



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

Processo nº 10580.010514/2002-13
Recurso nº 236.973 Voluntário
Acórdão nº 3302-00.599 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de setembro de 2010
Matéria Ressarcimento de IPI
Recorrente BOM - BRASIL ÓLEO DE MAMONA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/1997 a 30/09/1997

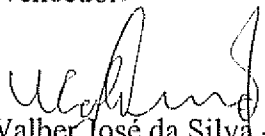
CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

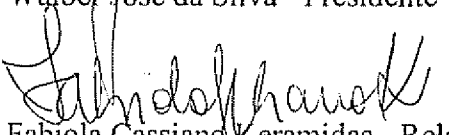
Somente as aquisições de insumos de contribuintes da Cofins e do PIS geram direito ao crédito presumido concedido como ressarcimento das referidas contribuições, pagas no mercado interno.

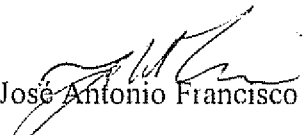
Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas (relatora), Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto, que davam provimento ao recurso. Designado o Conselheiro José Antonio Francisco para redigir o voto vencedor.


Walber José da Silva - Presidente


Fabiola Cassiano Keramidas - Relatora


José Antonio Francisco - Redator Designado

EDITADO EM: 18/10/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva (Presidente), José Antonio Francisco (Redator Designado), Fabiola Cassiano Keramidas (Relatora), Alan Fialho Gandra, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI - Imposto sobre Produtos Importados - totalmente indeferido pelas autoridades administrativas da Delegacia da Receita Federal - DRF - em Salvador/BA (fls. 397/398). O indeferimento teve fundamento no fato de que a toda a matéria prima adquirida (baga de mamona) ter sido adquirida de pessoas físicas, não contribuintes de PIS e Cofins.

Inconformada a Recorrente interpôs manifestação de inconformidade (Fls. 405/411), por meio do qual esclareceu que se dedica à fabricação e exportação de óleo de mamona, razão pela qual adquire insumos de pessoas físicas. Alega a Recorrente que as Instruções Normativas - IN SRF - 313/03 e 315/03 extrapolaram suas funções normativas ao regulamentar respectivamente as Leis nº 9.363/96 e 10.276/01, e limitar o aproveitamento do crédito para os insumos adquiridos de pessoas jurídicas sujeitas à contribuição do PIS e Cofins.

Após analisar as razões trazidas pela Recorrente a Quinta Turma da Delegacia de Julgamento de Recife/PE, proferiu o acórdão nº 12-277 (fls. 424/429), por meio do qual se manteve a decisão da DRF, a saber:

"CREDITO PRESUMIDO INSUMOS ADQUIRIDOS A NÃO CONTRIBUINTES DE PIS E COFINS

Por falta de autorização legal, as aquisições de insumos não tributados pelo PIS e pela COFINS estão excluídas do cálculo do incentivo fiscal.

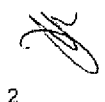
ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU LEGALIDADE INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIAÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de atos regularmente editados.

Solicitação indeferida. "

Inconformada, a Recorrente opôs Recurso Voluntário (fls. 431/437) por meio do reiterou as razões trazidas em sua inconformidade, reiterando que a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais é favorável ao aproveitamento do crédito decorrente dos insumos adquiridos de pessoas físicas.

É o relatório. Passo ao voto.



Voto Vencido

Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas, Relatora

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço.

Após a análise dos autos do processo, constato que a única matéria ainda em discussão refere-se à possibilidade de aproveitamento do crédito decorrente da compra de insumos adquiridos de pessoas físicas.

No que tange à possibilidade da inclusão de insumos adquiridos de cooperativas e/ou pessoas físicas, para fins de cálculo do crédito presumido de IPI sob análise, este órgão já pacificou seu entendimento, no sentido de permitir o cômputo dos custos com estes insumos, tendo em vista que a Lei nº 9.363/96 não vedou o direito ao crédito do contribuinte neste particular.

Pelo contrário, o entendimento firmado é de que **a Lei não restringiu o direito ao crédito, concedendo-o em relação ao valor total de aquisição de insumos**, não obstante a Instrução Normativa nº 23/97 tentasse restringi-lo, vedando o crédito quanto à aquisição de insumos de cooperativas e pessoas físicas. Ocorre que as normas administrativas não podem dispor *contra-legem, praeter-legem, ultra-legem ou extra-legem*, (neste particular correto o patrono). Isto porque as Instruções Normativas são normas complementares das Leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto das normas que complementam.

São precedentes neste sentido, da então Primeira Câmara do Segundo Conselho, os Recursos nº 111.665; 111.931; 111.579; 117.909, dentre outros. No mesmo esteio seguem diversas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais quando da análise da matéria, Recursos nºs 201-110.145; 201-115.731; 201-111.581; 201-107.591; dentre outros.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso, posto que preenche os requisitos legais de admissibilidade para o fim de DAR-LHE PROVIMENTO, reconhecendo o direito da Recorrente ao crédito decorrente dos insumos adquiridos de pessoas físicas.

É como voto.


Fabíola Cassiano Keramidas



Voto Vencedor

Conselheiro José Antonio Francisco, Redator Designado

Em relação à matéria dos autos, discordo do entendimento da eminente Relatora.

No caso do crédito presumido de IPI, que é incentivo fiscal criado com uma finalidade específica (anular, ao menos em parte, o efeito indesejável da “exportação de tributos”), não se pode prescindir da interpretação teleológica.

A lei, nesse caso, deve adequar-se ao fim que se propôs a atingir. Nesse contexto, não é possível admitir que se efetue ressarcimento sobre aquilo que não lhe sirva de causa, à vista de uma pretensa interpretação literal da lei.

No caso do crédito presumido, só em aparência faltou ao texto legal a distinção valorativa entre aquisições efetuadas de contribuintes da Cofins e do PIS e de aquisições de não contribuintes, uma vez que o próprio dispositivo do art. 1º refere-se a contribuições “*incidentes sobre as respectivas aquisições*”.

Ademais, a valoração também somente aparenta estar ausente da disposição literal específica do art. 2º da Lei nº 9.363, de 1996, uma vez que “*matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem*” são os mencionados no artigo anterior.

Por fim, o art. 5º da Lei determina que, se houver restituição ao fornecedor de valores relativos às contribuições pagas, ele deverá ser estornado pelo adquirente, o que implica ser completamente equivocada a tese de que, para a Lei nº 9.363, de 1996, a incidência das contribuições na aquisição seria irrelevante.

No mais, adoto, em meu voto, os fundamentos do Acórdão nº 201-77.932, do qual foi relatora a Conselheira Adriana Gomes Rego:

Inicialmente, argumenta a recorrente que a exclusão, para efeito do cálculo do crédito presumido, das aquisições de insumos efetuadas a pessoas físicas foi indevida.

Entretanto, discordo completamente deste seu entendimento.

É que a Lei nº 9.363/96, em seu art. 1º, é muito clara ao dispor: “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.” (negritei)

Ora, se não houve incidência das contribuições nas aquisições, não há que se falar em ressarcimento. E neste sentido, deve-se observar que a lei fala em “incidentes sobre as respectivas aquisições”, de forma que pouco importa se incidiu em etapas anteriores, se, nas aquisições efetuadas pela empresa produtora e exportadora, estas não incidiram.

A respeito deste assunto, e já contrapondo-se ao argumento da recorrente de que não pode haver interpretação restritiva neste caso, destaco o Parecer PGFN nº 3.092, de 27 de dezembro de 2002, aprovado pelo Ministro da Fazenda:

"21. Quando o PIS/PASEP e a COFINS oneram de forma indireta o produto final, isto significa que os tributos não 'incidiram' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (o fornecedor não é contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS), mas nos produtos anteriores, que compõem este insumo. Ocorre que o legislador prevê, textualmente, que serão ressarcidas as contribuições 'incidentes' sobre o insumo adquirido pelo produtor/exportador, e não sobre as aquisições de terceiros, que ocorreram em fases anteriores da cadeia produtiva.

22. Ao contrário, para admitir que o legislador teria previsto o crédito presumido como um ressarcimento dos tributos que oneraram toda a cadeia produtiva, seria necessária uma interpretação extensiva da norma legal, inadmitida, nessa específica hipótese, pela Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional."

E não é só a partir do art. 1º da Lei nº 9.363/96 que se pode vislumbrar este entendimento, nem tampouco em razão do que havia sido disposto pela MP nº 674/94, que foi revogado, porque, nos demais artigos da lei, também se verifica tal posicionamento, como muito bem elucida o mencionado parecer, que transcrevo:

"24. Prova inequívoca de que o legislador condicionou a fruição do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor do insumo é depreendida da leitura do artigo 5º da Lei nº 9 363, de 1996, in verbis:

'Art. 5º 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."

25. Ou seja, o tributo pago pelo fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido, que for restituído ou compensado mediante crédito, será abatido do crédito presumido respectivo.

26. Como o crédito presumido é um ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, pagos pelo fornecedor do insumo, o legislador determina, ao produtor/exportador, que estorne, do crédito presumido, o valor já restituído.

27. O art. 1º da Lei nº 9 363, de 1996, determina que apenas os tributos 'incidentes' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (e não pelo seu fornecedor) podem ser ressarcidos. Conforme o art. 5º, caso estes tributos já tenham sido restituídos ao fornecedor dos insumos (o que significa, na



prática, que ele não os pagou), tais valores serão abatidos do crédito presumido

28 Esta interpretação lógica é confirmada por todos os demais dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996. De fato, em outras passagens da Lei, percebe-se que o legislador previu formas de controle administrativo do crédito presumido, estipulando ao seu beneficiário uma série de obrigações acessórias, que ele não conseguiria cumprir caso o fornecedor do insumo não fosse pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. Como exemplo, reproduz-se o art. 3º da multicitada Lei nº 9.363, de 1996:

‘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.’ (Grifos não constantes do original)

29 Ora, como dar efetividade ao disposto acima, quando o produtor/exportador adquire insumo de pessoa física, que não é obrigada a emitir nota fiscal e nem paga o PIS/PASEP e a COFINS? Por outro lado, como aferir o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, que não estão obrigados a manter escrituração contábil?

30. Toda a Lei nº 9.363, de 1996, está direcionada, única e exclusivamente, à hipótese de concessão do crédito presumido quando o fornecedor do insumo é pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. A lógica das suas prescrições milita sempre nesse sentido. Não há qualquer disposição que regule ou preveja, sequer tacitamente, o ressarcimento nas hipóteses em que o fornecedor do insumo não pagou o PIS/PASEP ou a COFINS.

31. Em suma, a Lei nº 9.363, de 1996, criou um sistema de concessão e controle do crédito presumido de IPI, cuja premissa é que o fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do incentivo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.”

A propósito, no tocante à exigência de apresentação de comprovantes do recolhimento das contribuições a que se referia a MP nº 674/94, também convém trazer à tona palavras do parecer:

“40 Outro argumento apresentado é no sentido de que, no sistema anterior, o incentivo seria condicionado à prova de que o fornecedor pagou o tributo, o que não ocorreria com a Lei nº 9.363, de 1996. Assim, como essa disposição não consta da referida Lei, estaria demonstrado que o novo sistema não condicionou a concessão do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor de insumo.

41. Ocorre que a alteração legislativa nada prova em favor dessa tese. Não é cabível dizer que, em vista da revogação de uma obrigação acessória (prova do pagamento de tributos pelo



fornecedor), o incentivo não estaria condicionado ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor de insumos.

42. Da revogação do antigo sistema é possível inferir apenas que o beneficiário do crédito presumido não precisará mais provar que o fornecedor do insumo pagou as referidas contribuições. Mas isso não quer dizer que o crédito presumido surge mesmo quando o fornecedor não pagou tais tributos. Uma coisa em nada tem a ver com a outra.

43. Inclusive, tal argumento cai diante do sistema de concessão e controle do crédito presumido fixado pela Lei nº 9.363, de 1996, fundamentado inteiramente na proposição de que o fornecedor do insumo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.

44. E a forma encontrada pelo legislador para conceder um crédito 'presumido' que reflita a média das 'incidências' do PIS/PASEP e da COFINS sobre os insumos que compõem o produto exportado, sem que o incentivo acarrete o enriquecimento sem causa do beneficiário foi, claramente, condicionar o aproveitamento do crédito ao pagamento das contribuições pelo fornecedor."

Ressalto que toda essa argumentação vale para os artigos 165 e 166 do RIPI/98 (artigos 179 a 184 do RIPI/2002), já que a matriz legal desses dispositivos é justamente a Lei nº 9.363/96.

Além disso, a apuração com base em custos coordenados a que se refere o § 5º do art. 3º da Portaria MF nº 38/97 não se contradiz com a exclusão, no cálculo destes custos, das aquisições efetuadas a não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, como aduziu a recorrente, porque tal apuração apenas implica dizer que deve ser possível determinar, a par da escrita contábil e fiscal da pessoa jurídica, a quantidade e os valores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, ao final de cada mês, porém levando-se em conta, para efeito do cálculo, a premissa maior que é considerar as aquisições sobre as quais as contribuições *incidiram*.

Portanto, a lei somente não é mais expressa em relação à matéria por que pouca dúvida poderia haver, em face de não haver sentido lógico na concessão de créditos sobre produtos adquiridos de não contribuintes das contribuições sociais.


José Antonio Francisco

