



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10183.005411/2002-14
Recurso nº 157.160 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.183 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de junho de 2009
Matéria IPI
Recorrente CLARION AGROINDUSTRIAL S/A
Recorrida DRJ-JUIZ DE FORA/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PROCESSO ADMINISTRATIVO.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.
(Súmula nº 7 do 2º Conselho de Contribuintes).

DECLARAÇÃO DE INAPTIDÃO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS EM RELAÇÃO A TERCEIROS INTERESSADOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO. Nos termos do art. 82, parágrafo único da Lei nº 9.430/96, a declaração de inaptidão não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, exceto na hipótese de o adquirente comprovar a efetivação da operação.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUENTES.

Exclui-se da base de cálculo do crédito presumido do IPI as aquisições de insumos que não sofreram incidência das contribuições do PIS e da Cofins.

EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NÃO SUBMETIDOS A PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. Não gera direito ao crédito presumido de IPI, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.363/96, a produção e exportação de produtos nacionais não submetidos a processo produtivo de industrialização.

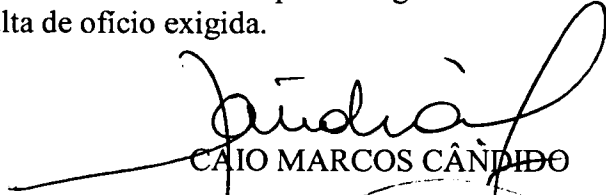
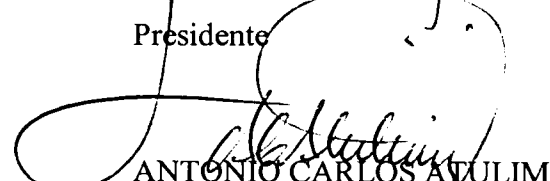
MULTA. VALORES DECLARADOS. Impossibilidade de cobrança da multa de ofício sobre débitos declarados em DCTF.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada. No

mérito: 1 – Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, no relativamente aos insumos adquiridos de pessoa física, vencidos os conselheiros Antônio Lisboa Cardoso (Relator), Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Atulim para redigir o voto vencedor. 2 - Por unanimidade de votos, excluir a multa de ofício exigida.


CAIO MARCOS CÂNDIDO
Presidente

ANTONIO CARLOS ATULIM
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Antonio Zomer e Domingos de Sá Filho.

Relatório

Adoto o relatório da DRJ de Juiz de Fora/MG, de fls. 533/534, nos seguintes termos:

“Em julgamento o pedido de ressarcimento de fl. 01, relativo ao 3º trimestre de 2002, no valor de R\$ 492.056,94, fundado nos termos da Lei nº 10.276/2001 (crédito presumido — regime alternativo). Às fls. 167/186 encontra-se a DCOMP vinculada ao pleito de ressarcimento.

Os resultados da verificação da legitimidade dos créditos solicitados em ressarcimento estão consolidados na Conferência de Cálculo de fl. 188 e no Despacho Decisório de fl. 325/329. Nesse último ato, a autoridade competente da DRF/Cuiabá deferiu parcialmente a solicitação da interessada, reconhecendo o direito creditório no montante de R\$ 200.998,85. A parcela indeferida do benefício foi resultado da glosa de aquisições de soja em grãos efetuadas perante a:

a) Agrosafra Comércio de Cereais Ltda., CNPJ 04.956.666/0001-86, empresa que apresentou declaração de inativa para o ano-calendário de 2002, sendo que nem a empresa nem os sócios foram localizados pela fiscalização;

b) VCN da Amazônia – Transporte Com. e Export. Ltda., CNPJ 04.416.003/0001-61, empresa que apresentou declaração do IRPJ sem informação de movimento;

c) Serra Morena Corretora e outras, relacionadas às fls. 188/189, em razão de que as mercadorias foram adquiridas com



o fim específico de exportação, ou seja, não se trata de aquisição de matéria-prima para industrialização;

d) Vanderlei Reck, pessoa física.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às fls. 338/349, discordando do deferimento parcial. Alega, de forma bastante sucinta:

“A presunção da Receita Federal, de que mercadorias objeto das Notas Fiscais relacionadas, destinadas à industrialização não chegaram às instalações da Contribuinte, não poderá, sob qualquer prisma de análise, prevalecer.

(...)

A emissão de documentos fiscais, bem como a Escrita em Livros Específicos, realizada pela Contribuinte se deu, afirme-se, em respeito aos ditames legais em vigor, não se admitindo qualquer ilação em sentido contrário.

(...)

Inexiste no repertório fiscal previsão legal para a transferência de responsabilidade do sujeito passivo da obrigação de emissão correta de documento fiscal, como pretende a Receita Federal.

(...)

O valor pago pela mercadoria foi precisamente contabilizado, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, constando de documentos comprobatórios.

(...)”

Quando da primeira análise dos autos por esta relatora, ficou evidenciado que a empresa não havia sido intimada a comprovar as aquisições efetuadas perante a VCN da Amazônia. Foram, então, baixados os autos em diligência por intermédio do Despacho de fls. 375/376. A fiscalização intimou a empresa segundo termo de fls. 377/378. Em atendimento, a empresa apresentou os documentos de fls. 380/484.

Após a diligência solicitada, a contribuinte apresentou duas cópias das razões adicionais de defesa às fls. 491/505 e 508/522.”

O acórdão recorrido foi no sentido de deferir em parte a solicitação de ressarcimento, e homologar apenas as compensações em relação ao crédito relativo às aquisições cujos pagamentos foram efetuados diretamente às empresas emitentes das notas fiscais, não sendo aceitas as aquisições de empresa declarada inapta, conforme sintetiza a ementa de fl. 532, nos seguintes termos:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

CRÉDITO PRESUMIDO.

EFETIVIDADE DAS AQUISIÇÕES.

Diante de suspeita de inidoneidade de notas fiscais de aquisição de insumos e diante de elementos, que figuram no processo fiscal, que apontam para a não efetividade das operações nelas descritas, as aquisições de insumos amparadas por tais notas devem ser comprovadas pela beneficiária desses documentos, sob pena da exclusão de seus montantes da base de cálculo do benefício. É de aceitar, tão-somente, as aquisições cujos pagamentos, efetuados diretamente às empresas emitentes das notas fiscais, restaram comprovados pela beneficiária.

BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo do benefício, nos termos do artigo 1º da Lei 10.276/2001, não alcança mercadorias adquiridas para revenda, tendo em vista que não se tratam de insumos destinados à industrialização.

Rest/Ress. Def. em Parte – Comp. Homolog. Em Parte”.

Cientificada em 11/02/2008, conforme Aviso de Recebimento acostado à fl. 551, a Recorrente interpõe o recurso de fls. 553/588, em 11/03/2008, conforme informação da DRF/Cuiabá (fl. 589), alegando, em síntese, o seguinte:

- a) Preliminar de prescrição e decadência, tendo em vista que a fiscalização se refere às operações exercidas no QUARTO trimestre do ano de 2001, estando “prescrito desde 01/01/2002”, “o prazo de decadência para que a Fazenda Pública pudesse cobrar, ... já se extinguiu em 1/1/2007, contando-se até o primeiro dia do ano seguinte do fato gerador”; Argumenta ainda que a prescrição intercorrente é uma realidade no ordenamento jurídico pátrio. “Uma vez transcorrido o prazo superior a 5 anos para que o exeqüente citar a empresa devedora dos tributos, ou mesmo os responsáveis legais, há que se reconhecer a ocorrência da prescrição intercorrente”; em favor de sua tese transcreve citações jurisprudenciais do STJ e STF;
- b) Quanto ao mérito alega não ser revendedora de soja em grão e sim industrializadora de produtos de soja, como óleo e farelo para consumo humano e animal, logo todas as suas matérias primas adquiridas foram industrializadas e exportadas.

Sobre a situação cadastral de algumas das empresas fornecedoras, aduz que as mesmas estariam em situação cadastral “inapta” em 2004, sendo que as aquisições dessas empresas se deram no ano de 2002. Alguns pagamentos foram efetuados a terceiros, por conta e ordem dos fornecedores.

- c) Alega impossibilidade da aplicação da multa de ofício quando há declaração espontânea do contribuinte, inclusive de acordo com julgados

4

da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belém, nos seguintes termos:

“EMENTA: DIPJ. CONFISSÃO DE DÍVIDA. MULTA DE OFÍCIO. Aos débitos tributários relativos à COFINS declarados na DIPJ são atribuídos os efeitos de confissão de dívida, até o ano-calendário de 1998, não se aplicando a multa de ofício a tais débitos. ...” (Acórdão nº 2390, de 23 de abril de 2004).

Sustenta ainda que o STJ já firmou esse mesmo entendimento de que a apresentação de DCTF ou GIA, ou outra declaração dessa mesma natureza, prevista em lei, é modo de formalizar a exigência (igual a constituição) do crédito tributário, dispensando qualquer outra providência por parte do fisco.

- d) Argumenta, por fim, que os critérios para a fixação das multas tributárias devem obedecer aos padrões do princípio da razoabilidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ANTÔNIO LISBOA CARDOSO, Relator

O recurso merece ser conhecido, porquanto tempestivo e revestido dos demais requisitos legais pertinentes.

Trata o presente caso de recurso em face da decisão da DRJ de Juiz de Fora/MG que deferiu, apenas em parte, a solicitação de ressarcimento do crédito presumido de IPI (regime alternativo), relativo ao 3º trimestre de 2002 (01/07/2002 a 30/09/2002), nos termos da Lei nº 10.176/2001.

O pedido de ressarcimento encontra-se cumulado com declaração de compensação (PER/DECOMPS fls. 167/186), homologada em parte, sendo a recorrente intimada a recolher o débito remanescente e respectivos acréscimos legais, ou apresentar recurso no prazo legal de 30 (trinta) dias.

De acordo com o Estatuto Social da recorrente (fl. 142), que a sociedade *“tem por objetivo as atividades de industrialização e comercialização de óleo de soja e de milho, bruto e degomado, borras de refinação, farelo de soja e milho, e a comercialização de cereais, a prestação de serviços de transportes rodoviários de cargas, bem como o agenciamento desses serviços e a industrialização e a comercialização de razão animal”*.

Preliminar de Prescrição Intercorrente

A preliminar de prescrição intercorrente deve ser rejeitada, porquanto o assunto encontra-se devidamente sumulado no âmbito administrativo, conforme entendimento consolidado através da Súmula nº 7, do Segundo Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

“SÚMULA Nº 7

  5

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal."

Assim sendo não há que se falar em prescrição dos fatos geradores ocorridos no ano de 2002.

Quanto ao mérito, entretanto, não vejo como prosperar as glosas sobre as aquisições de não contribuintes do PIS e da Cofins, pois, no entender do órgão julgador as aquisições efetuadas de não contribuintes do PIS e da Cofins, nos termos da IN SRF 69/2001, não integram o cálculo do crédito presumido do IPI.

Das Aquisições de Empresas com Situação Cadastral INAPTA

Relativamente às aquisições de soja em grão, oriundas de empresas inaptas (omissas não localizadas, desde 1994) perante à Secretaria da Receita Federal do Brasil, que não foram consideradas pela Fiscalização, em razão de não constarem outros documentos que pudessem comprovar a efetividade das operações, exceto as notas fiscais emitidas por essas empresas, considero, porém, comprovadas as operações, naqueles casos em que os pagamentos foram efetuados diretamente a pessoas físicas *"que se comprovou tratar-se de produtores rurais (provavelmente os reais fornecedores da soja)"* (fl. 537).

Entendo não haver nenhum óbice legal para que os pagamentos efetuados a terceiros, pessoas físicas, por conta e ordem das empresas fornecedoras, não pudessem ser aceitos como prova dessas operações, nem mesmo pelo fato de tratarem-se Não Contribuintes do PIS e da Cofins.

Produtos adquiridos de não contribuintes.

O benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, não é demais repetir, visa a desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

Tendo em vista que, segundo o art. 1º da Lei nº 9.363/96, o benefício fiscal consiste no ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições dos insumos, defende-se o entendimento de que não entrariam no cômputo da base de cálculo os valores despendidos nas aquisições de produtos cujos fornecedores não se encontrem sujeitos à incidência de PIS nem de COFINS.

Os trechos a seguir transcritos do voto condutor proferido pelo ilustre Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, ao ensejo do julgamento do Recurso nº 108.027, bem resumem os fundamentos deste entendimento:

"... verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício 'ao ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições'. Em que pese a impropriedade da redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege contribuições sociais, a melhor exegese é no sentido de que a lei tem de ser referida à incidência de COFINS e de PIS sobre as operações mercantis que compõem o faturamento da empresa fornecedora. Ou seja, a locução 'incidentes sobre as respectivas aquisições' exprime a incidência

fl.

J

[Assinatura]
6

sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.

(...)

Nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor para a interessada não sofreram a incidência de contribuição, não há como haver o ressarcimento previsto na norma.

Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de COFINS, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o ressarcimento de contribuições 'incidentes' sobre aquisições de terceiros que compõe a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e do exportador previstas no art. 1º.

O contra-senso aparente dessa afirmação, se cotejada com a finalidade do incentivo de desonerar o valor dos produtos exportados de tributos sobre ele incidentes, resolve-se em função da opção do legislador pela facilidade de controle e praticidade do incentivo.

(...)

O escopo da lei, partindo de tais premissas, foi o de instituir, a título de estímulo fiscal, um incentivo consubstanciado num crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. É certo que esse crédito não tem por objetivo ressarcir todos os tributos que incidem na cadeia de produção da mercadoria, até por impossibilidade prática. Todavia, chega a desonerar o contribuinte da parcela mais significativa da carga tributária incidente sobre o produto exportado.

A opção do legislador por essa determinada sistemática de apuração do incentivo às exportações decorre da contraposição de dois valores igualmente relevantes. O primeiro cuida da obtenção do bem-estar social e/ou desenvolvimento nacional através do cumprimento das metas econômicas de exportação fixadas pelo Estado. O outro decorre da necessidade de coibir desvios de recursos públicos e de garantir a efetiva aplicação dos incentivos na finalidade perseguida pela regra de Direito. O Estado tem de dispor de meios de verificação que evitem a utilização do benefício fiscal apenas para fugir ao pagamento do tributo devido.

Dai o legislador buscou atingir tais objetivos de política econômica, sem inviabilizar o indispensável exame da legitimidade dos créditos pela Fazenda. Ocorre que, para pessoa física, não há obrigatoriedade de manter escrituração fiscal, nem de registrar suas operações mercantis em livros fiscais ou de emitir os documentos fiscais respectivos. A comprovação das operações envolvendo a compra de produtos, nessas condições, é de difícil realização. Assim, a exclusão dessas aquisições no

[Handwritten mark]

[Handwritten signature]

cômputo do incentivo tem por finalidade tornar factível o controle do incentivo.

Nesse sentido, a Lei nº 9.363/96 dispõe, em seu artigo 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a incidência do PIS e da COFINS, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor/exportador.

A vinculação da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que somente as aquisições de insumos, que sofreram a incidência direta das contribuições, é que devem ser consideradas. A negação dessa premissa tornaria supérflua tal disposição legal, contrariando o princípio elementar do direito, segundo o qual não existem palavras inúteis na lei.

Reforça tal entendimento o fato de o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.

Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo, na hipótese em que a contribuição foi paga pelo fornecedor e restituída a seguir, resta claro que o legislador optou por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa. Pensar de outra forma levaria ao seguinte tratamento desigual: o legislador consideraria no incentivo o valor dos insumos adquiridos de fornecedor que não pagou a contribuição e negaria o mesmo incentivo quando houve o pagamento da contribuição e a posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria o direito ao incentivo sem que houvesse ônus do pagamento da contribuição e na outra não.

O que se constata é que o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo a ser empregada, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que queria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.

(...)

E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória nº 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: '(...) na versão

ora editada, busca-se a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fruir o benefício, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco'. (Grifo meu)

Ressalte-se, por relevante, que o Ministro da Fazenda, autor da proposta, sustenta que a dispensa de apresentação de guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores decorre unicamente da simplificação dos mecanismos de controle.

(...)

Do exposto, conclui-se que, mesmo que se admita que o ressarcimento vise desonerar os insumos de incidências anteriores, a lei, ao estabelecer a maneira de se operacionalizar o incentivo, excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência na última etapa."

Como se vê, o pilar fundamental do entendimento até agora prevalente é o disposto no artigo 5º da Lei nº 9.363/96, que determina que *"a eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente"*, pois, ao determinar que o PIS e a COFINS restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, teria o legislador optado *"por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa"*, o que impediria a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes – sobre cuja receita naturalmente não incidem o PIS e a COFINS –, na base de cálculo do benefício fiscal.

Ocorre, porém que o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 é inaplicável, inaplicabilidade esta que se revela, primeiro, e de forma sintomática, quando se verifica, do exame das Portarias Ministeriais e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal que regulam e regularam a matéria, que não existe e nunca existiu qualquer norma a regulamentá-lo.

Pelo exposto, entendo ter a Recorrente direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não contribuintes de PIS e de COFINS, haja vista ser este o único entendimento capaz de atingir os fins a que se destina a lei e compatível às exigências do bem comum.

Das Aquisições Destinadas à Revenda

Entretanto, inicialmente impede esclarecer que as exportações de produtos considerados Não Tributados, no caso, soja, não há previsão legal para que a empresa exportadora goze do direito ao crédito presumido, pois, de acordo com a Lei nº 9.363/96, somente ensejam direito ao crédito presumido de IPI as aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem para utilização *"no processo produtivo"*, ou seja, processo produtivo utilizado na industrialização do produto.

Nesse sentido peço vênia para transcrever o seguinte trecho de anotações de lavra de Antonio Bezerra Neto (RIPI/ANOTADO -pág. 349):¹

“O contribuinte produtor-exportador de produtos com alíquota zero ou isentos tem direito ao crédito, ainda que não tenha débito de IPI. Não tem direito ao crédito presumido o exportador de produtos não-tributados pelo IPI (produtos NT), i.e., os produtos que não são industrializados, pois nesse caso ele não é contribuinte do IPI (PM MF/SRF/COSIT/DITIP n. 139, de 22 de abril de 1996).”

A Lei nº 9.363, de 13/12/96, assim dispõe em seus artigos 1º e 2º:

*“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito **presumido** do Imposto sobre Produtos Industrializados, com o 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 tais considerações, entendo ser necessário que a empresa beneficiária do incentivo da Lei nº 9.363/96, tenha produzido através de “*processo produtivo*”, ou seja, processo de industrialização, e exportado, mesmo que NT, e, por conseguinte, fora do âmbito de incidência do IPI, pois a lei não fez tal restrição.

Logo, no caso, em questão, por não tratar-se de produto submetido a qualquer “*processo produtivo*” (soja em grãos) não gera direito ao crédito presumido de IPI, sem razão a recorrente quanto a este item.

Em relação às aquisições de soja destinadas à revenda, também não puderam ser computadas na base de cálculo do crédito presumido por não se tratarem de aquisições de matéria-prima, todavia, conforme ficou bem esclarecido no voto condutor (fl. 539), as referidas aquisições foram excluídas do custo dos insumos (apuração da base de cálculo), “*e não do cômputo da Receita de Exportação (a fiscalização adotou, em sua apuração, os mesmos valores do RE e ROB utilizados pela empresa – confrontar fls. 3 e 188). Ou seja, os valores acima relacionados não puderam compor a base de cálculo do crédito presumido por não se tratarem de aquisições de matéria-prima*”.

Multa de Ofício sobre Débitos Declarados em DCTF

Por fim, entendo ser também impossível a cobrança da multa de ofício sobre débitos declarados em DCTF, devendo ser excluída a multa de ofício (75%) relativa à glosa de compensação de crédito presumido de IPI, pela aplicação retroativa do caput do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

¹ in Regulamento do IPI Anotado e Comentado, Antonio Zomer, Antonio Bezerra Neto e outros, MP Editora, 2008 (arts. 163 a 210)

A

10

“Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)”.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, a fim de deferir o pedido de ressarcimento e homologar as compensações requeridas, em relação às aquisições de pessoas físicas e exclusão da multa de ofício sobre a compensação de crédito presumido de IPI, declarado em DCTF, pela aplicação retroativa do art. 18, da Lei nº 10.833/2003 c/c art. 106, II, “c” do CTN.

Sala das Sessões, em 03 de junho de 2009.


ANTÔNIO LISBOA CARDOSO

Voto Vencedor

Relativamente à possibilidade de incluir-se ou **não**, na base de cálculo do crédito presumido, os valores correspondentes às aquisições de insumos efetuadas perante não contribuintes do Pis/Pasep/Cofins, assim dispõe a Lei nº 9.363/96:

*“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.*

(...)

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

*Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do **montante** da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.” (grifei)*

Ao utilizar-se no art. 1º da expressão “**incidentes sobre as respectivas aquisições**”..., o legislador estabeleceu que o cálculo do benefício só poderia levar em conta insumos que sofreram a incidência das contribuições ao PIS e à Cofins na etapa anterior. Isto é confirmado pela expressão “**...referidos no artigo anterior...**”, presente no art. 2º. Ou seja, somente integram a base de cálculo do crédito presumido os insumos aplicados em produtos exportados que, ao ingressarem no estabelecimento produtor, sofreram a incidência das contribuições na operação que deu origem à entrada.

Colocando a pá de cal sobre qualquer dúvida a respeito, a parte final do art. 3º da lei estabelece, com todas as letras, que para os efeitos de cálculo do crédito presumido (**...para os efeitos desta Lei...**), a apuração será feita considerando as normas que regem as contribuições que estão sendo ressarcidas, “**...tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor...**”.

Dessa forma, para que haja o ressarcimento é necessário que os insumos tenham sofrido a incidência das contribuições em etapas anteriores da cadeia produtiva. Para que isso ocorra é necessário que os fornecedores dos insumos empregados na industrialização dos produtos exportados sejam contribuintes do PIS e da Cofins.

O argumento de que a lei estabeleceu uma alíquota média presumida correspondente a duas operações não tem o menor fundamento jurídico. O que se presume não é a incidência das contribuições em operações anteriores e nem que tal incidência ocorreu num número "x" de operações, uma vez que a alíquota está fixada na lei e os três artigos citados deixaram claro que o ressarcimento se refere às duas operações imediatamente anteriores. O que se presume não é a incidência anterior do PIS/Pasep/Cofins, mas sim que o valor final do incentivo é um crédito de IPI.

Ressalte-se que esta interpretação está implícita no item 4.6 do Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 139, de 22 de abril de 1996, que assim se expressa: *"O valor das matérias-primas adquiridas diretamente de pessoas físicas que não são contribuintes da COFINS e PIS/PASEP não compõe a base de cálculo do crédito presumido, com relação aos insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, pois nesse caso não há o que ressarcir"*. O mesmo raciocínio se aplica às aquisições efetuadas de cooperativas.

Além disso, a Instrução Normativa - SRF nº 23 de 13/03/1997, que regulamentou o Cálculo e a Utilização do Crédito Presumido instituído pela Lei nº 9.363/1996, no seu art. 2º § 2º, dispõe que:

"Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

§ 2º - O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção de bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS". (grifei)

Releva notar que as contribuições sociais - PIS/Pasep/Cofins incidem quando da venda ou faturamento dos produtos, ou seja, se o ato legal em comento se reporta às contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, obviamente se aplica aos insumos que, adquiridos de terceiros, a elas estivessem sujeitos. Ora, as sociedades cooperativas não são contribuintes do PIS ou da Cofins em relação às vendas de mercadorias adquiridas de seus cooperados. Assim, não havendo incidência sobre as aquisições efetuadas de não contribuintes do PIS e da Cofins, não há o que ressarcir ao adquirente.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso quanto ao direito de incluir os insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da Cofins no cálculo do crédito presumido.

Sala das Sessões, em 03 de junho de 2009.


ANTONIO CARLOS ATULIM