presumido de IPI decorrente de exportação, o que implicaria considerá-lo isento das contribuições.

Seguem as decisões do STJ:

*TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI DECORRENTE DE EXPORTAÇÕES – LEIS 9.363/96 E 10.276/2001 – NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.*

*1. 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.*

*Precedentes.*

*2. Recurso especial não provido. [REsp 1.096.429 - RS (2008/0219478-8), Relatora Ministra Eliana Calmon, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/6/2009, DJe 1º/7/2009.]*

*TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – LEIS 9.363/96 E 10.276/2001 – NATUREZA JURÍDICA – NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS.*

*1. O STJ e o STF já definiram que: a) a base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento, que equivale à receita bruta, resultado da venda de bens e serviços pela empresa;*

*b) a Lei 9.718/98, ao ampliar a base de cálculo do PIS e da COFINS e criar novo conceito para o termo "faturamento", para fins de incidência da COFINS, com o objetivo de abranger todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, invadiu a esfera da definição do direito privado;*

*c) a noção de faturamento inscrita no art. 195, I, da CF/1988 (na redação anterior à EC 20/98) não autoriza a incidência tributária sobre a totalidade das receitas auferidas pelos contribuintes, não sendo possível a convalidação posterior de tal imposição, ainda que por força da promulgação da EC 20/98;*

*d) é inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (base de cálculo do PIS e da COFINS), o que impede a incidência do tributo sobre as receitas até então não compreendidas no conceito de faturamento da LC nº 70/91;*

*e) desnecessária, no caso específico, lei complementar para a majoração da alíquota da COFINS, cuja instituição se dera com base no art. 195, I, da Carta Magna.*

*2. O legislador, com o crédito presumido do IPI, buscou incentivar as exportações, ressarcindo as contribuições de PIS e de COFINS embutidas no preço das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos pelo fabricante para a industrialização de produtos exportados. O produtor-exportador apropria-se de créditos do IPI que serão descontados, na conta gráfica da empresa, dos valores devidos a título de IPI.*

*3. O crédito presumido do IPI tem natureza jurídica de benefício fiscal, não se constituindo receita, seja do ponto de vista econômico-financeiro, seja do ponto de vista contábil, devendo ser contabilizado como "Recuperação de Custos". Portanto, não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.*

*3. 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.*

*4. Recurso especial não provido. [REsp 807.130/SC, Relatora Ministra Eliana Calmon, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2008, DJe 21/10/2008.]*

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. AGRAVO NÃO PROVIDO.**

1. "É pacífico o entendimento do STJ sobre a não incidência de COFINS/PIS tanto sobre o crédito presumido do IPI quanto sobre os insumos empregados na industrialização de produtos exportados" (REsp 1.130.033/SC, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma).

2. Agravo regimental não provido. [AgRg no Resp 1.163.994 - PR(2009/0210890-6), Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, PRIMEIRA TURMA, julgado em 1º/12/2011, DJe 19/12/2011.]

Com todo o respeito aos Eminentíssimos Ministros do STJ, entendo que a solução da questão relativa ao crédito presumido do IPI deve ser diferente.

Afasto, em primeiro lugar, a premissa de que o crédito presumido de IPI, se for receita, é decorrente de exportação.

Os valores do crédito presumido de IPI são concedidos a empresas produtoras exportadoras, em decorrência de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, no mercado interno, para utilização no processo produtivo de produto que, ao final, é exportado.

Não se trata de um direito relativo às operações de venda de produtos ou serviços para o exterior, porque não são recebidos como contraprestação destas operações, logo, não são decorrentes de exportação.

A pergunta que se faz é, pelo fato de que o crédito presumido de IPI não ser uma receita decorrente de vendas de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, estaria fora do alcance da tributação pela Cofins e pela Contribuição para o PIS/Pasep cumulativas?

Penso que para responder essa pergunta é necessário debruçar-se no contexto em que o STF deu à palavra faturamento ao declarar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, afastando o alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins para receitas estranhas ao conceito de faturamento.

O STF no RE 585.235/MG decidiu que é inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Com esta decisão, em relação aos valores tributados, temos primeiro de verificar se estes ingressos de recursos são receitas e, em sendo receitas, se estão encaixadas no conceito de faturamento ou receita operacional típica.

O STF, apesar de declarar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, lançou evidentes sinais a respeito do real alcance do que seria faturamento para fins de composição da base de cálculo dos tributos a ele incidentes. De fato, as decisões e pronunciamentos dos Ministros do STF tem deixado a entender que o faturamento corresponde ao somatório das receitas provenientes das atividades empresariais típicas.

No recurso extraordinário 401.348, o Ministro Cezar Peluso em decisão monocrática deu provimento ao recurso para que não incluísse na base de incidência do PIS, receita estranha ao seu faturamento, *in verbis*:

*1. Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão que declarou a constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, relativo ao alargamento da base de cálculo do PIS. 2. Consistente o recurso. A tese do acórdão recorrido está em aberta divergência com a orientação da Corte, cujo Plenário, em data recente, consolidou, com nosso voto vencedor declarado, o entendimento de inconstitucionalidade apenas do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, **que ampliou o conceito de receita bruta, violando assim a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais** (cf. RE nº 346.084PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO; RE nº 357.950RS, RE nº 358.273RS e RE nº 390.840MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, todos julgados em 09.11.2005. Ver Informativo STF nº 408, p. 1). 3. Diante do exposto, e com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, conheço do recurso e dou-lhe provimento, para, concedendo a ordem, excluir, da base de incidência do PIS, receita estranha ao faturamento do recorrente, entendido esse nos termos já suso enunciados. (Grifei)*

Já no julgamento do recurso extraordinário 346.084PR, o mesmo Ministro Cezar Peluso esclareceu o seu entendimento a respeito do conceito de faturamento:

*"Com a deslocação histórica do foco sobre a importância econômica e a tipificação dogmática da atividade comercial, do conceito de comerciante para o de empresa, **justifica-se rever a noção de faturamento para passasse a denotar agora as vendas realizadas pela empresa e relacionadas à sua "atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços"**, como consta hoje do art. 966 do Código Civil.*

(...)

*"Quando me referi ao conceito construído sobretudo no RE 150.755, sob a expressão "receita bruta de venda de mercadorias e prestação de serviço", quis significar que **tal conceito está ligado a ideia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se inclui todo incremento patrimonial resultante do exercício de atividades empresariais típicas.**" (Grifei) folha 1254*

(...)

O Ministro Marco Aurélio, por sua vez, expressou entendimento, no mesmo RE nº 346.084/PR, reproduzindo voto que proferira anteriormente, no sentido da constitucionalidade do art. 3º da Lei 9.718, de 1998, exceto para o § 1º que expandira em demasia o conceito de receita bruta para fins de tributação da Cofins, e que a receita bruta, como sinônimo de faturamento, refere-se à atividade principal da empresa, *in verbis*:

*“O Tribunal estabeleceu a sinonímia “faturamento/receita bruta”, conforme decisão proferida na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 11/ DF receita bruta evidentemente apanhando a atividade precípua da empresa.*

*(...)” (grifou-se)*

Ainda nessa direção, o Ministro Carlos Britto consignou no RE nº 346.084/PR a identidade entre faturamento e receita operacional, esta constituída por ingressos que decorrem da razão social da empresa, que foi o sentido de faturamento expresso no art. 2º da LC nº 70, de 1991, *in verbis*:

*“Por isso, estou insistindo na sinonímia “faturamento” e “receita operacional”, exclusivamente, correspondente àqueles ingressos que decorrem da razão social da empresa, da sua finalidade institucional, do seu ramo de negócio, enfim.” (Grifei)*

*(...)*

Como visto, nas manifestações da Suprema Corte, o termo faturamento não se restringe àquele conceito antigo de que decorre única e exclusivamente da emissão de faturas correspondentes a emissão de notas fiscais de vendas de bens ou de prestação de serviços. Prova contundente desta conclusão é a discussão que se trava no STF a respeito da incidência ou não do PIS e Cofins sobre as receitas financeiras das Instituições Financeiras, pois é de conhecimento comum que nestes casos não há a correspondente emissão de faturas comerciais e de serviços. Neste sentido destaco abaixo trecho de brilhante voto do Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède no Acórdão nº 3302-003.239 no qual se discutia a tributação do PIS e Cofins sobre as referidas receitas:

*(...)*

Por fim, o alcance do termo faturamento ou receita bruta abarcando a atividade empresarial típica restou assente no RE 585.2351/MG, no qual reconheceu-se a repercussão geral do tema concernente ao alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins prevista no §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, e reafirmou-se a jurisprudência consolidada pela Corte Suprema nos leading cases. Transcreve-se a ementa:

*EMENTA. RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ DE 1º.9.2006; REs nº 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006).*

*Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98.*

*ACÓRDÃO*

*Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade, em resolver questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa.*

*Brasília, 10 de setembro de 2008*

*Ministro Cezar Peluso*

*Relator*

*No voto, o Ministro Cezar Peluso consignou:*

*“1. O recurso extraordinário está submetido ao regime de repercussão geral e versa sobre tema cuja jurisprudência é consolidada nesta Corte, qual seja, a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, violando, assim, a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais....” (grifei)*

Salienta-se, ainda, que a incidência de PIS e Cofins, especificamente, sobre as receitas financeiras das instituições financeiras está sendo julgada no RE 609.096/RS, no qual foi reconhecida a repercussão geral do tema, em 03/03/2011, o que implica reconhecer que a matéria não foi objeto dos julgamentos dos RREE nº 346.084/PR; nº 357.950/RS; nº 358.273/RS; e nº 390.840/MG e, conseqüentemente, ainda não foi decidida pela Suprema Corte.

Frise-se que no AG.REG. no RE 582.258 /MG, o Ministro relator Ricardo Lewandowski, em 06/04/2010, esclareceu que a inclusão das receitas financeiras auferidas pelas instituições financeiras não se confundiam com o debate acerca da inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, conforme se depreende da ementa a seguir:

*EMENTA: CONSTITUCIONAL. LEGISLAÇÃO APLICADA APÓS O RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO SUPREMO. INCLUSÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS AUFERIDAS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS NO CONCEITO DE FATURAMENTO. MATÉRIA ESPECÍFICA NÃO PREQUESTIONADA. DECISÃO DE RECONSIDERAÇÃO QUE ALTERA O CONTEÚDO DECISÓRIO E CONTRARIA AS RAZÕES DE DECIDIR DA DECISÃO RECONSIDERADA. REABERTURA DE PRAZO PARA RECORRER. AGRAVO IMPROVIDO.*

*I - O STF não tem competência para determinar, de imediato, a aplicação de eventual comando legal em substituição de lei ou ato normativo considerado inconstitucional.*

*II - A discussão sobre a inclusão das receitas financeiras auferidas por instituições financeiras no conceito de faturamento para fins de incidência da COFINS não se confunde com o debate envolvendo a constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/989. Ausência de prequestionamento da primeira matéria, que impossibilita a análise do recurso quanto ao ponto.*

*III - Alteração da parte dispositiva de decisão, de forma a contrair ou exceder os fundamentos mantidos na decisão modificada, não configura mera correção de erro de fato, mas caracteriza nova decisão, a justificar a reabertura do prazo para recurso.*

*IV - Agravo regimental improvido.”*

Destarte, entendo que a declaração de inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 nos *leading cases* não afastou a tributação sobre as receitas oriundas do exercício das atividades empresarias típicas da base de cálculo do PIS e da COFINS, reconhecida no RE 585.2351/MG, o qual reafirmou a sujeição das receitas oriundas das atividades empresariais à incidência das contribuições. Ressalte-se que a repercussão geral reconhecida no referido RE implica sua reprodução nos julgamentos administrativos no âmbito do CARF, conforme disposto no art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Além disso, resta claro que o próprio STF entende que o tema específico relativo à tributação das receitas financeiras auferidas pelas instituições financeiras não foi objeto do debate sobre a inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998 travado nos *leading cases*, mas, pelo contrário, é tema específico do RE 609.096, submetido à repercussão geral.

(...)

Em resumo, a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, por si só, não é suficiente para decidir se há ou não a incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas decorrentes do aproveitamento do crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.363/96. Há que se perquirir se estes ingressos de recursos são receitas operacionais típicas da pessoa jurídica.

A natureza jurídica do ressarcimento de IPI previsto na Lei nº 9.363, de 1996, já foi discutida neste Conselho, tendo-se assentado ora tratar-se de receita operacional, ora de redução de custos. Entendo que o crédito presumido de IPI tem a característica de receita, assim entendida no sentido amplo estabelecido pela lei, pois o vocábulo receita, sem qualquer tipo de especificação, corresponde a todo ingresso que se integra positivamente ao patrimônio de uma entidade, provocando um aumento no seu ativo sem um correspondente aumento no passivo, o que é justamente o caso do crédito presumido do IPI de que trata o presente processo. Mesmo na hipótese de se entender como sendo uma recuperação de custos, não há como afastar o seu conteúdo como sendo de receita em seu conceito mais largo.

Nesse sentido, peço vênia para me socorrer também dos valiosos ensinamentos do ilustre ex-Conselheiro Solon Sehn no artigo denominado “Crédito Presumido de IPI e a Base de Cálculo de PIS e Cofins” publicado no volume 2 do livro “PIS e cofins à luz da Jurisprudência do CARF, fls. 519/537, *in verbis*:

(...)

Não há qualquer impedimento à cobrança do tributo no regime não cumulativo, **uma vez que a recuperação de custos integra a receita bruta da empresa**. Afinal, se o conceito de receita compreende o acréscimo patrimonial líquido, não há motivos para afastar de seu âmbito de significação o incremento resultante do recebimento do crédito presumido do IPI. O patrimônio compreende não só os bens, mas os direitos de crédito e todas as demais relações jurídicas de conteúdo econômico titularizadas pelo sujeito de direitos. Por conseguinte, a receita pode ser auferida não apenas mediante recebimento de dinheiro, mas pela aquisição de qualquer direito susceptível de apreciação pecuniária.

(...)

Portanto, no meu entender, não resta dúvida que o crédito presumido de IPI é receita do tipo operacional pois decorre das atividades operacionais da pessoa jurídica. Resta no entanto responder se ela é uma receita operacional típica, correspondente ao faturamento nos termos delineados pela Suprema Corte. Nesse sentido vale a pena repetir abaixo pequenos trechos das conclusões dos Ministros do STF, nos pronunciamentos e votos já transcritos acima:

### **Ministro Cezar Peluso**

*...ampliou o conceito de receita bruta, violando assim a noção de **faturamento** pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, **soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais...***

*...justifica-se rever a noção de faturamento para passasse a denotar agora as vendas realizadas pela empresa e **relacionadas à sua "atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços***

*...tal conceito está ligado a ideia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se inclui **todo incremento patrimonial resultante do exercício de atividades empresariais típicas.***

**Ministro Marco Aurélio**

*O Tribunal estabeleceu a sinonímia “faturamento/receita bruta”, conforme decisão proferida na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 11/ DF **receita bruta evidentemente apanhando a atividade precípua da empresa.***

**Ministro Carlos Ayres Britto**

*...correspondente àqueles **ingressos que decorrem da razão social da empresa, da sua finalidade institucional, do seu ramo de negócio...***

Do exposto, podemos concluir que não basta o ingresso de recursos estar caracterizado como receita operacional para englobarmos no conceito de faturamento delineado pelo STF. É necessário que esses ingressos, ou essas receitas, façam parte do objetivo social da empresa; que componham a sua atividade precípua ou a sua finalidade institucional; façam parte do propósito negocial para o qual a empresa foi criada. Portanto temos que buscar no âmbito do seu contrato social, qual a atividade fim que é perseguida, para definirmos se aquelas receitas compõem o seu faturamento para fins de aplicação do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

É importante destacar que esta busca pela definição da atividade fim da empresa não pode e nem deve ser extraída exclusivamente do seu contrato social, mas também da relevância e habitualidade em que determinada empresa exerce aquela atividade econômica, dado à possibilidade real de se omitir alguma atividade fim de seu contrato social. Situação que não é muito incomum de se verificar no meio empresarial.

O objeto social da empresa autuada pode ser visualizado na cláusula quinta de seu Contrato Social, fl. 44, *in verbis*:

QUINTA: A sociedade se dedicará no ramo de Fabricação e Comércio de Calçados e artefatos de couro, inclusive a exportação dos referidos produtos e importação de couros e matérias primas.

Nesse caso não há que se fazer maiores divagações sobre a natureza da receita decorrente do aproveitamento do crédito presumido do IPI. Evidente que não se trata de uma receita objetivada pela empresa e não compõe a sua finalidade institucional. Ela faz parte de suas atividades operacionais de rotina em face de um dispositivo legal, pelo qual o Estado, de forma unilateral, permitiu a obtenção desses créditos e determinou também a forma de sua operacionalização.

Portanto, concluo que o crédito presumido do IPI, apesar de ser uma receita operacional, não corresponde ao faturamento nos termos do art. 3º da Lei nº 9.718/98, não podendo ser incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins no regime cumulativo.

Assim, em relação ao período de incidência cumulativa da Cofins, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

## 2. Cofins não-cumulativa

No caso da Cofins não-cumulativa, a situação é mais simples, porque a declaração de inconstitucionalidade do parágrafo 1º, do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, não a alcança.

De acordo com a norma de incidência da Cofins não-cumulativa, esta contribuição incide sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil, ou seja, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, com exceção das exclusões previstas na própria lei.

Diz a Lei nº 10.833, de 29/12/2003, na redação vigente à época:

*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, 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.*

*§2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput*

*§3º Não integram a base de cálculo u que se refere este artigo as receitas:*

*I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota O (zero);*

*II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;*

*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;*

*h) 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.*

Uma vez que não há nenhuma exclusão específica relativa ao crédito presumido do IPI, a única hipótese de não incidência seria a consideração de que estes ingressos de recursos não teriam a denominação de receita, o que se afasta com base nas razões expostas acima, que levaram à conclusão de que o crédito presumido de IPI, previsto na Lei nº 9.363, de 1996, é sim receita.

Volto a me utilizar dos valiosos ensinamentos do ilustre ex-Conselheiro Solon Sehn no artigo denominado “Crédito Presumido de IPI e a Base de Cálculo de PIS e Cofins” publicado no volume 2 do livro “PIS e cofins à luz da Jurisprudência do CARF, fls. 519/537, *in verbis*:

(...)

*Não há qualquer impedimento à cobrança do tributo no regime não cumulativo, uma vez que a recuperação de custos integra a receita bruta da empresa. **Afinal, se o conceito de receita compreende o acréscimo patrimonial líquido, não há motivos para afastar de seu âmbito de significação o incremento resultante do recebimento do crédito presumido do IPI. O patrimônio compreende não só os bens, mas os direitos de crédito e todas as demais relações jurídicas de conteúdo econômico titularizadas pelo sujeito de direitos. Por conseguinte, a receita pode ser auferida não apenas mediante recebimento de dinheiro, mas pela aquisição de qualquer direito susceptível de apreciação pecuniária.***

*Por outro lado, embora a Lei nº 9.363/1996 faça referência a “ressarcimento”, deve-se ter presente que não se trata propriamente de uma indenização. A concessão do crédito constitui uma liberalidade, um ato unilateral do Poder Público, que não se confunde com as obrigações derivadas da responsabilidade extracontratual.*

*Tampouco se trata de reembolso, porque este pressupõe a recomposição do patrimônio devida em razão de uma despesa realizada por conta e ordem de outrem.*

(...)

*Os créditos presumidos são benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelo Poder Público, podendo apresentar natureza de subvenção de custeio (v.g. **crédito presumido do IPI para ressarcimento de contribuições previsto na Lei nº 9.363/1996**) ou de subvenção para investimentos (v.g. crédito presumido para incentivos da Lei nº 9.826/1999).*

*No primeiro caso, as subvenções integram o resultado da pessoa jurídica e, nessa condição, têm natureza de receita bruta do sujeito passivo. Portanto, devem ser incluídas na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, desde que se trate de contribuinte submetido ao regime não cumulativo...*

(...)

Assim, quanto à Cofins apurada em face da Lei nº 10.833/2003, regime de apuração da não-cumulatividade, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

### **Conclusão.**

Por todo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional da seguinte forma:

1) A Cofins cumulativa, Lei nº 9.718/98, não incide sobre o crédito presumido do IPI, por este não ser receita operacional **típica** da empresa atuada. Assim, nessa parte, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

2) A Cofins não-cumulativa, Lei nº 10.833/2003, incide sobre o crédito presumido do IPI, por este ser receita operacional da empresa atuada. Assim, nessa parte, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)  
Andrada Márcio Canuto Natal

## Voto Vencedor

Conselheira Vanessa Marini Ceconello, Redatora Designada

Com a devida vênia ao excelente voto do Ilustre Relator, a maioria do Colegiado entendeu por divergir e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, consoante fundamentos a seguir expostos.

A controvérsia analisada quando do julgamento do apelo especial centrou-se na possibilidade de exclusão do crédito presumido de IPI da base de cálculo da COFINS, uma vez admitido o recurso tão somente com relação a essa matéria.

O processo originou-se de auto de infração (fls. 05 a 20) lavrado para a cobrança de COFINS relativo aos períodos de apuração compreendidos entre 31/01/2000 a 31/01/2004, inclusive, abrangendo os regimes de apuração cumulativa e não-cumulativa da referida contribuição. Em seu voto, o nobre Relator reconheceu a não incidência da COFINS sobre o crédito presumido de IPI tão somente para o período da cumulatividade, entendendo pela tributação da verba na apuração pelo regime da não-cumulatividade. Por maioria de votos, decidiu a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais pela não inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo da COFINS para ambas as sistemáticas de apuração, cumulativa e não-cumulativa.

O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/1996, com alterações da Lei nº 10.276/2001, foi criado para fomentar as exportações, ressarcindo as empresas exportadoras dos valores pagos de PIS e COFINS sobre o preço dos insumos utilizados na produção dos bens.

O art. 1º da Lei nº 9.363/96 assim dispôs:

*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 nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.*

*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.*

Por ser o Sujeito Passivo exportador de seus produtos, utiliza-se do crédito presumido de IPI incidente sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, excluindo, ainda, referido montante da base de cálculo da COFINS, por não se tratar de receita.

O crédito presumido de IPI trata-se de instrumento de política fiscal para desonerar as exportações de produtos nacionais, pois sendo a exportação imune das contribuições sociais, nos termos do art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal, não há como ser recuperado diretamente o valor pago das contribuições na aquisição dos insumos, tendo sido criado o instrumento do crédito presumido de IPI. Nessa linha é a doutrina de Rocco Antonio Rangel Rosso Nelson, *in verbis*:

### ***“2.3 Espécies***

*Os incentivos fiscais podem ocorrer sobre as despesas e sobre as receitas públicas. A partir dessas duas facetas da matéria financeira serão anotados os incentivos fiscais quanto às suas espécies.*

*É salutar destacar que os incentivos, seja sobre as despesas, seja sobre a receita, são fenômenos relacionados, podendo se dizer que são "faces da mesma moeda", constituindo diferenças apenas no aspecto formal, doravante a consequência financeira será a mesma*

#### ***2.3.1 Dos Incentivos Fiscais sobre as Despesas Públicas***

*No que se refere aos incentivos fiscais, sobre as despesas, estes podem ser na modalidade de subvenção, créditos presumidos e subsídios.*

[...]

##### ***2.3.1.2 Créditos Presumidos***

*A desoneração, no que tange aos créditos presumidos, seria a presunção do recolhimento de um tributo (este que de fato não ocorreu), o qual se constituirá quando vier a beneficiar o contribuinte, ou seja, quando a presunção legal constituir-se em um valor menor do que o valor real 40. É um incentivo cuja natureza varia com a normatividade dada em lei, fazendo as vezes de isenção, subvenção ou mera redução da base de cálculo 41.*

*Afira-se o caso do crédito presumido, para o IPI, previsto na Lei nº 9.363/96, que tem por finalidade favorecer a exportação de mercadorias de fabrico nacional, a partir de insumos adquiridos no mercado interno.*

*O art. 153, § 3º, III, da Constituição Federal 42 determina a regra imunizante do IPI, no que tange aos produtos industrializados para exportação. Todavia, a presente imunidade não se aplica às contribuições especiais do PIS/Pasep e Cofins.*

*De tal sorte, com a finalidade de favorecer a exportação, permitindo um preço do produto mais competitivo no cenário internacional, a Lei nº 9.363/96 cria o crédito presumido, que ressarcirá as empresas exportadoras em relação aos valores pagos a título de 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.”*

*NELSON, Rocco Antonio Rangel Rosso. Dos Incentivos Fiscais no Brasil. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas/Edições/45 - Jul/Ago 2014.*

Assim, caracteriza-se o crédito presumido de IPI como recuperação de custos, não podendo ser enquadrado como receita, pois seu escopo é, justamente, ressarcir os valores pagos pela empresa exportadora a título de PIS e COFINS na aquisição de insumos empregados na industrialização dos bens a serem exportados.

Pode-se conceituar receita como o ingresso de recursos financeiros no patrimônio da empresa de forma definitiva. Além disso, o faturamento, como espécie de receita, constitui-se de valores decorrentes unicamente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços. Por isso, em nenhum dos dois conceitos, poder-se-ia enquadrar o crédito presumido de IPI, que se trata, isto sim, de ressarcimento de tributos – recuperação de custos tributários, não acrescendo riqueza nova oriunda da atividade empresarial.

É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de ser cabível a exclusão do crédito presumido de IPI da base de cálculo da COFINS, tanto no regime cumulativo quanto não-cumulativo de incidência, conforme se extrai das ementas de julgados a seguir transcritas, *in verbis*:

*TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – LEIS 9.363/96 E 10.276/2001 – NATUREZA JURÍDICA – NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS.*

*1. O STJ e o STF já definiram que: a) a base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento, que equivale à receita bruta, resultado da venda de bens e serviços pela empresa;*

*b) a Lei 9.718/98, ao ampliar a base de cálculo do PIS e da COFINS e criar novo conceito para o termo "faturamento", para fins de incidência da COFINS, com o objetivo de abranger todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, invadiu a esfera da definição do direito privado;*

*c) a noção de faturamento inscrita no art. 195, I, da CF/1988 (na redação anterior à EC 20/98) não autoriza a incidência tributária sobre a totalidade das receitas auferidas pelos contribuintes, não sendo possível a convalidação posterior de tal imposição, ainda que por força da promulgação da EC 20/98;*

*d) é inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (base de cálculo do PIS e da COFINS), o que impede a incidência do tributo sobre as receitas até então não compreendidas no conceito de faturamento da LC nº 70/91;*

e) desnecessária, no caso específico, lei complementar para a majoração da alíquota da COFINS, cuja instituição se dera com base no art. 195, I, da Carta Magna.

2. O legislador, com o crédito presumido do IPI, buscou incentivar as exportações, ressarcindo as contribuições de PIS e de COFINS embutidas no preço das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos pelo fabricante para a industrialização de produtos exportados. O produtor-exportador apropria-se de créditos do IPI que serão descontados, na conta gráfica da empresa, dos valores devidos a título de IPI.

**3. O crédito presumido do IPI tem natureza jurídica de benefício fiscal, não se constituindo receita, seja do ponto de vista econômico-financeiro, seja do ponto de vista contábil, devendo ser contabilizado como "Recuperação de Custos". Portanto, não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.**

**3. 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.**

4. Recurso especial não provido.

(REsp 807.130/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2008, DJe 21/10/2008)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA: RESP 993.164/MG. AGRAVO NÃO PROVIDO.

***1. É pacífico o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, disciplinado pela Lei 9.363/96, constitui benefício fiscal de que gozam as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS.***

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1244633/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2013, DJe 25/03/2013)

Com base nessas considerações, entende-se não ser cabível a inclusão dos valores relativos ao crédito presumido de IPI na base de cálculo da COFINS apurada pelo regime cumulativo e não-cumulativo de incidência.

Processo nº 13052.000194/2005-01  
Acórdão n.º **9303-004.617**

**CSRF-T3**  
Fl. 513

---

Nacional. Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello