



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

Processo n° 13770.000709/2003-97
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-008.573 – 3ª Turma
Sessão de 15 de maio de 2019
Matéria 61.858.4339 - PIS - Base de Cálculo - Inclusão dos valores ressarcidos de crédito presumido de IPI
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ARCELORMITTAL TUBARAO COMERCIAL S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO COMPROVAÇÃO. NEGATIVA DE SEGUIMENTO.

Não resta demonstrada a necessária divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigma quanto não há similitude fática entre os julgados, bem como quando as teses jurídicas apresentam resultados convergentes. No caso dos autos, não há comprovação da similitude fática pois o acórdão recorrido tratou de frete de venda, enquanto os acórdãos paradigmas debruçaram-se sobre os fretes de insumos e de produtos acabados entre os estabelecimentos da empresa; além disso, em todos os julgados restou assente a possibilidade de reconhecimento do crédito sobre os fretes de venda tão somente a partir de 01 de fevereiro de 2004, data de início de vigência do inciso IX, do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 (aplicável ao PIS por força do seu art. 15).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO DO PIS. INCLUSÃO.

O crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96 integra a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não cumulativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em

dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Tratam-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pela Contribuinte ARCELORMITTAL DO BRASIL S/A, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3201-002.114**, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 17/03/2016, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI N.º 9.363/96. BASE DE CÁLCULO DO PIS. EXCLUSÃO.

O crédito presumido de IPI de que trata a Lei n.º 9.363/96 não integra a base de cálculo do PIS apurado no regime não cumulativo.

PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

É passível de creditamento a aquisição de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo.

INSUMO. CONCEITO.

As contribuições incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços necessários, essenciais e pertinentes empregados no processo produtivo.

BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PIS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS não dá direito ao crédito.

Recurso voluntário provido em parte.

Não resignada com a decisão, a Fazenda Nacional insurge-se quanto à possibilidade de inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo da contribuição para o PIS não-cumulativo. Traz como paradigmas os acórdãos nº 201-77.681 e 9303-002.609.

No despacho de exame de admissibilidade, de 20/06/17, foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, por ter entendido o Presidente da 2ª Câmara como comprovada a divergência jurisprudencial.

De outro lado, a Contribuinte interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação à possibilidade de creditamento de gastos como fretes nas operações de venda da produção, consoante interpretação conjunta dos incisos II e IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 3102-001.981 e 3401-002.075.

Conforme despacho de exame de admissibilidade, de 20/06/17, foi dado seguimento ao recurso especial da Contribuinte somente com relação a essa matéria da possibilidade de creditamento com fretes, por ter entendido o Presidente da 2ª Câmara como comprovada a divergência jurisprudencial.

Ambos os recursos foram devidamente contra-arrazoados.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Ceconello, Relatora.

Em votação submetida ao Colegiado da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o presente voto da Relatora restou vencido tão somente quanto ao mérito do recurso especial da Fazenda Nacional, prevalecendo o posicionamento pelo seu provimento.

Admissibilidade

Recurso especial da Fazenda Nacional

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL atende aos requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (anteriormente Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

Recurso especial do Contribuinte

De outro lado, o recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte ARCELORMITTAL TUBARÃO COMERCIAL S.A., embora tempestivo, não atende a todos os pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, em especial, não houve a adequada comprovação da divergência jurisprudencial.

Com relação ao creditamento de frete na operação de venda, no Acórdão recorrido, restou decidido ter sido acertada a glosa, pois referido crédito teria sido admitido somente a partir de 01 de fevereiro de 2004, nos termos do art. 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/2003.

Em sede de recurso especial, aduz o Contribuinte ter direito ao crédito de PIS em relação ao frete na operação de venda em períodos anteriores a fevereiro de 2004, portanto, anteriormente à vigência dos artigos 3º, inciso IX, e 15 da Lei n.º 10.833/2003. Para comprovar a divergência jurisprudencial, colacionou como paradigmas os acórdãos n.º 3102-001.981 e 3401-002.075, cujas ementas são as seguintes:

Acórdão 3102-001.981

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/04/2004

DIREITO AO CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS RATEIO. VENDAS AO EXTERIOR. RECEITAS DE PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME CUMULATIVO. INEXISTÊNCIA

Relativamente aos fatos ocorridos anteriormente à vigência do inciso IV do § 3º do art. 10 da Lei nº 10.637/02, com a redação dada pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, não dão direito a crédito da Contribuição para o PIS, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637/02, os custos, despesas ou encargos vinculados à receita de vendas, no mercado interno ou externo, de produtos de que trata a Lei nº 10.485/02, por se tratar de produtos sujeitos até então ao regime cumulativo, por expressa determinação legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. TRANSPORTE DE INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.

A inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o qual estabelece que o frete na operação de venda suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos, é disposição que amplia (e não reduz) o direito ao crédito estabelecido no inciso II desse mesmo dispositivo legal. O frete na aquisição de insumos dão direito ao crédito, por força do que prescreve o próprio inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 ou da Lei nº 10.833/04.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Acórdão 3401-002.075

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

COFINS-EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO. INSUMOS. COMISSÕES PAGAS.

A falta de explicação sobre a natureza do valor pago a título de “comissões” impede a análise quanto ao seu aproveitamento para fins de crédito da não-cumulatividade a ser objeto de ressarcimento.

COFINS-EXPORTAÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS. DIREITO A CRÉDITO. LEI Nº 10.833/2003, ART. 3º, INCS. II E IX.

A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.

COFINS-EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DIMINUIÇÃO EM FACE DE AUMENTO DA BASE DE CÁLCULO. ADIÇÃO DE OUTRAS RECEITAS. ESTORNO DE DESPESAS.

O estorno de despesa feito a crédito de uma conta de receitas, por si só, não caracteriza receita nova a sofrer a incidência da contribuição.

COFINS-EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO. OPOSIÇÃO ESTATAL CONSTANTE. TAXA SELIC. CABIMENTO. APLICAÇÃO ANALÓGICA DE DECISÃO DO STJ EM RELAÇÃO A CRÉDITO DE IPI.

Ocorrendo a vedação ao aproveitamento de crédito escritural, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exsurto legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco. Aplicação por analogia de entendimento do STJ em se de recurso repetitivo quando tratou da atualização monetária de crédito de IPI.

Recurso Voluntário provido em parte.

Consoante se depreende das ementas, não há a necessária similitude fática entre os acórdãos indicados como paradigmas e o caso dos autos, pois aqueles referem-se à possibilidade de creditamento de frete de insumos e/ou de produtos acabados entre estabelecimentos, e não da hipótese de frete na operação de venda, previsão contida no inciso IX, do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003.

A assertiva fica mais clara com a transcrição de trechos dos acórdãos paradigmas demonstrando não tratarem da hipótese do frete de venda, *in verbis*:

Acórdão 3102-001.981

Por fim, cabe analisar o direito ao crédito em relação ao frete que, no caso concreto, se refere exclusivamente ao transporte de insumos.

De acordo com a fiscalização, o creditamento sobre despesas com frete somente passou a ser permitido a partir de fevereiro de 2004, quando se fizeram sentir os efeitos da Lei n.º 10.833, de 2003, notadamente seus art. 3º, 15 e 93. Por conta disso e tendo em vista que as despesas com frete em questão teriam sido incorridas em 2003, glosou os créditos dela decorrentes. Esse entendimento foi acompanhado pela autoridade recorrida que manteve a glosa desses valores.

Ocorre que referidas autoridades olvidaram-se que o frete a que se refere o inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/04, aplicável à contribuição ao PIS em face das disposições do art. 15 deste mesmo diploma legal, é apenas o frete da operação de venda, e não o frete na compra de insumos como ocorre no caso concreto. *Por conta disso, a vigência temporal indicada pelas decisões proferidas nesse processo, jamais poderia servir de fundamento seja para o deferimento ou indeferimento do presente crédito, haja vista que a norma em questão analisa situação diversa da pleiteada pela Recorrente. Reafirme-se, no caso concreto se refere apenas ao frete de insumos.*

Acórdão 3401-002.075

*A norma introduzida pelo inc. IX, acima, segundo a qual a armazenagem e o frete contratados junto a pessoas jurídicas residentes no Brasil e suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos a partir de 1º de fevereiro de 2004, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. **Com base no inciso II (mais antigo, quando considerada a não-cumulatividade do PIS, em vigor desde dezembro de 2002) os fretes entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, de insumos e produtos acabados (vendidos ou não), já davam direito a crédito.***

O que importa averiguar, a meu ver, é se o transporte é de insumos, de produtos acabados (não vendidos) ou de produtos já vendidos. Fosse transporte de imobilizado, de material de escritório ou de trabalhadores do setor administrativo, por exemplo, não devia ser admitido crédito. Mas, como informado no voto vencido, a situação destes autos é de insumos e produtos acabados.

Em três momentos – um inicial, quando transportados insumos; outro intermediário, quando transportados produtos acabados, mas não vendidos; e um final, quando entregues produtos vendidos – o crédito deve ser concedido, seja pela norma extraída do inc. II (transporte entre os estabelecimentos da mesma empresa, inclusive antes de 1º fevereiro de 2004 na hipótese do PIS) ou pela do inc. IX (entrega dos produtos vendidos aos adquirentes, nesta hipótese a partir de 1º de fevereiro de 2004, já que introduzida norma específica com vigência a partir dessa data, a mesma que contemplou os custos com armazenagem).

Destaco que o inc. II, ao dizer “bens e serviços, utilizados como insumo”, “inclusive combustíveis e lubrificantes”, não descarta o crédito apurado com base nos fretes, desde que tidos como insumos. Pelo contrário: tanto o crédito pode ser apurado com base nos combustíveis e lubrificantes consumidos no transporte realizado pela própria empresa, quanto nos fretes, desde que estes sejam relativos a insumos, produtos acabados ou para entrega das mercadorias vendidas. O que o inc. II parecia não admitir era o crédito com origem nos combustíveis – ou no frete, no caso do transporte contratado – do transporte para entrega das mercadorias vendidas (ou o “frete na operação de venda”, conforme a expressão utilizada pelo legislador na Lei nº 10.833/2003). Para abranger também este último crédito é que foi introduzido o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, até então inexistente na não-cumulatividade do PIS.

(grifou-se)

Deve-se mencionar, ainda, que em ambas as decisões indicadas como paradigmas foi esclarecido ser possível o aproveitamento do frete na operação de venda somente a partir de fevereiro de 2004, data de início da vigência do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, com aplicação também para o PIS por força do art. 15 do mesmo diploma legal.

Há, portanto, uma convergência entre as teses jurídicas do recorrido e daqueles apontados como representativos do dissenso. Também por essa razão, não resta cumprido o requisito da necessária demonstração de divergência jurisprudencial.

Dessa forma, não deve ser conhecido o recurso especial do Contribuinte por ausência de similitude fática entre os julgados e convergência de entendimentos entre os julgados.

Mérito

No mérito, tendo prosseguimento tão somente o recurso especial da Fazenda Nacional, o litígio centra-se em torno da (im)possibilidade de inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo do PIS.

Com relação à não inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo do PIS, adota-se como razões de decidir aquelas expostas no acórdão recorrido, que passam a integrar o presente voto:

[...]

O primeiro diz com a inclusão, na base de cálculo do PIS/Cofins, do valor do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996. Embora com a nossa discordância, esta Turma firmou-se no sentido de sua impossibilidade, tal como restou assentado no Acórdão nº 3202001.478, de 25/02/2015, relatado pelo il. Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri, cujos fundamentos passamos a adotar como razão de decidir:

A matéria em litígio refere-se à definição da correta base de cálculo do PIS e da Cofins, mais especificamente, em decidir se há incidência do PIS e da Cofins sobre valores recebidos pela Recorrente a título de “crédito presumido do IPI”, em ressarcimento do PIS e Cofins incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de insumos utilizados no processo produtivo de empresa produtora e exportadora.

Em julgados anteriores (Acórdãos nº 3201000.777, de 12/08/2011, nº 3202000.453, de 14/08/2012, 3202000.831, de 24/07/2013) já tive a oportunidade de manifestar-me sobre matéria similar à que se discute nestes autos. Naqueles julgados posicionei-me no sentido de que não deve ser incluído na base de cálculo do PIS/Cofins o “crédito presumido do ICMS”, assim como em relação a não incidência das contribuições sobre os valores decorrentes da “cessão de crédito do ICMS” (registre-se, por oportuno, que sobre esta última matéria o STF decidiu no RE 606.107/RS, em sessão plenária de 22/05/2013, sobre a sistemática de repercussão geral, que não incidem a Cofins e o

PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros) Mutadis mutandis, mantenho neste julgado o mesmo entendimento proferido naqueles acórdãos, como passo a elucidar.

Ab initio, devemos entender qual a natureza jurídica dos citados “créditos presumidos do IPI”. Vejamos.

O benefício fiscal em discussão, instituído pelo art. 1º da Lei nº 9.363/96, é um instrumento de política fiscal destinado a desonerar as exportações de produtos nacionais, que consiste no creditamento de IPI (“crédito presumido”) para compensar os valores de PIS/COFINS embutidos nos preços de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos pelo produtor/exportador para serem utilizados na produção/fabricação dos produtos exportados.

Em outras palavras: o produtor ao adquirir insumos para utilização em seu processo produtivo paga indiretamente o PIS e a Cofins (que estão embutidos no preço dos insumos), de modo que poderia tomar crédito destes tributos a ser descontado do valor a recolher no momento da venda no mercado interno.

Ocorre que na exportação dos produtos as contribuições sociais são imunes (art. 149, parágrafo 2º, inciso I/CF), de modo que não há como recuperar diretamente as contribuições pagas em relação aos insumos. Daí, a Lei nº 9.363/96 ter instituído o “crédito presumido do IPI”, para mitigar os efeitos tributários decorrentes de etapas anteriores (aquisição dos insumos).

O legislador, a fim de possibilitar a desoneração, estabeleceu fórmulas para apuração do valor que “presumidamente” corresponderia ao montante do PIS e da Cofins incorporado ao valor dos referidos insumos, com o intuito de ressarcir a empresa produtora/exportadora do ônus das contribuições já recolhidas.

Anote-se, portanto, o crédito presumido do IPI, ao fim e ao cabo, visa precisamente “devolver” ao produtor/exportador o valor (presumido) das contribuições que fora incorporado ao preço dos insumos por ele adquiridos.

O cerne da questão em litígio reside na possibilidade ou não desse “crédito presumido do IPI” ser considerado receita e assim integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins que deverão ser pagos pela empresa beneficiária daquele crédito presumido.

Aos olhos do Fisco, trata-se de “receita”. Ouso discordar!

A meu ver, seria ilógico que o Estado-Fisco criasse um mecanismo para ressarcir/devolver o valor anteriormente pago de PIS/Cofins ao produtor/exportador e, num segundo momento, fizesse incidir estas mesmas contribuições sobre esse valor ressarcido. Seria dar com uma mão e retirar com a outra!

Se a Lei nº 9.363/96, que instituiu o benefício fiscal, teve o claro objetivo de desonerar as exportações, não faz sentido exigir as

citadas contribuições justamente sobre o montante equivalente ao estímulo fiscal instituído para fomentar as exportações do País. Tal entendimento colide frontalmente com o escopo da norma legal.

Ademais, se a própria Lei diz que o produtor/exportador fará jus a crédito presumido como forma de “ressarcimento” das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições de insumos para utilização no processo produtivo, por óbvio não se trata de uma “receita”. Confira-se o dispositivo legal:

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. (negritei)

Adotar o entendimento de que o “crédito presumido do IPI”, prescrito na Lei como um “ressarcimento”, é receita tributável seria criar uma incidência tributária não prevista na norma de regência. Estaríamos alterando o sentido do art. 1º da Lei nº 9.363/96 para tratar o recuperação/ressarcimento do custo dos tributos como uma receita do contribuinte. Não pode o Fisco fazer incidir as contribuições (PIS ou Cofins), por analogia, para fatos não previstos na hipótese de incidência. A atividade de lançamento de tributos deve respeitar o princípio da legalidade (art. 150, I, CF).

Nesse sentido, trago à colação lição de Leandro Paulsen especificamente à ressarcimento ou recuperação de custos tributários (in “Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência”, editora Livraria do Advogado, 9ª ed., p. 471/472), in verbis :

Nem todo ingresso ou lançamento contábil a crédito constitui receita, que, para ser tributada, deve evidenciar riqueza reveladora de capacidade contributiva. Não pode o Fisco exigir contribuição sobre o simples ressarcimento por tributo pago indevidamente ou sobre o creditamento que visa a compensar custos tributários. (...)

Em qualquer hipótese, tratando-se de despesa ou custo anteriormente suportado, sua recuperação econômica em qualquer período posterior, enquanto suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial, não ostenta qualidade para ser rotulada de receita, pela ausência do requisito da contraprestação por atividade ou de negócio jurídico (materialidade), além de faltar o atributo da disponibilidade de riqueza nova.

A recuperação de custo ou de despesa pode ser equiparada aos efeitos da indenização, pela similitude no caráter de recomposição patrimonial (...)”.

De outro lado, na boa doutrina encontramos os seguintes conceitos jurídicos para o termo “receita”:

Tércio Sampaio Ferraz Júnior afirma que *“receita é a quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do resultado, conforme o tipo de atividade por ela exercida”* (Revista Forum de Direito Tributário, número 28).

Geraldo Ataliba assegura que *“o conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda a entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe.”* (Estudos e pareceres de direito tributário”, Revista dos Tribunais, São Paulo, vol. I, p. 81).

Paulo de Barros Carvalho aduz que *“...o termo ‘receita’ é gênero, susceptível de ser dividido em subclasses. O ‘faturamento’ figura como exemplo nítido, pois abrange apenas as receitas decorrentes de vendas de mercadorias e serviços”*. Arremata o jurista:

“Receita é o acréscimo patrimonial que adere definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica, não a integrando quaisquer entradas provisórias, representadas por importâncias que se encontrem em seu poder de forma temporária, sem pertencer-lhes em caráter definitivo.”
(em *Direito Tributário, Linguagem e Método*. Noeses, São Paulo: 2008, p. 728/729).

José Antônio Minatel afirma que *“receita é o conteúdo material qualificado pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos”* (Caderno de Direito Tributário 2006, EMAGIS – Escola da Magistratura do TRF da 4ª. Região).

Com base nas diversas proposições acima elencadas, podemos conceituar “receitas” como os ingressos definitivos de recursos financeiros no patrimônio da empresa (Ataliba, Paulo de Barros e Minatel), reveladores de riqueza nova (Leandro Paulsen) e, desde que, oriundas do exercício de suas atividades empresariais, em acepção ampla (Tércio e Minatel). O “faturamento”, por sua vez,

como uma espécie do gênero “receitas”, que decorrem do ingresso definitivo de recursos oriundos exclusivamente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços.

No caso em tela, não houve ingresso de recurso revelador de riqueza nova oriundo do exercício de sua atividade empresarial e, conseqüentemente, não houve o auferimento de “receita”, e muito menos de “faturamento”. Houve mero ressarcimento de tributos (uma recuperação de custos tributários), sob a forma de crédito presumido, não podendo ser tratado como se fosse um ingresso de recurso, oriundo da atividade empresarial do contribuinte, inexistindo, por isso mesmo, manifestação de riqueza passível de ser tributada.

Destarte, não consigo vislumbrar como um ressarcimento das contribuições (pagas sobre as aquisições de insumos utilizadas no processo produtivo), operacionalizada através de um mecanismo de “crédito presumido do IPI” (escritural que reduzirá o montante do IPI a pagar), pode ser caracterizado como uma “receita auferida” ou “faturamento auferido”.

É de concluir-se, portanto, que o ressarcimento de tributos está fora do conceito de receita ou de faturamento!

Não há subsunção do fato concreto (ressarcimento das contribuições por meio da concessão de “crédito presumido do IPI”) à hipótese normativa (“auferir receita ou faturamento”), portanto, não se instaurará o conseqüente a norma (relação jurídico-tributária /obrigação tributária).

Não bastasse tudo o que foi exposto, ainda que se considerasse o crédito presumido de IPI como receita (o que não pensarmos ser!), restaria incabível a sua inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS porque as receitas decorrentes de exportações são imunes dessas contribuições (art. 149, § 2º, I, da CF).

No que toca à jurisprudência administrativa, na mesma linha de entendimento adotado em meu voto, transcrevo ementa do Acórdão nº 9303001.648, proferido na Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 03/10/2011, de relatoria do i. Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda (em votação unânime):

Ementa:

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/05/1999 a 30/04/2003

LEI Nº 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. EXPORTAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

O objetivo da Lei nº 9.363/96 é desonerar o PIS/COFINS do produto exportado. O montante referente ao crédito presumido de IPI, consoante a referida lei, não possui

natureza jurídica de receita e, portanto, não compõe a base de cálculo da COFINS.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. DECISÃO DEFINITIVA DO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal, através do seu órgão plenário, já se posicionou de forma definitiva quanto à inconstitucionalidade do disposto no § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, com a reafirmação da sua jurisprudência, no julgamento do RE nº 582.235/MG, reconhecido como de repercussão geral, tendo se deliberado, ainda, neste caso, pela edição de súmula vinculante.

APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 4º DO DECRETO Nº 2.346/1997 E DO ARTIGO 62 DO RICARF. Nos termos do parágrafo único do artigo 4º do Decreto nº 2.346/1997, na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Esse entendimento é corroborado pelo disposto no artigo 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, que permite aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação, sob fundamento de inconstitucionalidade, de dispositivo que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Por fim, registre-se ainda que "é pacífico o entendimento do STJ no sentido de que o crédito presumido do IPI não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS", conforme se depreende dos julgados cujas ementas transcrevemos a seguir:

AgRg no Ag 1357791/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 04/06/2013. Ementa: TRIBUTÁRIO PIS. COFINS. AGRAVO REGIMENTAL. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Descabe a esta Corte emitir juízo de valor em agravo regimental sobre tese que não foi objeto do recurso especial. Inovação do feito que não se admite.

2. É pacífico o entendimento do STJ no sentido de que o crédito presumido do IPI não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS. Precedentes.

3. Agravo regimental não provido.

AgRg no REsp 1244633/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, julgado em 19/03/2013. Ementa: 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.

(grifou-se)

[...]

Portanto, os valores do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, não devem compor a base do cálculo do PIS/Cofins.

Portanto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Dispositivo

Diante do exposto, não se conhece do recurso especial do Contribuinte e nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Em que pesem a clareza e a objetividade do voto da Ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para dela discordar, quanto à inclusão das receitas decorrentes do Ressarcimento de Créditos Presumidos de IPI, na Base de Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo.

Com efeito, a Fazenda Nacional defende, em seu Recurso Especial, que o valor do Crédito Presumido de IPI, ressarcido, caracteriza receita e assim deve compor base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002. Concordo com esse entendimento e a linha de raciocínio para chegar nessa conclusão é simples, conforme a seguir apresentado.

Partimos do disposto no caput do Art. 1º da referida Lei nº 10.637, de 2002, que definia à época do fato gerador que a contribuição para o PIS/Pasep teria como fato gerador o faturamento mensal, entendido como o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Abaixo, encontra-se reproduzido o referido dispositivo:

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.

Já, o Crédito Presumido do IPI tem sua definição dada pelo Art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996. Trata-se de um montante recebido do Estado, como ressarcimento do valor do PIS/Pasep e da Cofins, incidente sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo. A seguir, encontra-se reproduzido o referido dispositivo:

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.

Ora, o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre o preço de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, a que se refere o Art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, estão embutidos no preço de aquisição e, dessa forma, compõem o correspondente custo dos produtos fabricados, para subseqüente venda. Assim, se o Governo

concede ao contribuinte uma quantia para ressarcir-lo desse custo, ela necessariamente aumenta o patrimônio do contribuinte.

Portanto, com esse aumento de patrimônio, indubitavelmente, temos uma receita. O fato de essa receita ser eventualmente denominada ou contabilizada como recuperação de custo é irrelevante, por conta da própria redação do caput do Art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, vigente à época do fato gerador em debate, acima apresentada.

Aliás, o § 3º deste mesmo Art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, elencou as receitas que não integrariam a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e, entre eles, não consta o Crédito Presumido do IPI, em debate. A seguir, encontra-se reproduzido o citado § 3º do Art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 1º ...

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

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis no 9.990, de 21 de julho de 2000, no 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e no 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

Pelo exposto, entendo que o valor do Crédito Presumido do IPI deva compor a base de cálculo do PIS/Pasep e, assim, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, quanto a essa matéria.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Processo nº 13770.000709/2003-97
Acórdão n.º **9303-008.573**

CSRF-T3
Fl. 1.470
