



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

Processo nº 10850.002365/2002-91
Recurso nº 257.186 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.977 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2010
Matéria CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOA FÍSICA. INSUMOS DIVERSOS. MULTA E JUROS DE MORA SOBRE DÉBITOS NÃO COMPENSADOS.
Recorrente USINA MOEMA AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AUDITORIA REALIZADA POR AMOSTRAGEM. NULIDADE NÃO CARACTERIZADA.

Não é nula a auditoria fiscal realizada por amostragem, com vistas à análise de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI.

DECISÃO RECORRIDA. AUSÊNCIA DE ANÁLISE INDIVIDUALIZADA DE TODOS OS ARGUMENTOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO.

Em decisão administrativa não se requer abordagem expressa de todos os pontos levantados pelas partes, podendo o julgador decidir com base em um ou mais elementos apresentados, contanto que suficientes à formação de sua convicção.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E COFINS. PESSOAS FÍSICAS. EXCLUSÃO.

Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas, que não são contribuintes de PIS Faturamento e COFINS, não dão direito ao Crédito Presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 como ressarcimento dessas duas Contribuições, devendo seus valores ser excluídos da base de cálculo do incentivo.

PRODUTOS NÃO CLASSIFICADOS COMO INSUMOS PELO PN CST Nº 65/79. ADUBOS, DEFENSIVOS E FERTILIZANTES. EXCLUSÃO NO CÁLCULO DO INCENTIVO.

Incluem-se entre os insumos para fins de crédito do IPI os produtos não compreendidos entre os bens do ativo permanente que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. Produtos outros, não classificados como insumos segundo o Parecer Normativo CST nº 65/79, como adubos, defensivos e fertilizantes agrícolas, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363/96, devendo os valores correspondentes ser excluídos no cálculo do benefício.

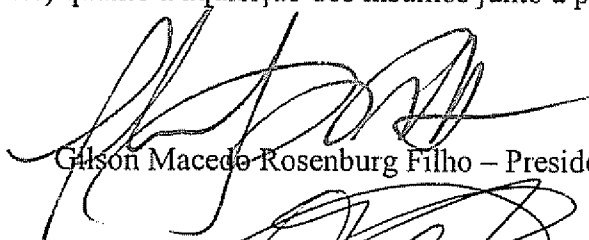
GLOSA PARCIAL DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO. NÃO HOMOLOGAÇÃO DE TODOS OS DÉBITOS OFERECIDOS EM COMPENSAÇÃO. ACRÉSCIMOS LEGAIS. INCIDÊNCIA.

Incidem juros e multa de mora sobre a parcela de débitos cuja compensação não foi homologada, em face de indeferimento parcial de pedido de ressarcimento.

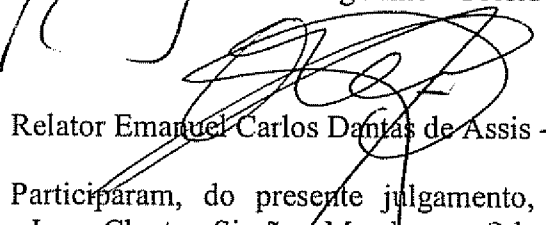
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça e Ângela Sartori (Suplente) quanto a aquisição dos insumos junto a pessoa física.



Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente



Relator Emanuel Carlos Dantas de Assis - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Ângela Sartori (Suplente) e Gilson Macedo Rosenberg Filho. Ausente o Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte.

Relatório

O processo trata de pedido de ressarcimento de Crédito Presumido do IPI, formulado com base no regime da Lei nº 9.363/96 e Portaria MF nº 38/97.

Ao ressarcimento foi cumulada compensação.

O pleito foi deferido parcialmente sendo que a parcela negada deveu-se à exclusão de valores correspondentes a insumos (cana-de-açúcar) adquiridos de pessoas físicas e a adubos e fertilizantes, estes produtos não caracterizados, segundo a fiscalização, como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem para fins do benefício (ver Informação Fiscal de fls. 53/57).

Na Manifestação de Inconformidade a interessada, preliminarmente, arguiu o seguinte:

- nulidade do procedimento fiscal pelo fato de mesmo ter sido feito “por amostragem”, o que, a seu ver, consistiria numa afronta ao art. 5º, LIV, da Constituição Federal, que veda que alguém seja privado de seus bens sem o devido processo legal;

- vício de motivação do ato administrativo, no que os adubos e fertilizantes foram excluídos do cálculo do benefício porque sua ação não é exercida diretamente sobre o produto em fabricação, assertiva que segundo a contribuinte é feita sem o menor respaldo técnico.

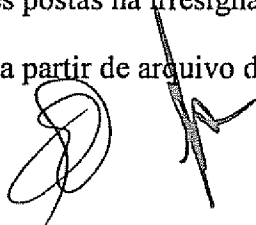
No mérito, primeiro defendeu o direito à inclusão das aquisições de pessoas físicas, arguindo que a IN SRF nº 23/97 restringe indevidamente o alcance da Lei nº 9.363/96 e a Portaria MF nº 38/97 não traz qualquer restrição baseada na qualidade da pessoa adquirente, citando a seu favor jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça. Em seguida tratou dos adubos e fertilizantes, asseverando que a limitação ao conceito de insumo adotada pela fiscalização não tem amparo legal, já que a legislação do IPI não os restringe àqueles com base no “critério de contato direto”.

No mais, arguiu a inexigibilidade da multa de mora e dos juros calculados sobre o débito cuja compensação não foi homologada em face da glosa no pedido de ressarcimento, invocando o art. 100, III, do Código Tributário Nacional, segundo a qual a observância da praxe administrativa pelo administrado não poderia ocasionar na aplicação de penalidades.

A 2ª Turma da DRJ manteve a decisão do órgão de origem, nos termos do Acórdão de fls. 199/203.

No Recurso Voluntário, tempestivo, a contribuinte repisa as alegações da Manifestação de Inconformidade, arguindo também a nulidade do acórdão da DRJ, porque não teria enfrentado todas as suas considerações postas na irresignação inicial.

É o Relatório, elaborado a partir de arquivo digitalizado.



Voto

Conselheiro Relator Emanuel Carlos Dantas de Assis, Relator

O Recurso Voluntário cumpre os requisitos legais necessários à admissibilidade, pelo que dele conheço.

Os temas a tratar dizem respeito ao seguinte: 1) preliminar de nulidade da auditoria que resultou no deferimento parcial, por ter se utilizado de amostragem; 2) preliminar de nulidade do acórdão da DRJ, por não ter enfrentado todas as questões postas na Manifestação de Inconformidade; 3) cálculo do Crédito Presumido do IPI, com relação às aquisições de pessoas físicas; 4) inclusão (ou não) de adubos e fertilizantes como insumos, no cálculo; e 5) exigência (ou não) de multa de mora e juros respectivos, sobre o débito não compensado em virtude do indeferimento parcial do pedido de ressarcimento.

As preliminares de nulidade, bem como a arguição de inexigibilidade dos acréscimos legais sobre a parcela de débitos cuja compensação não foi homologada, já foram analisadas por este Colegiado noutro processo da mesma Recorrente. Refiro-me ao Acórdão nº 3401-00.928, Recurso nº 257.184, julgado em 26 de agosto de 2010 sob a relatoria do ilustre Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, cujos fundamentos só merecem elogios e por isto os adoto.

Antes destaco, em relação à suposta ausência de motivação do ato administrativo no trato da glosa concernente aos adubos e fertilizantes, que o item 2.2 da Informação Fiscal (ver fls. 55 e 56) cuida de modo específico da definição de insumos, mencionando, inclusive, os dispositivos legais a amparar a interpretação da fiscalização - arts. 1º e 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, Portaria MF nº 38/97 e IN SRF nº 23/97. Inexiste, pois, o vício apontado pela Recorrente.

Transcrevo o voto do Conselheiro Odassi Guerzoni Filho no Acórdão nº 3401-00.928, de cujos fundamentos me utilizo para rejeitar as alegações enumeradas nos itens 1, 2 e 5, acima:

Nulidades

a) nulidade do procedimento fiscal

Com a devida vênia, mostra-se completamente despropositada a alegação da Recorrente de que, pelo fato dos procedimentos de auditoria no seu pedido de ressarcimento terem sido realizados "por amostragem", haveria malferimento ao art. 5º LIV da Constituição Federal e desprezo ao princípio da verdade material.

Primeiro, pelo fato de que o trabalho por amostragem visa dar certa celeridade ao trabalho fiscal, especialmente para atender aos anseios dos administrados que postulam os favores fiscais concedidos pelo Governo e desejam deles usufruir dentro do menor espaço de tempo possível, como é o caso, em que vários processos administrativos contendo vários pedidos de ressarcimento e declarações de compensação foram auditados, o que, à evidência, demanda o manuseio de quantidade



considerável de documentação. Segundo, que a letra do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional¹ não contempla interpretações, ou seja, caso o fiscal deixe assente que analisou todos os documentos da empresa e, posteriormente, se verifique que alguma infração deixou de ser por ele constatada, certamente será duramente questionado pela Corregedoria do órgão para o qual trabalha.

Mas o que chama a atenção na alegação da Recorrente é que ela sugere que, pelo fato de a auditoria ter se dado por amostragem, o seu resultado não mereceria confiança.

Ora, esse tipo de insinuação somente mereceria ressonância caso o trabalho fiscal tivesse, a partir de determinado tipo de "amostra" de infração, ter projetado outras sem a devida análise da documentação correspondente. Mas, no presente caso, o montante das glosas e a obtenção de novo percentual para fins de determinação do benefício foi apurado a partir da análise de todos os documentos fiscais pertinentes, quais sejam, as notas fiscais de compras de cana-de-açúcar junto às pessoas físicas e as notas fiscais complementares de preço das exportações. Em outras palavras, a apuração das irregularidades não foi fruto de amostragem, mas, sim, de uma análise detida de toda a documentação relacionada às glosas e à retirada da base de cálculo dos valores das variações cambiais. A amostragem a que tanto se apegou a Recorrente, na verdade, refere-se a toda a auditoria, e não apenas aos fatos ensejadores da glosa efetuada.

Assim, diferentemente do que alegou a Recorrente, não houve qualquer cerceamento ao seu direito de defesa, tanto que conseguiu atacar os argumentos utilizados pela autoridade fiscal para não deferir o seu pedido na sua totalidade.

Por isso, deve ser afastada a alegação de nulidade do procedimento fiscal.

b) nulidade da decisão da DRJ

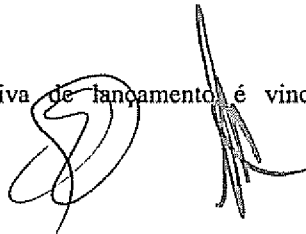
O argumento da Recorrente de que a decisão ora recorrida deva ser anulada por não ter enfrentado a todas as suas alegações não deve ser acolhido por uma razão singela: isso não é verdade!

Ora, basta uma rápida passada de olhos no corpo da decisão da DRJ para se constatar que todos os pontos trazidos pela interessada em sua manifestação de inconformidade foram enfrentados, não havendo, portanto, que se falar no vício apontado.

De se afastar, também, essa outra arguição de nulidade.

(..)

¹ Parágrafo Único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A handwritten signature in black ink is written over a circular official stamp. The signature is stylized and appears to be a single name. The stamp is partially obscured by the ink.

Juros e multa de mora sobre os débitos não compensados

Também não merece acolhida o argumento de que, por valer-se de suposta praxe administrativa quando da apuração de seu crédito presumido de IPI, não poderia ser-lhe exigida a multa e os juros de mora sobre os débitos não compensados.

Ora, referidos acréscimos estão claramente previstos nas regras da compensação de débitos, de modo que, em não se confirmando a existência do crédito ao qual se vincularam as compensações, os valores dos débitos não "quitados" pelo instituto estarão em mora e, como os demais débitos nesta condição, estarão sujeitos aos acréscimos legais. Ademais disso, não há que se falar que a interessada valera-se de praxe administrativa para apurar o seu crédito presumido de IPI; quando muito, valera-se de qualquer outra, menos a adotada pelo Fisco.

De se negar provimento também quanto a esta matéria.

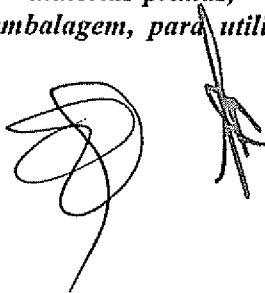
Por oportuno, saliento que de todo modo o julgador não está obrigado a tratar de todos os argumentos constantes de impugnação ou recurso. Afinal, decisão administrativa não se confunde com trabalho acadêmico, a demandar a abordagem expressa de todos os pontos levantados pelas partes. Num processo o julgador pode decidir com base em um ou mais elementos apresentados, contanto que suficientes à formação de sua convicção, sendo desnecessário o trato, um a um, de todos os argumentos expendidos. Neste sentido o pronunciamento do Min. Francisco Galvão, no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 792.497-RJ (STJ, 1ª Turma, unânime, julgamento em 04/04/2003, unânime):

Como é de sabença geral, o julgador não está obrigado a discorrer sobre todos os regramentos legais ou todos os argumentos alavancados pelas partes. As proposições poderão ou não ser explicitamente dissecadas pelo magistrado, que só estará obrigado a examinar a contenda nos limites da demanda, fundamentando o seu proceder de acordo com o seu livre convencimento, baseado nos aspectos pertinentes à hipótese sub judice e com a legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Doravante cuido dos temas correspondentes aos itens 3 e 4, em relação aos quais também não cabe dar razão à Recorrente.

Os insumos adquiridos de pessoas físicas não dão direito ao Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96 porque inexistente incidência do PIS e Cofins nessa aquisição. O art. 1º da Lei nº 9363/96, que instituiu o benefício, determina (negritos acrescentados):

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.

§ 1º. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.

(negritos acrescentados).

Como deixa claro o art. 1º da Lei nº 9.363/96, acima transcrito, o benefício foi instituído como ressarcimento do PIS e COFINS incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Somente nas situações em que há incidência das duas Contribuições sobre as aquisições de insumos é que cabe o aplicar o benefício. Neste sentido é que o § 2º do art. 2º da IN SRF nº 23, de 13/03/97, já dispunha que o incentivo “será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS”.

Referida Instrução Normativa não inovou com relação à Lei nº 9.363/96. Apenas explicitou a melhor interpretação do texto da Lei, cujo caput art. 2º deve ser lido em conjunto com o caput do art. 1º que lhe antecede. O mencionado art. 2º, ao estabelecer que a base de cálculo do incentivo será determinada sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem **referidos no artigo anterior**, está a determinar que somente os insumos sobre os quais há incidência de PIS e COFINS podem ser incluídos no cálculo do crédito presumido.

A expressão “incidentes”, empregada pelo legislador no texto do art. 1º da Lei nº 9.363/96, refere-se evidentemente à incidência jurídica. Diz-se que a norma jurídica tributária enquanto hipótese incide (daí a expressão hipótese de incidência), recai sobre o fato gerador econômico em concreto, juridicizando-o (tornando-o fato jurídico tributário) e determinando a conduta prescrita como consequência jurídica, consistente no pagamento do tributo. Esta a fenomenologia da incidência tributária, que não difere da incidência nos outros ramos do Direito.

Pontes de Miranda, acerca da incidência jurídica, já lecionava que “Todo o efeito tem de ser efeito após a *incidência* e o conceito de incidência exige lei e fato. Toda eficácia jurídica é eficácia do fato jurídico; portanto da lei e do fato e não da lei *ou* fato.”²

Também tratando do mesmo tema e reportando-se à expressão fato gerador - empregada no CTN ora para se referir à hipótese de incidência apenas prevista, ora ao fato jurídico tributário já realizado -, Alfredo Augusto Becker leciona:

“Incidência do tributo: quando o Direito Tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (“fato gerador”), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência

² Apud Roberto Wagner Lima Nogueira, in *Fundamentos do dever de tributar*, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p. 1.

*juridicizada, da eficácia jurídica: a relação jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo: o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.*³

A incidência jurídica não deve ser confundida com qualquer outra, especialmente a econômica ou a financeira. Em sua obra, Becker faz distinção entre **incidência econômica** e **incidência jurídica** do tributo. De acordo com o autor, a terminologia e os conceitos econômicos são válidos exclusivamente no plano econômico da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal. Por outro lado, a terminologia jurídica e os conceitos jurídicos são válidos exclusivamente no plano jurídico do Direito Positivo.

O tributo é o objeto da prestação jurídico-tributária e a pessoa que satisfaz a prestação sofre, no plano econômico, um ônus que poderá ser reflexo, no todo ou em parte, de incidências econômicas anteriores, segundo as condições de fato que regem o fenômeno da repercussão econômica do tributo.

Na trajetória dessa repercussão, haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir o ônus sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus, suportando, definitivamente, cada uma delas, uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela, suportada definitivamente, é a incidência econômica do tributo, que não deve ser confundida com a incidência jurídica, assim como a pessoa que a suporta, o chamado “contribuinte de fato”, não deve ser confundido com o contribuinte de direito.

Somente a incidência jurídica do tributo implica no nascimento da obrigação tributária, que surge no momento imediato à realização da hipótese de incidência e estabelece a relação jurídico-tributária que vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo. Deste modo somente cabe cogitar de incidência jurídica do tributo no caso em o sujeito passivo, pessoa que a norma jurídica localiza no pólo negativo da relação jurídica tributária, é o contribuinte *de jure*. Nas demais situações, mesmo que haja incidência ou repercussão econômica do tributo, com a presença de contribuinte de fato, descabe afirmar que houve incidência jurídica.

No caso do crédito presumido não se deve confundir eventual incidência econômica do PIS e da COFINS sobre os insumos adquiridos, com incidência jurídica, esta a única que importa para saber se o ressarcimento deve acontecer ou não. Observa-se que no incentivo em tela o crédito é presumido porque o seu valor é estimado a partir do percentual de 5,37%, aplicado sobre a base de cálculo definida. A presunção não diz respeito à incidência jurídica das duas contribuições sobre as aquisições dos insumos, mas ao valor do benefício. O valor é que é presumido, e não a incidência do PIS e COFINS, que precisa ser certa para só assim ensejar o direito ao benefício. Destarte, quando inexistir a incidência jurídica do PIS e da COFINS sobre as aquisições de insumos, como nas situações em que os fornecedores são pessoas físicas ou pessoas jurídicas não contribuintes das contribuições, o crédito presumido não é devido.

A referendar a interpretação aqui adotada e os termos do art. 2º, § 2º, da IN SRF nº 23/97 - segundo o qual o crédito presumido será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS – cabe mencionar o Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002.

³ Alfredo Augusto Becker, *in Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Lejus, 1998, p. 83/84.

Em função do exposto julgo pertinente a exclusão, da base de cálculo do Crédito Presumido do IPI, dos valores de aquisições a pessoas físicas.

Também devem ser excluídos do cálculo do incentivo os valores de adubos e fertilizantes agrícolas, tal como entenderam o órgão de origem e a DRJ. Tais produtos não são considerados insumos, para fins de créditos do IPI.

Na forma do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, os conceitos de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, cujos valores integram a base de cálculo do Crédito Presumido do IPI, devem ser buscados na legislação do IPI. Esta nos informa, ao tratar dos créditos básicos do imposto, especialmente no art. 82, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/82 (RIPI/82), equivalente ao art. 147, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25/06/98 (RIPI/98), o seguinte:

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

O Parecer Normativo CST nº 65/79, tratando do art. 66, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 83.263/79 (RIPI/79), equivalente aos arts. 82, I, do RIPI/82, e 147, I, do RIPI/98, assentou interpretação acerca dos créditos básicos do imposto, que continua válida até hoje. Segundo essa interpretação consolidada, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente que, **em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo**, forem consumidos no processo de industrialização, isto é, sofram alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Embora os produtos em questão sejam consumidos no processo produtivo, total ou parcialmente, tal consumo acontece de modo indireto, pelo que não podem ser considerados para fins de crédito do IPI. Daí a exclusão.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

Relator Emanuel Carlos Dantas de Assis