



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

Processo nº 10880.906886/2008-58
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-000.756 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2013
Matéria IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. PER/DCOMP
Recorrente PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 03/07/2003 a 30/09/2003

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Sob o fundamento legal do art. 150, §4º, do CTN, não há que se falar em homologação tácita de pedido de ressarcimento apresentado pelo contribuinte, vez que aquele dispositivo legal trata da homologação tácita do lançamento, o qual diz respeito à constituição de crédito tributário da Fazenda Pública para com o contribuinte, e não de crédito do contribuinte para com a Fazenda Pública.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. APLICAÇÃO DO ART. 62-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

Por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelo artigo 543-C do Código de Processo Civil (repercussão geral), devem ser observadas no julgamento deste Tribunal Administrativo. Em razão disso, para a fruição do benefício do crédito presumido de IPI, previstos nas leis nº. 9.363/98 e 10.276/2001, na composição da base cálculo devem ser aceitos os créditos referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas não-contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS (RESP 993.164-MG, submetido ao rito do artigo 543-C do CPC).

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. VALOR DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO. INAPLICABILIDADE DA PORTARIA MF nº 356/88. VARIAÇÕES CAMBIAIS.

O valor das variações cambiais não compõe o valor da receita de exportação no cálculo do crédito presumido de IPI. A Portaria MF nº. 356/88 não se aplica para fins de cálculo do valor da receita de exportação, visto não ter

aplicação em relação a negócios que não foram realizados levando em consideração a moeda “cruzado”.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. VENDAS PARA ZONA FRANCA DE MANAUS.

Em relação ao cálculo do crédito presumido de IPI, não se incluem na receita de exportação as vendas para a Zona Franca de Manaus/ZFM, ainda que tais vendas sejam equiparadas à exportação para fins de outros benefícios fiscais.

Recurso voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, da seguinte forma: I- por unanimidade de votos: (a) negar provimento ao recurso voluntário quanto ao pedido de homologação tácita do pedido de ressarcimento; e (b) dar provimento ao recurso quanto à inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, dos créditos referentes aos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas. II – pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto às demais questões suscitadas. Vencidos os Conselheiros Thiago Moura de Albuquerque Alves, Leonardo Mussi da Silva e Octávio Carneiro Silva Corrêa.

Irene Souza da Trindade Torres – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Gilberto de Castro Moreira Júnior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Charles Mayer de Castro Souza e Octávio Carneiro Silva Corrêa e Leonardo Mussi da Silva.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, o qual passo a transcrever:

“Trata-se de manifestação de inconformidade, apresentada pela empresa em epígrafe, ante Despacho Decisório eletrônico de autoridade da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária - DERAT - em São Paulo, que homologou em parte a compensação declarada pela contribuinte.

Consta nos autos que o crédito tributário que se pretendeu compensar refere-se ao crédito presumido de que trata a Lei nº 10.267/2001, referente ao terceiro trimestre de 2003, no montante de R\$ 21.097.289,98 (PER nº 24014.60883.171103.1.01-9410, apresentado em 17/11/2003), a ser aproveitado nas Dcomp, cujas cópias encontram-se anexas ao presente processo.

A DERAT, em 24/08/2009, mediante despacho decisório eletrônico, deferiu em parte o pedido de ressarcimento, no montante de R\$ 2.431.852,25, em razão de alterações na apuração do crédito presumido que, conforme Termo de Informação Fiscal, estão abaixo especificadas:

- a. Foram desprezadas todas as notas fiscais irregulares, ilegíveis, sem descrição de produto ou sem itens de nota fiscal;
- b. Excluídos todos os itens de notas fiscais cuja NCM e descrição não fazem parte dos itens relacionados no Demonstrativo de Itens Aceitos como Insumos, sendo considerado apenas os produtos que mantêm relação direta com o processo produtivo do contribuinte e caracterizam-se como insumos nos termos da legislação em vigor;
- c. Excluídas as notas fiscais que decorrem de operações (CFOP) que não se relacionam à aquisição de insumos para a industrialização;
- d. Excluídas todas as notas fiscais de aquisições oriundas de pessoas físicas e cooperativas, uma vez que estas operações não se sujeitaram a incidência da COFINS na operação de compra (as cooperativas foram identificadas pela análise individual dos fornecedores que contenham a expressão “COOP” em sua razão social);
- e. Os custos de energia elétrica e combustíveis já estão incluídos no montante de insumos apurado;
- f. O sistema de controle de custos adotado pelo contribuinte não é capaz de identificar insumos que sofreram ou não sofreram incidência de COFINS na operação de compra; por isso, o sistema de custos foi desconsiderado, e os insumos efetivamente aplicados à produção foram apurados a partir das compras levantadas a partir das notas fiscais em arquivos digitais e dos valores de estoque informados pelo contribuinte em seu balancete.
- g. As exportações indicadas pelo contribuinte em notas fiscais cadastradas na DCOMP foram confirmadas através de informações obtidas a partir da base Siscomex, tendo sido glosadas as exportações não confirmadas pelo Siscomex. Os valores totais obtidos, por mês, constam do Demonstrativo de Exportações Confirmadas – Siscomex – 2003, tendo sido excluídas as exportações de produtos NT relacionadas no Demonstrativo de Exportações NT, ambos os relatórios fazendo parte integrante desta Informação.
- h. Foi constatado também que a contribuinte não apurou o custo integrado, conforme determina a legislação, e divergências entre a receita operacional bruta considerada na apuração do crédito e a declarada na DIPJ, extraída do balancete.

Regularmente cientificada, em 23/09/2009, do deferimento parcial de seu pleito, a empresa apresentou manifestação de inconformidade, na qual alegou que por ocasião da ciência do despacho decisório já havia transcorrido o prazo de cinco anos para a homologação das compensações declaradas, conforme estabelecido no § 4º do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

No mérito solicitou que sejam considerados, nos custos acumulados, os valores glosados referentes aos insumos adquiridos de pessoa física e de cooperativas, o estoque inicial e as receitas de exportação de produtos NT, apresentando como fundamento decisões judiciais e administrativas, além de doutrina.

Quanto à desconsideração do sistema integrado de custos, a empresa alegou que, sendo as aquisições de pessoas físicas e cooperativas admitidas, os cálculos efetuados com base no sistema adotado deve ser respeitado.

No que diz respeito às demais correções, a manifestante fez, em resumo, as seguintes colocações:

a. Na receita de exportação informada nas DCPs foram consideradas as vendas de mercadorias de produção própria destinadas ao exterior e as vendas de produção próprias destinadas à Zona Franca de Manaus, face à equiparação à operação de exportação (TRF4 MAS 2005.72.05.002479-0). A receita de exportação informada nos DCP corresponde exatamente aos valores constantes no Balancete informado na DIPJ e foi apurada pela conversão, em reais, de seu valor expresso em moeda estrangeira, à taxa de câmbio fixada pelo BC para compra, na data de embarque dos produtos para o exterior;

b. A Lei nº 9.363/96, no artigo 3º, parágrafo único, determina que, para fins da referida lei, a receita operacional bruta e a receita de exportação devem ser apuradas tendo em vista as normas de regência das contribuições referidas no artigo 1º, quais sejam, o PIS e a Cofins e subsidiariamente do IRPJ, sendo que para estas contribuições, a receita de exportação é determinada pela conversão, em reais, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada pelo BC para compra, na data de embarque dos produtos para o exterior;

c. Quanto à desconconsideração do sistema integrado de custos a empresa alegou que, sendo as aquisições de pessoas físicas e cooperativas admitidas, os cálculos efetuados com base no sistema adotado deve ser respeitado.”

A DRJ-Ribeirão Preto/SP julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade (fls. 936/941v), nos termos da ementa adiante transcrita:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se como não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Devem ser glosados os valores referentes a aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS, pois conforme a legislação de regência, os insumos adquiridos devem sofrer o gravame das referidas contribuições.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT.

Operação que resulta em produto não-tributável, não é considerada operação industrial, não fazendo jus ao crédito presumido de IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. VARIAÇÕES CAMBIAIS.

O valor das variações cambiais não compõe o valor da receita de exportação no cálculo do crédito presumido de IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. VENDAS PARA ZONA FRANCA DE MANAUS.

As vendas para a Zona Franca de Manaus/ZFM, ainda que equiparadas à exportação, não se incluem na receita de exportação, para fins de cálculo do crédito presumido de IPI.

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Decorridos cinco anos da apresentação de Declaração de Compensação, sem manifestação da autoridade administrativa, considera-se homologada a compensação e extintos os correspondentes débitos informados.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório não Reconhecido.

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário perante este Colegiado (fls. 957/978), alegando, em síntese:

- homologação total do crédito pleiteado, em razão do lapso temporal de cinco anos. Afirmar que, tendo sido homologadas pela DRJ as compensações vinculadas ao pedido de ressarcimento nº. 24014.60883.171103.1.1.01-9410, em decorrência do transcurso de cinco anos entre a data de sua apresentação e aquela em que foi proferido o despacho decisório, o restante do saldo credor constante do referido pedido deve ser ressarcido em razão do mesmo transcurso de lapso temporal;

- que, nos termos do art. 3º da Lei nº. 9.363/1996, a receita de exportação deve ser apurada tendo em vista as normas de regência das contribuições referidas no art. 1º da mesma lei, quais sejam, o PIS e a COFINS e, subsidiariamente, do IRPJ. Para esses tributos, a receita bruta de venda nas exportações deve ser determinada pela conversão, em reais, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior, e não na data da emissão da Nota Fiscal de exportação, conforme pretende a autoridade fiscal. Fundamenta sua pretensão na Portaria MF nº. 356/88 e na IN/SRF nº. 28/1994;

- que a exportação de produtos não tributáveis gera direito ao crédito presumido de IPI. Alega que o art. 1º da Lei nº. 9.363/1996, em seu art. 1º, estabelece que o requisito para a fruição do direito ao crédito presumido é a produção e exportação de mercadorias nacionais, sendo irrelevante que o produto esteja ou não sujeito ao IPI;

- que as vendas destinadas à Zona Franca de Manaus geram direito ao crédito presumido de IPI, conforme manifestado entendimento do STJ e do TRF 4ª Região. Afirmar que *existindo equiparação dos produtos destinados à Zona Franca de Manaus com aqueles exportados para o exterior, as receitas das vendas efetuadas àquela área, por serem equivalentes a operações de exportação, podem ser incluídas no cálculo do crédito presumido de IPI previsto nas Leis nº. 9.363/96 e 10.276/01;*

- que o STJ também já se manifestou no sentido de que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem de pessoas físicas e cooperativas, não contribuintes, geram direito ao crédito presumido de IPI, de tal forma que deve ser considerada a apuração de crédito presumido pelo sistema de custos integrado, adotado pela recorrente, uma vez que tal sistema é capaz de identificar as aquisições de insumos de produtores rurais e cooperativas de produtores.

Ao final, requer a reforma parcial da decisão de primeira instância, para que seja integralmente reconhecido o direito creditório objeto do pedido de ressarcimento – PER/DCOMP nº. 24014.60883.171103.1.1.01-9410.

Às fls. 1.905/1.906 consta Despacho elaborado por esta Conselheira, requerendo a digitalização de folhas faltantes do processo, onde constam parte da decisão proferida pela DRJ.

Tendo sido ao autos a mim devolvidos pela Secretaria desta Câmara, sem que tivesse sido realizada a referida digitalização, à informação de que no processo físico também não constam as folhas faltantes, foi providenciada pela Secretaria uma cópia da decisão da DRJ por meio do sistema informatizado denominado “Decisões”, a fim de viabilizar a leitura integral do *decisum*.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Irene Souza da Trindade Torres, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, razões pelas quais dele conheço.

Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A, constante às fls. 957/978, em face de decisão proferida pela DRJ-Ribeirão Preto/SP, que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte, declarando homologadas tacitamente as compensações declaradas pela contribuinte, vinculadas a este processo, por haver decorrido cinco anos da apresentação das Declarações de Compensação sem manifestação da autoridade administrativa (fls. 936/941-v).

Os créditos tributários pleiteados seriam oriundos do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 10.267/2001, relativo ao terceiro trimestre de 2003, no montante de R\$ 21.097.289,98 (PER nº 24014.60883.171103.1.01-9410, apresentado em 17/11/2003), a ser aproveitado nas DCOMP juntadas nos autos deste processo.

Passo à análise das questões trazidas pela recorrente.

1. Da Alegada Homologação Tácita do Pedido de Ressarcimento

Alega a recorrente que, tendo sido homologadas pela DRJ as compensações vinculadas ao pedido de ressarcimento nº. 24014.60883.171103.1.1.01-9410, em decorrência do transcurso de cinco anos entre a data de sua apresentação e aquela em que foi proferido o despacho decisório, o restante do saldo credor constante do referido pedido deve ser ressarcido em razão do mesmo transcurso de lapso temporal.

Neste ponto, reitero minhas razões de decidir adotadas quando do julgamento do processo nº. 10280.901771/2008-36, em sessão realizada em 25/04/2012, quando esta Turma julgadora, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário.

A ocorrência da decadência, que levou à homologação tácita reconhecida pela DRJ, decorre da aplicação do §4º do art. 150 do CTN, que assim dispõe:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo fato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

*§ 4º. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se **homologado o lançamento** e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

A decadência se dá em decorrência da inércia da Fazenda Pública, que deixa de constituir os créditos tributários dentro do prazo de cinco anos, na forma disposta pela lei. Os créditos alcançados pela decadência, que se têm homologados tacitamente, nos termos do §4º acima transcrito, dizem respeito àqueles da Fazenda Pública, que representam, de outro lado, os débitos tributários do contribuinte, e não os créditos deste (contribuinte) para com a Fazenda, vez que o que se homologa tacitamente é o lançamento, o qual representa crédito da Fazenda Pública, e não crédito do contribuinte.

Assim, descabe razão à recorrente quando, sob a fundamentação legal do art. 150, §º 4º, do CTN, alega ter ocorrido homologação tácita do saldo remanescente constante do pedido de ressarcimento.

Por outro lado, tem-se que a Declaração de Compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutiva de sua ulterior homologação. Assim, por força de lei, a compensação declarada é o objeto da homologação, mas note-se que a lei se refere a homologação da compensação declarada, e não homologação do pedido de ressarcimento. É o que estabelece o parágrafo §2º do art. 74 da Lei nº. 9.430/96:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão

(...)

*§ 2º A **compensação declarada** à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.*

O que se verifica, no caso, portanto, é que, como resultado da inércia da Administração Pública, nenhum crédito pretendido pela Fazenda, atingido pela decadência, poderá ser constituído. Por outro lado, também não há que se falar em reconhecimento tácito de um direito creditório da contribuinte que era inexistente, sob pena de se promover o

enriquecimento ilícito, vez que se teria, assim, reconhecido o direito ao ressarcimento de um crédito que era indevido, razão pela qual há que se homologar tão-somente as compensações efetuadas nos valores declarados, pois o crédito tributário envolvido nessas compensações não mais poderão ser constituídos, em razão da decadência.

Desta forma, entendo não caber reforma da decisão recorrida, nesta parte, a qual acertadamente assim dispôs:

“(…) quanto às compensações declaradas resta concordar com a manifestante que ocorreu a homologação tácita prevista no § 5º do artigo 74, da Lei 9.430/96 (e alterações posteriores).

Isto porque as declarações de compensação foram transmitidas em 13/01/2004, 30/01/2004; 04/02/2004; 10/02/2004; 11/02/2004; 18/02/2004; 25/02/2004; 27/02/2004; 3/03/2004; 8/03/2004, 10/03/2004 e 17/03/2004 (fls 934 e 935), e a ciência do despacho eletrônico que deferiu parcialmente o direito creditório e não-homologou parte das compensações ocorreu em **23/09/2009** (fl.855), mais de cinco anos após a apresentação da declaração. Portanto, após ter ocorrido a homologação tácita das compensações.

Deve-se destacar, porém, que a homologação se dá apenas para a compensação declarada pela contribuinte atingindo somente o débito a ser compensado. Portanto, o valor do crédito informado no pedido de ressarcimento não sofre qualquer tipo de homologação e não pode ser aproveitado por ressarcimento, nem em compensações futuras.”

(sublinhado não constante do original)

2. Da Aquisição de Insumos de Pessoas Físicas e Cooperativas

Entendeu a DRJ que, de acordo com o disposto no *caput* do art. 1º da Lei nº. 9.363/1996, o crédito presumido de IPI seria devido como forma de ressarcimento do PIS/PASEP/COFINS incidentes sobre as aquisições de MP, PI e ME utilizados no processo produtivo. Para tanto, seria necessária a ocorrência do fato gerador dessas contribuições e o seu recolhimento pelos fornecedores.

Acontece, porém, que quando do julgamento do RESP 993.164-MG, submetido ao rito do artigo 543-C do CPC (repercussão geral), o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se pela ilegalidade da Instrução Normativa/SRF nº. 23/97, que, ao restringir o direito ao crédito presumido do IPI às pessoas jurídicas efetivamente sujeitas à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, teria extrapolado os limites estabelecidos na Lei nº. 9.363/1996, que apenas estabelece que o beneficiário deve ser empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

Veja-se a ementa do referido julgado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITE IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE

10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.

2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que:

"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 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."

3. O artigo 6º, do aludido diploma legal, determina, ainda, que "o Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador".

4. O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, expediu a Portaria 38/97, dispondo sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 e autorizando o Secretário da Receita Federal a expedir normas complementares necessárias à implementação da aludida portaria (artigo 12).

5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando:

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

§ 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive:

I - Quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero;

II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.

§ 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 bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às

aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS."

6. Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.

7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e ADI 365 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991).

8. Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 849287/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; AgRg no REsp 913433/ES, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.06.2009, DJe 25.06.2009; REsp 1109034/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16.04.2009, DJe 06.05.2009; REsp 1008021/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe 11.04.2008; REsp 767.617/CE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 15.02.2007; REsp 617733/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.08.2006, DJ 24.08.2006; e REsp 586392/RN, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.2004, DJ 06.12.2004).

9. É que: (i) *"a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição"*; (ii) *"o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais"*; e (iii) *"a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes"* (REsp 586392/RN).

10. A Súmula Vinculante 10/STF cristalizou o entendimento de que:

"Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."

11. Entrementes, é certo que a exigência de observância à cláusula de reserva de plenário não abrange os atos normativos secundários do Poder Público, uma vez não estabelecido confronto direto com a Constituição, razão pela qual inaplicável a Súmula Vinculante 10/STF à espécie.

12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como

escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exsurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

14. Outrossim, a apontada ofensa ao artigo 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.

15. Recurso especial da empresa provido para reconhecer a incidência de correção monetária e a aplicação da Taxa Selic.

16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.

17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

(Recurso Especial nº. 993.164-MG (2007/0231187-3). Relator: Min. Luiz Fux. Julg.: 03/12/2010)

(Negritos não constantes do original)

Por outro lado, estabelece o art. 62-A do Regimento Interno do CARF – RICARF:

Art. 62-ª As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, por força do disposto o art. 62-A do Anexo II do RICARF, os créditos referentes aos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas não contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS devem ser aceitos na composição da base de cálculo do crédito presumido de IPI previsto na lei nº. 9.363/96, e, por via de consequência, àquele previsto na Lei nº. 10.276/2001, devendo, portanto, ser reformada a decisão de primeira instância nesta parte.

3. Das Exportações de Produtos Não Tributados (NT da TIPI)

Sobre tal matéria, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF já consolidou o entendimento de que a exportação de produtos classificados como Não

Tributáveis (NT) na TIPI não gera direito ao aproveitamento do crédito presumido do IPI. Isso porque, para a fruição dos benefícios previstos na Lei nº 9.363/1996, e, por via de consequência, daqueles previstos na Lei nº. 10.276/2001, necessário se faz que seja o beneficiário, além de exportador, também produtor de produtos industrializados, sendo que, para fins fiscais, não são considerados produtores os estabelecimentos que confeccionam mercadorias constantes da TIPI como NT.

Fiscais, em Veja-se a ementa do julgado proferido pela Câmara Superior de Recursos

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

***IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PRODUTOS “NT”.
IMPOSSIBILIDADE.***

A exportação de produtos NT não gera direito ao aproveitamento do crédito presumido do IPI, lei nº 9.369/96, por não estarem os produtos dentro do campo de incidência do imposto.

***IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI ATUALIZAÇÃO
MONETÁRIA. POSSIBILIDADE.***

As decisões do Superior Tribunal de Justiça, em sede recursos repetitivos, por força do art. 62^A do Regimento Interno do CARF, devem ser observadas no Julgamento deste Tribunal Administrativo.

É devida a atualização monetária, com base na Selic, desde o protocolo do pedido até o efetivo ressarcimento do crédito (recebimento em espécie ou compensação com outros tributos).

Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte

Recurso Especial do Procurador Negado

(Processo nº. 13982.000216/200281, Acórdão nº 9303002.101, Julgado em 12/09/2012. Relator: Rodrigo)

Naquele julgamento, o voto-condutor do Acórdão transcreve excertos do Acórdão nº. 202-16.066, cujo voto-condutor, de lavra do i. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, abaixo reproduzo e adoto como razões de decidir:

“A questão envolvendo o direito de crédito presumido de IPI no tocante às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens utilizados na confecção de produtos constantes da Tabela de Incidência do IPI com a notação NT (Não Tributado) destinados à exportação, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição do Fisco, ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras.

Ao meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão dos valores correspondentes às exportações dos produtos não tributados (NT) pelo IPI, já que, nos termos do *caput* do art. 1º da Lei 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito é destinado, tão somente, às empresas que

satisfazam, cumulativamente, dentre outras, a duas condições: a) ser produtora; b)

ser exportadora. Isso porque, os estabelecimentos processadores de produtos NT, não são, para efeitos da legislação fiscal, considerados como produtor.

Isso ocorre porque, as empresas que fazem produtos não sujeitos ao IPI, de acordo com a legislação fiscal, em relação a eles, não são consideradas como estabelecimentos produtores, pois, ao teor do artigo 3º da Lei 4.502/1964, considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto. Ora, como é de todos sabido, os produtos constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI com a notação NT (Não Tributados) estão fora do campo de incidência desse tributo federal. Por conseguinte, não estão sujeitos ao imposto.

Ora, se nas operações relativas aos produtos não tributados a empresa não é considerada como produtora, não satisfaz, por conseguinte, a uma das condições a que está subordinado o benefício em apreço, o de ser produtora.

Por outro lado, não se pode perder de vista o escopo desse favor fiscal que é o de alavancar a exportação de produtos elaborados, e não a de produtos primários ou semi-elaborados. Para isso, o legislador concedeu o incentivo apenas aos produtores, aos industriais exportadores. Tanto é verdade, que, afora os produtores exportadores, nenhum outro tipo de empresa foi agraciada com tal benefício, nem mesmo as *trading companies*, reforçando-se, assim, o entendimento de que o favor fiscal em foco destina-se, apenas, aos fabricantes de produtos tributados a serem exportados.

Cabe ainda destacar que assim como ocorre com o crédito presumido, vários outros incentivos à exportação foram concedidos apenas a produtos tributados pelo IPI (ainda que sujeitos à alíquota zero ou isentos). Como exemplo, pode-se citar o extinto crédito prêmio de IPI conferido industrial exportador, e o direito à manutenção e utilização do crédito referente a insumos empregados na fabricação de produtos exportados.

Neste caso, a regra geral é que o benefício alcança apenas a exportação de produtos tributados (sujeitos ao imposto); se se referir a NT, só haverá direito a crédito no caso de produtos relacionados pelo Ministro da Fazenda, como previsto no parágrafo único do artigo 92 do RIPI/1982.

Outro ponto a corroborar o posicionamento aqui defendido é a mudança trazida pela Medida Provisória nº 1.50816, consistente na inclusão de diversos produtos no campo de incidência do IPI, a exemplo dos frangos abatidos, cortados e embalados, que passaram de NT para alíquota zero. Essa mudança na tributação veio justamente para atender aos anseios dos exportadores, que puderam, então, usufruir do crédito presumido de IPI nas exportações desses produtos.

Diante de todas essas razões, é de se reconhecer que os produtos exportados pela reclamante, por não estarem incluídos no campo de incidência do IPI, já que constam da tabela como NT (não tributado), não geram crédito presumido de IPI”.

4. Das Receitas de Vendas para a Zona Franca de Manaus

Alega a recorrente que as vendas destinadas à Zona Franca de Manaus geram direito ao crédito presumido de IPI. Afirmar que as receitas das vendas efetuadas àquela área, por serem equivalentes a operações de exportação, podem ser incluídas no cálculo do crédito presumido de IPI.

O art. 1º da Lei nº. 9.363/96 assim estabelece:

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, no caso de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

(negrito não constante do original)

Primeiramente, é de se ter em mente que a interpretação que outorga benefício fiscal deve ser feita de forma literal, sob pena de alargar-se, indevidamente, a exoneração do crédito tributário pretendida pelo legislador.

Observa-se do texto da lei claramente a intenção do legislador ao dispor, no parágrafo único do artigo 1º, que a exportação de que trata o benefício é aquela destinada ao exterior. A princípio, a expressão utilizada na lei “exportação para o exterior” pode parecer redundância, vez que a palavra “exportação” já traz em si mesma a idéia de destinação para fora do país. Porém, deve-se ter em mente que a lei não traz palavras inúteis. A expressão “exportação para o exterior” veio exatamente para excepcionar a “exportação” para a Zona Franca de Manaus, visto ser esta a única “exportação” que poderia existir que não fosse para fora do Brasil, ou seja, para o exterior.

Neste sentido, o art. 1º da Lei nº. 10.276/2001 é claro:

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº. 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

(negrito não constante do original)

Assim, mesmo sendo as destinações para a ZFM equiparadas a exportação, para fins de outros benefícios fiscais concedidos por lei, não se encontram estas abrangidas no benefício estabelecido pela lei nº. 9.363/96, tampouco pela lei nº. 10.276/2001.

5. Do Valor de Conversão Utilizado no Cálculo da Receita Bruta de Exportação

Afirma a interessada que a receita bruta de venda nas exportações deve ser determinada pela conversão, em reais, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior, e não na data da emissão da Nota Fiscal de exportação, conforme

pretende a autoridade fiscal. Arrima sua pretensão nas disposições da IN nº. 28/1994 e na Portaria/MF nº. 356/88.

Ao meu sentir, as pretensões da recorrente mostram-se por demais inconsistentes, bastando, para tal conclusão, verificar os fundamentos normativos no qual está atrelada.

A instrução normativa mencionada pela contribuinte em nada se relaciona ao caso, visto que disciplina o despacho aduaneiro de mercadorias destinadas à exportação. Melhor sorte, também, não se pode destinar à Portaria/MF nº. 356/88, que assim estabelece:

I – A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em cruzados, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

Verifica-se claramente que, apesar de a referida Portaria “definir critério de conversão de moeda estrangeira para efeito de registro da Receita Bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais”, conforme consta em sua ementa, as disposições ali contidas referem-se à moeda “cruzados”, que, à época dos fatos, já tinha, há muito, deixado de ser a moeda corrente do país, revelando, portanto, sua inaplicabilidade ao caso, por ausência de substrato fático, de forma que a pretensão da recorrente mostra-se desprovida de qualquer fundamentação legal.

De outro giro, tem-se que a Lei nº. 10.276/2001 assim estabelece:

Art. 5º.....

§5º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº. 9.363, de 1996.

Já o art. 3º da Lei nº 9.363/96 definiu, de modo expresso, o conceito de receita de exportação e de receita operacional bruta, *in verbis*:

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.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem

Por aplicação do disposto no parágrafo único acima transcrito, a variação monetária ocorrida entre a data da emissão da nota fiscal de venda e a data do embarque da

mercadoria para o exterior, nos termos do art 9º da Lei nº 9.718/98, deve receber o tratamento de receitas/despesas financeiras. Veja-se:

Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

Desta forma, a variação cambial decorrente das vendas de produtos para o exterior não deve ser incluída no cálculo do percentual que definirá o valor da base de cálculo do crédito presumido do IPI, mostrando-se incabível a pretensão da recorrente, por ausência de fundamentação legal.

Conclusão

Pelo exposto, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, para incluir na base de cálculo do crédito presumido de IPI os créditos referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas não-contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS.

É como voto.

Irene Souza da Trindade Torres