



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11040.000406/2005-55
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-005.949 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2019
Recorrente ARTHUR LANGE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NATUREZA JURÍDICA. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS.

O ressarcimento de crédito presumido do IPI e a cessão de créditos de ICMS-Exportação a terceiros não se incluem na base de cálculo do PIS não cumulativo.

CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. DECRETO-LEI Nº 491/69. CESSÃO A TERCEIROS. INCIDÊNCIA.

Legítima a inclusão, na base de cálculo dos tributos PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, dos valores recebidos pela impetrante em decorrência da cessão de "créditos-prêmio de IPI", de que trata o Decreto-Lei 491/69.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir da base de cálculo do PIS apenas os valores do crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 10.276, de 2001.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3201-005.949 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11040.000406/2005-55

Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos de PIS – Mercado Externo (§ 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002).

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos de PIS, o qual foi integralmente indeferido, tendo em vista a falta de inclusão na base de cálculo da contribuição do crédito presumido de IPI e da cessão de direitos de crédito prêmio de IPI.

Inconformada, a empresa apresenta manifestação de inconformidade ratificando o pedido de ressarcimento, afirmando que nenhuma irregularidade consta do pedido efetuado. Alega não haver fundamentação legal para o indeferimento. Discorda da incidência da contribuição sobre a cessão de direitos de crédito prêmio de IPI e sobre o crédito presumido de IPI, argüindo flagrante inconstitucionalidade já reconhecida administrativa e judicialmente (Lei nº 9.718/1998). Entende que tais ingressos sequer representariam receitas, tendo características de recuperação de custos.

Especificamente com relação ao crédito presumido de IPI vinculado aos processos 13038.000003/200319 e 13038.000023/200390, afirma que esses valores já teriam sido incluídos na base de cálculo do PIS não cumulativo em períodos anteriores, anexando documentos que corroboram suas alegações.

O processo foi então encaminhado em diligência, uma vez que os processos 13038.000003/200319 e 13038.000023/200390 encontravam-se na DRF/Pelotas, para que essa informasse se os valores indicados pela interessada já haviam sido incluídos na base de cálculo do PIS não cumulativo em períodos anteriores.

A DRF elaborou então Relatório Fiscal (fls.607/6091.), onde confirma a tributação anterior dos valores de crédito presumido de IPI referente aos processos 13038.000003/200319 e 13038.000023/200390.

O demonstrativo de fls. 608 aponta um valor de R\$ 118,27 a ser ressarcido ao contribuinte, tendo em vista a exclusão da glosa em apreço.

Cientificada do resultado da diligência a empresa não apresentou qualquer manifestação (fls.610).

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/POA n.º 10-38.853, de 06/06/2012 (fls. 611 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

RESSARCIMENTO LIMITAÇÃO.

A possibilidade de pleitear o ressarcimento em dinheiro de crédito oriundo de operações de exportação surge apenas se o contribuinte não conseguir utilizar referido crédito na dedução de débitos da própria contribuição no respectivo trimestre.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.

Sob a égide das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, os valores relativos ao Crédito Presumido de IPI integram a base de cálculo do PIS e da Cofins.

TRIBUTAÇÃO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PERÍODO ANTERIOR. EXCLUSÃO.

Havendo confirmação de que os valores referentes ao crédito presumido de IPI foram incluídos na base de cálculo do PIS em período anterior, devem ser afastadas as novas glosas implementadas, sob pena de *bis in idem*.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. RECEITA DECORRENTE DA ALIENAÇÃO DO DIREITO DE FRUIÇÃO DO CRÉDITO-PRÊMIO DO IPI. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA.

Nos termos do § 1º do artigo 1º da Lei nº 10.833, de 2003, integra a base de cálculo da contribuição o montante da receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, dentre as quais se insere o valor recebido pela alienação do direito de fruição do crédito-prêmio de IPI.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 631 e ss., por meio do qual aduz, em síntese, os mesmos argumentos já declinados em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

A Recorrente apresentou pedido de ressarcimento de crédito de PIS, oriundo do 1º trimestre de 2005, com fundamento no **§ 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002**. Indeferido pela unidade de origem e interposta manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a parcialmente procedente.

Em síntese, foram realizados os seguintes ajustes pela fiscalização, conforme descrito no Relatório Fiscal de fls. 531: a) inclusão, na base de cálculo do PIS, da receita decorrente da cessão de direitos sobre crédito-prêmio de IPI (Decreto-lei nº 491/69), judicialmente reconhecidos; e b) inclusão, na mesma base de cálculo, da receita decorrente de crédito presumido de IPI, também judicialmente reconhecidos (tais créditos haviam sido

glosados nos processos administrativos nº 13038.000049/2002-57, 13038.000003/2003-19 e 13038.000023/2003-90, que versam sobre a glosa de crédito presumido de que trata a **Lei nº 10.276, de 2001**, em decorrência da desconsideração, pelo Fisco, de vendas com o fim específico de exportação).

Em relação à segunda matéria, o crédito presumido do IPI de que tratam as Leis nº 9.363, de 1996, e 10.276, de 2001, tem como objetivo retirar os custos vinculados ao PIS/Cofins sobre o insumos utilizados no produto exportado.

Nesse contexto, para a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça - STJ, a quem cabe, como é sabido, a tarefa de uniformizar a interpretação de lei federal (no caso, como se verá, não se trata de meros precedentes), o crédito assim ressarcido não poderia ser incluído na base de cálculo do PIS/Cofins, **ou porque tem natureza de recuperação de custos, ou porque configuraria receita decorrente de exportação, imune ao pagamento dessas contribuições**, entendimento ao qual passamos a aderir. Confirmam-se as seguintes ementas de algumas de suas decisões a respeito do tema (embora refiram-se à lei nº 9.363, de 1996, aplicam-se, por óbvio, ao crédito presumido de que trata a Lei nº 10.276, de 2001):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP, COFINS, CSSL E IRPJ. INCLUSÃO DE VALORES RELATIVOS A CRÉDITO FICTO (PRESUMIDO) DE IPI. ILEGITIMIDADE. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. O incentivo fiscal do crédito ficto de IPI, por sua própria natureza, promove ganhos às empresas que operam no setor beneficiado, na exata medida em que - e, precisamente, porque - reduz o volume da obrigação tributária. A menor arrecadação de tributos, portanto, não é um efeito colateral indesejável da medida, e, sim, o seu legítimo propósito.

2. A inclusão de valores relativos a créditos fictos de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL teria o condão de esvaziar, ou quase, a utilidade do instituto, assim anulando, ou quase, o objetivo da política fiscal desoneradora, que é aliviar a carga tributária, isso porque o crédito ficto de IPI se destina a ressarcir custos suportados indiretamente pela empresa exportadora, na compra de matérias-primas e insumos no mercado interno, submetidos que foram à tributação que não incide no caso de vendas destinadas ao Exterior, inviabilizando o procedimento compensatório.

3. A se considerar como renda a parcela que apenas neutraliza a tributação relativa à operação interna, a fim de que ela não comprometa operações internacionais, as empresas brasileiras tentariam exportar tributos, em vez de produtos, em prejuízo da sua rentabilidade, da sua participação no mercado global ou, mais provavelmente, de ambos, cuidando-se de interpretação que, por subverter a própria norma-objeto, deve ser afastada em prol da sistematicidade do ordenamento jurídico.

4. Assim, para a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais, os créditos fictos de IPI efetivamente não devem ser incluídos na base de cálculo do PIS/PASEP, da COFINS, da CSLL ou do IRPJ.

Precedentes: REsp. 1.210.941/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Rel. p/ Acórdão Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 14.11.2014; AgRg no REsp. 1.227.519/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 7.4.2015.

5. Agravo Regimental interposto pela FAZENDA NACIONAL desprovido.

(AgRg no REsp 1210679 / RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Turma, julgado em 21/06/2016, DJe 29/06/2016)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. IRPJ E CSSL. INCIDÊNCIA.

1. O crédito presumido de IPI, previsto na Lei n. 9.363/96, não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e à Cofins. Integra, todavia, a base de cálculo do IRPJ e da CSSL, ante a ausência de autorização expressa de dedução ou subtração. Precedentes.

2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no REsp 1210679 / RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Turma, julgado em 21/06/2016, DJe 29/06/2016)

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 nos EDcl no REsp 1316375 / PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, Primeira Turma, julgado em 26/05/2015, DJe 12/06/2015)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI (LEI N. 9.363/96). IMPOSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência desta Corte firmou seu entendimento no sentido de que as exações relativas ao PIS e à Cofins não incidem sobre os valores

correspondentes ao crédito presumido do IPI, instituído pela Lei n. 9.363/96.

2. Precedentes: REsp 1130033/SC, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 16.12.2009; AgRg no REsp 1059829/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 4.11.2008; REsp 807.130/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 21.10.2008; e REsp 1025833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 17.11.2008.

3. Ademais, "ainda que se considerasse receita, incabível a inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS porque as receitas decorrentes de exportações são isentas dessas contribuições" (REsp 807.130/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 21.10.2008).

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1075961/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/2010, DJe 25/10/2010)

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI DECORRENTE DE EXPORTAÇÕES. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REGRAS DO CÓDIGO CIVIL SOBRE IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

1. A pretensão da contribuinte – de que a amortização da dívida da Fazenda Pública seja realizada primeiro sobre os juros e, somente depois, sobre o principal do crédito, mediante compensação – não está amparada pelo art. 354 do CC e não existe previsão de que esse dispositivo possa, no caso, ser aplicado subsidiariamente.

2. 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. Precedentes.

3. Recursos especiais não providos.

(REsp 1130033/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2009, DJe 16/12/2009)

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 807130/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2008, DJe 21/10/2008)

O Acórdão nº **9303-004.353**, de 06/10/2016, que relatamos quando ainda integrávamos a 3ª Turma de CSRF, também adotou, por maioria de votos, o mesmo entendimento:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

ALARGAMENTO. BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718.

É inconstitucional o alargamento da base de cálculo da Cofins prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NATUREZA JURÍDICA. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS.

O ressarcimento de crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363/96 e a cessão de créditos de ICMS-Exportação a terceiros não se incluem na base de cálculo do PIS não cumulativo.

Recurso Especial da Procuradoria negado.

No concernente ao crédito-prêmio de IPI instituído pelo Decreto-lei nº 491, de 1969, contudo, não há jurisprudência consolidada a respeito.

Advertimos, porém, que o caso aqui **não se trata, propriamente, do recebimento do crédito-prêmio de IPI** – a sua incorporação ao patrimônio do produtor-exportador sobre as suas vendas para o exterior¹, **mas de sua posterior cessão a terceiros** – portanto, depois de já incorporado a este patrimônio –, o que, reconheça-se, **é coisa absolutamente diversa e se fundamenta em título jurídico estranho ao que, na origem, levou ao recebimento dos valores pecuniários.**

Assim, ainda que se reconheça que o motivo que norteia a exclusão, da base de cálculo do PIS/Cofins, do crédito presumido de que tratam as Leis nº 9.363, de 1996, e 10.276, de 2001, também deveria ser aplicado para excluir o crédito-prêmio de IPI (conforme conhecido brocardo jurídico, onde a mesma razão, deve-se aplicar o mesmo direito), o fato é que, aqui, como já antecipamos, a hipótese é diversa.

E, considerada essa hipótese, não vemos como autorizar a sua exclusão da base de cálculo das citadas contribuições, pois, afinal, incidem sobre a receita bruta da pessoa jurídica², na qual, obviamente, incluem-se os valores auferidos em face da cessão de crédito-prêmio de IPI.

Com o mesmo entendimento, a seguinte decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. DIREITO RECONHECIDO EM DECISÃO JUDICIAL. CESSÃO DOS CRÉDITOS. INCIDÊNCIA DE PIS, COFINS, IRPJ E CSLL.

Legítima a inclusão, na base de cálculo dos tributos PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, dos valores recebidos pela impetrante em decorrência da cessão de "créditos-prêmio de IPI", de que trata o Decreto-Lei 491/69, reconhecidos por decisão judicial que havia restringido a forma de aproveitamento dos créditos à compensação tributária.

(TRF4, AC 20765-RS, Rel. Carla Evelise Justino Hendges, D.E. 02/09/2009)

¹ Decreto-lei nº 491/69, Art. 1º As empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão, a título estímulo fiscal, créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente.

² Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo do PIS apenas os valores do crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 10.276, de 2001.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza