



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10909.002118/2002-72
Recurso nº 232.256 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-00.814 – 3ª Turma
Sessão de 02 de fevereiro de 2010
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente SEARA ALIMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

IPI.CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI . BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES.

O incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção “*juris et de jure*”, não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte. Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas, cooperativas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez.

GASTOS COM ENERGIA ELÉTRICA

Não integram a base de cálculo as aquisições de energia elétrica, uma vez que tal item não se agrega ao produto final e nem sofre desgaste em função de ação exercida diretamente sobre o produto fabricado.

GASTOS COM MATRIZES

Os bens que integram o ativo imobilizado não são considerados insumos para fins de cálculo do crédito presumido.

INSUMOS ADQUIRIDOS E CONSUMIDOS POR OUTROS ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS

Não são admitidos como insumos - para fins de apuração do benefício - os gastos com itens não utilizados nas unidades de industrialização.

METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO CRÉDITO

A apuração do crédito presumido deve ser efetuada a partir dos insumos efetivamente empregados na fabricação de produtos exportados.

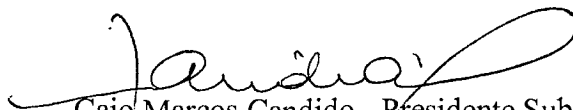
INCIDÊNCIA DE TAXA SELIC SOBRE O MONTANTE DEFERIDO

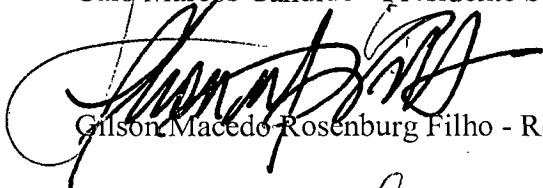
Por falta de previsão legal, é incabível a incidência de juros sobre o montante deferido em ressarcimento, figura que não se confunde com a da restituição por não ter havido recolhimento indevido.

Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) por maioria de votos: a) em não conhecer do recurso especial quanto à energia elétrica, por tratar-se de matéria sumulada. Vencida a Conselheira Maria Teresa Martínez López, que conhecia do recurso para negar-lhe provimento; b) dar provimento quanto aos gastos com rações. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Rodrigo da Costa Pôssas, que negavam provimento; e c) dar provimento quanto às aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Rodrigo da Costa Pôssas, que negavam provimento total, e os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho (Relator) e Carlos Alberto Freitas Barreto apenas quanto às aquisições de pessoas físicas. Designada para redigir o voto vencedor, nesta parte, a Conselheira Maria Teresa Martínez López; II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso especial quanto à incidência da taxa Selic sobre o valor do crédito a ressarcir. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Leonardo Siade Manzan, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann, que negavam provimento; e III) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial em relação aos gastos com matrizes.


Caio Marcos Candido - Presidente Substituto


Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator


Maria Teresa Martínez López - Redatora Designada

EDITADO EM 18/02/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Gileno Gurjão Barreto, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Leonardo Siade Manzan, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Cuida-se de recurso especial de divergência interposto por Seara Alimentos S/A contra o acórdão nº 204-01.896, da extinta Quarta Câmara do Segundo Conselho, cuja ementa (fl. 2217) foi vazada nos seguintes termos:

IPI.

BASE DE CÁLCULO. INSUMOS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. OU MATERIAL DE EMBALAGEM. Nos termos do art. 3º da Lei nº 9.363 os conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem devem ser buscados na legislação do IPI, de que faz parte o Parecer Normativo nº 65/79, que restringe o de produtos intermediários àqueles que se desgastam em contato físico com o produto. A energia elétrica, as matrizes e os bens do ativo permanente utilizados para produção de novos produtos a serem exportados não se subsumem no conceito adotado.

AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUINTES DAS CONTRIBUIÇÕES. Destinando-se o benefício ao ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não se incluem no seu cálculo as aquisições feitas a não-contribuintes daquelas contribuições.

PERCENTUAL DE CÁLCULO DO BENEFÍCIO. A legislação que concede benefício fiscal interpreta-se literalmente, a teor do art. 111 do CTN, não se podendo utilizar, para o seu cálculo, percentual diverso do que expressamente define a lei.

INSUMOS AINDA NÃO APLICADOS NOS PRODUTOS EXPORTADOS. Os insumos somente geram direito ao benefício à medida que são utilizados na produção dos produtos exportados, consoante Portaria MF nº 38/97, expedida por delegação de competência prevista no art. 6º da Lei nº 9.363/96.

INCIDÊNCIA DE TAXA SELIC SOBRE O MONTANTE DEFERIDO. Por falta de previsão legal, é incabível a incidência de juros sobre o montante deferido em ressarcimento, figura que não se confunde com a da restituição por não ter havido recolhimento indevido.

Recurso negado.

Em sua manifestação, o recorrente insurge-se contra os seguintes pontos do acórdão:

a) não admissão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, das despesas com energia elétrica e dos custos de aquisição de matrizes utilizadas para produção de produtos de exportados, ao definir produto intermediário como sendo aqueles que se desgastam em contato físico com o produto;

b) não inclusão, na base de cálculo do benefício, das aquisições a não-contribuintes das contribuições que o mesmo visa a ressarcir, e;

c) indeferimento do abono de juros sobre o montante autorizado do ressarcimento, porquanto este é instituto que não se confunde com o de restituição por não haver recolhimento indevido de tributo.

Em síntese, repisa os mesmos fundamentos já esgrimidos no seu Recurso Voluntário e respaldados na jurisprudência que elenca e junta ao processo.

O recurso foi admitido pelo despacho nº 204.00.089, (fls. 2360/2361).

A União apresentou contra-razões (fls. 2364 a 2380), pugnando:

1. pela manutenção da glosa de insumos que não se ajustam ao conceito de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, conforme definido na legislação do IPI. Aqui se incluem a energia elétrica empregada, matrizes e diversos itens componentes de máquinas e equipamentos integrantes do ativo permanente relacionados em tabela à fl. 1862;

2. pela manutenção da glosa de aquisições a pessoas físicas e cooperativas, mesmo quando sejam os produtos considerados matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem. Aqui se incluem todos os itens adquiridos dos chamados "produtores integrados", mesmo aqueles que constituem a própria matéria-prima da empresa (aves e leitões devidamente engordados e prontos para o abate);

3. pela manutenção da glosa das aquisições de matérias-primas que serão encaminhadas aos "produtores integrados" para, nos estabelecimentos destes, engordar ou proteger as aves e leitões (medicamentos, rações e material para fabricação de ração);

4. pela aplicação exata do percentual de 5,37% previsto na lei; e

5. pela não incidência de taxa Selic sobre os créditos deferidos por ausência de comando legal.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator

O recurso preencheu os requisitos formais de admissibilidade quanto a :

a) o ressarcimento do crédito presumido de IPI relativo às aquisições de insumos a pessoas físicas e a cooperativas;

b) a inclusão, na base de cálculo do CP, dos gastos com energia elétrica;

c) a incidência de juros sobre o montante deferido em ressarcimento, e;

d) as despesas havidas na integração vertical do processo de industrialização.

DAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS A NÃO CONTRIBUINTES.

Relativamente à possibilidade de incluir-se ou não, na base de cálculo do crédito presumido, os valores correspondentes às aquisições de insumos efetuadas perante pessoas que não são 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. (grifos na transcrição)

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. É notório, as pessoas físicas não o são. Já as cooperativas, após a Medida Provisória (MP) nº 1.858-6, de 29 de junho de

1999 e sua reedição de nº 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, e reedições sucessivas até a atual MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, perderam a isenção da Cofins e do PIS e passaram a ser tributadas pelo PIS Faturamento e pela Cofins.

Portanto as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem de cooperativas posteriores a 1999 podem integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI. Lembro, no entanto, que no caso dos autos, a teor do item 6.1 do Parecer SAORT/DRF/ITJ nº 164/2004, fls. 1849 a 1873, os parceiros produtores rurais, fornecedores do recorrente, “...são pessoas físicas, na sua grande maioria.”

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”.

DOS GASTOS COM ENERGIA ELÉTRICA

O tratamento de tal matéria já tem entendimento pacificado na esfera da CSRF e do Segundo Conselho de Contribuintes, plasmado na Súmula nº 12, aprovada na Sessão Plenária de 18/09/2007 (DOU de 26/09/2007), no sentido de que a energia elétrica não se caracteriza como MP, PI e ME, pois não se integra ao produto, nem consumiu-se no processo de fabricação, em decorrência de ação direta sobre o produto final.

DA ATUALIZAÇÃO DO RESSARCIMENTO PELA TAXA SELIC

O art. 66 da Lei nº 8.383/91, assim dispõe:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufr.

§ 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.



Este dispositivo teve sua redação alterada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29/06/95, verbis:

Art. 58. O inciso III do art. 10 e o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo."

Já o art. 39 da Lei nº 9.250/95, estabelece que:

Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

§ 3º (VETADO)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

Conforme se pode verificar, todos os dispositivos legais acima se referem à compensação ou restituição, que são espécies do gênero repetição de indébito. Portanto, é lógico inferir que a restituição e a compensação, pressupõem a existência de um pagamento

anterior efetuado pelo sujeito passivo, pagamento este indevido ou efetuado em montante maior do que o que seria devido.

Ora, no caso dos autos o crédito que seria ressarcido ao contribuinte (se este tivesse direito) não se originou de nenhum indébito tributário, uma vez que seria resultante da aplicação da Lei no 9.363/96.

Tratando-se de incentivo fiscal, consubstancia-se em mera liberalidade do sujeito ativo do tributo, que ao renunciar à receita sobre a qual teria direito, decidiu fazê-lo sem a aplicação de correção monetária ou de juros, dado o silêncio das normas específicas de cada incentivo e da referência efetuada tão-somente em relação à repetição de indébito, nas normas acima transcritas. Inaplicável, portanto, o Parecer AGU no 01/96, visto que só se referiu à repetição de indébito.

Na verdade, os acórdãos paradigmas implicitamente invocaram a aplicação analógica da lei, o que significa admitir a existência de uma lacuna que deveria ser suprida por aquela técnica de integração.

O art. 108 do CTN estabelece que são formas de integração das lacunas na legislação tributária a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade, os quais devem ser aplicados sucessivamente e na ordem indicada na *lex legum*.

Leciona Maria Helena Diniz que:

A analogia é, portanto, um método quase-lógico que descobre a norma implícita existente na ordem jurídica. É tão-somente um processo revelador de normas implícitas.

Requer a aplicação analógica que:


- 1) o caso sub judice não esteja previsto em norma jurídica;*
- 2) o caso não contemplado tenha com o previsto, pelo menos, uma relação de semelhança;*
- 3) o elemento de identidade entre eles não seja qualquer um, mas sim essencial, ou seja, deve haver verdadeira semelhança e a mesma razão entre ambos. (in: Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol. 1. São Paulo:*

Saraiva, 10ª ed., 1994, pp.54/55)

Ora, no caso dos autos o terceiro requisito para aplicação analógica da lei não restou caracterizado porque os fundamentos, os motivos, ou seja, as razões que fundamentam os institutos do ressarcimento e da repetição do indébito são totalmente distintas.

No caso da repetição de indébito, a devolução das importâncias assenta-se na preexistência de um pagamento indevido, cuja devolução é reclamada com base no princípio geral de direito que veda o locupletamento sem causa.

Já no caso de ressarcimento de créditos incentivados, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo era devido, mas a devolução das quantias assenta-se única e exclusivamente na renúncia unilateral de valores que foram lícitamente recebidos pelo sujeito ativo, titular da competência para exigir o tributo.



8

Como se vê, em ambos os casos, ocorre a devolução de uma quantia ao sujeito passivo, mas esta devolução ocorre por razões distintas. A finalidade do ressarcimento é produzir uma situação de vantagem para determinados contribuintes que atendam a certos requisitos fixados em lei, para incrementar as respectivas atividades; enquanto que a finalidade da repetição do indébito é prestigiar o princípio que veda o enriquecimento sem causa.

Nesse passo, não há como conceder o ressarcimento de créditos originados de incentivo fiscal com fundamento nos princípios da isonomia, da finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa, porque os dois institutos não apresentam a mesma ratio.

DAS DESPESAS HAVIDAS NA INTEGRALIZAÇÃO VERTICAL DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO

O recorrente, apoiando-se na sua particular interpretação da Lei instituidora do benefício, pretende, em primeiro lugar, que se inclua, na base de cálculo do mesmo, o valor dos insumos adquiridos, mas ainda não consumidos na chamada produção verticalizada. Refere-se, mais precisamente, às matrizes (aves e leitões), que são criados para gerar outros animais, esses sim, abatidos e consumidos processo produtivo dos produtos exportados

Como argumento em favor de sua posição o contribuinte traz à questão o disposto no art. 1º da Lei n.º 9.363, de 1996, acima já reproduzido. Afirma que, neste artigo, é utilizado o termo “aquisições”. Equivoca-se. A correta apuração do crédito presumido leva em conta, estritamente, o valor dos insumos consumidos no período, em detrimento do valor dos insumos adquiridos. Ocorre que este mesmo artigo restringe as aquisições àquelas “**para utilização no processo produtivo**”. Ora, a finalidade para a qual um determinado insumo foi adquirido (aplicação no processo produtivo ou outra qualquer) somente é verificada no momento de sua efetiva utilização.

Adicionalmente, a mesma Lei n.º 9.363, de 1996, em seu art. 6º, determina que o Ministro da Fazenda disponha sobre a periodicidade de fruição do benefício.

“Art. 6º 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.” (grifo nosso)

Assim, cabe ao Ministro da Fazenda determinar o período de apuração e, por conseguinte, o momento em que as aquisições de insumos serão consideradas no cálculo do crédito presumido. De fato, este momento foi definido pela Portaria MF nº 38, de 1997, que, corroborando o entendimento acima exposto, claramente determinou que o insumo adquirido deve ser considerado, para fins de cálculo do crédito presumido, quando consumido.

“Art. 3º O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Para efeito de determinação do crédito presumido correspondente a cada mês, a empresa ou o estabelecimento produtor e exportador deverá:

I - apurar o total, acumulado desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito, das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção;” (grifo nosso)

Ademais, o valor de aquisição de matrizes não pode ser computado no cálculo do benefício, porque tais itens que não se enquadram no conceito de insumos utilizados na produção, mas de ativo permanente imobilizado.

O Parecer Normativo CST nº 57, de 1976 (DOU de 1º de outubro de 1976), determina a classificação de animais reprodutores no ativo imobilizado, conforme reproduzido abaixo.

“2.1 – Ativo Imobilizado

Podemos considerar como integrantes do ativo imobilizado as contas a seguir ... Integram o ativo imobilizado para os efeitos de correção monetária, os bens que se destinem a exploração do objeto social ou a manutenção das atividades da pessoa jurídica.

2.1.1 – Gado Reprodutor, indicativa de touros puros de origem, touros puros de cruza, vacas puras de cruza vacas puras de origem e o plantel destinado à inseminação artificial...”

No mesmo sentido, o Conselho de Contribuintes já decidiu que aves de produção de ovos e de reprodução classificam-se no Permanente (Acórdãos do 1º CC 101-79.852 e 78.853/90 – DOU 19/09/1990), cuja ementa do primeiro encontra-se transcrita, em parte, a seguir.

“...

Correção monetária: Aves de produção de ovos e de reprodução. Classificam-se no “permanente” e como tal sujeitam-se à correção monetária do balanço.

...”

O Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, esclarece que não devem gerar crédito as aquisições de bens que, em face de princípios contábeis devem ser incluídos no ativo permanente, conforme a seguir reproduzido:

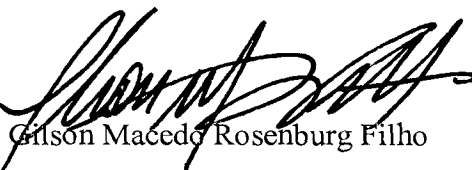
Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, strictu sensu, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, ..., desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente. (grifo na transcrição)

Assim, o valor da aquisição de matrizes (aves e suínos) não pode ser considerado para fins de apuração do crédito presumido, enquanto tais animais não forem efetivamente utilizados como matéria prima na produção dos alimentos exportados.

Os gastos com os insumos das fábricas de ração, da mesma forma, não podem ser admitidos, sem desvirtuamento total da sistemática adotada pela legislação. A vedação para tal pretensão extrai-se da inteligência do art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, que se refere ao ressarcimento das contribuições para o PIS e Cofins incidentes sobre as respectivas

aquisições de insumos, e não sobre as de qualquer outro estabelecimento que venha, eventualmente, participar dessa produção verticalizada.

Do exposto, dou parcial provimento ao recurso, para admitir a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, das aquisições de insumos a cooperativas de produtores.



Gilson Macedo Rosenburg Filho

Voto Vencedor

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Redatora Designada quanto às aquisições de pessoas físicas

Ouso divergir do ilustre Conselheiro. A controvérsia limita-se à incidência do art. 1º da Lei nº 9.363, de 16/12/96, imposta pela Instrução Normativa SRF nº 23, de 13/03/1997, que reconhece o direito apenas para aquisições de pessoas jurídicas, e pela Instrução Normativa SRF nº 103, de 30/12/1997, que excluem as cooperativas de produção. Em ambos os casos, o fundamento é o mesmo: o benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente será cabível quando nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem pelo produtor-exportador houver incidência dessas contribuições sociais. Seguem transcrições:

IN SRF nº 23/97:

Art. 2º (...)

§ 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.

IN SRF nº 103/97:

Art. 2º as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido.

Muito embora o assunto já se encontre pacificado no âmbito desta Eg. Câmara Superior, conforme jurisprudência trazida pela interessada, não pela unanimidade de votos, pertinentes são as conclusões do respeitável doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira em trabalho divulgado em 2000, quando o assunto era ainda polêmico.¹ Para melhor clareza, peço vênua para reproduzir as suas conclusões como se minhas fossem:

¹ Em 20/06/200, sob o título: Crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS e COFINS - direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas.



VII - CONCLUSÃO: AS AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS INTEGRAM O CÁLCULO DO INCENTIVO, SENDO ILEGAIS AS INSTRUÇÕES NORMATIVAS FAZENDÁRIAS EM CONTRÁRIO De tudo se conclui que as aquisições de insumos que não tenham sofrido a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS também integram a determinação da base de cálculo do crédito presumido a que alude a Lei n. 9363.

Isto porque, e em síntese:

- a expressão legal “contribuições incidentes” não pode ser vinculada a cada operação de aquisição de insumos, pois tal vinculação não faz qualquer sentido lógico, além de impor condição - a incidência sobre cada aquisição, isoladamente considerada - de realização impossível, porque as contribuições não incidem na base de 5,37%, que é a porcentagem para cálculo do crédito presumido segundo a respectiva fórmula legal;

- seja pela literalidade da norma do art. 1º da Lei n. 9363, seja por sua consideração em conjunto com os demais dispositivos dessa mesma lei, especialmente com os que estatuem a fórmula de cálculo do crédito presumido, verifica-se que a alusão ao ressarcimento das contribuições incidentes somente pode ser referida a todas as incidências que possivelmente tenham ocorrido em qualquer anterior etapa do ciclo econômico do produto exportado e dos seus insumos;

- o incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção “juris et de jure”, não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte;

- a fórmula legal de cálculo do incentivo manda considerar o valor total das aquisições de insumos, sem distinção entre as tributadas e as não tributadas;

- o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras, e não se confunde com restituição de contribuições, não havendo, assim, razão para exigir a incidência de contribuições para que uma aquisição de insumos seja integrada ao respectivo cálculo;

- o ressarcimento do crédito presumido, em moeda corrente, é uma forma alternativa de pagamento da subvenção, sendo que ressarcimento significa provimento do incentivo, em cobertura de parte das despesas de custeio, e não restituição de contribuições, também por isto sendo irrelevante ter ou não ter havido incidência sobre cada aquisição de insumos, isoladamente considerada;

- a prova da incidência e dos recolhimentos sobre cada aquisição de insumos era exigida pela legislação anterior, mas

foi tacitamente revogada, não, podendo, pois, ser feita na vigência da nova lei, revogadora da anterior;

- o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado;

- tudo isto é confirmado pelas regras de hermenêutica, que excluem a interpretação pela literalidade da norma legal e a consideração de apenas um dispositivo isolado das demais normas da mesma lei e do ordenamento jurídico, que exigem resultado derivado da interpretação que seja coerente com os objetivos da lei, que excluem resultado ilógico e de realização impossível, e que requerem o emprego de todos os métodos de exegese, notadamente o sistemático, o teleológico e o histórico;

- não obstante, mesmo a letra da lei comporta perfeitamente a interpretação no sentido de que não é necessária a incidência sobre a aquisição de insumos, propriamente dita, referindo-se, antes, às possíveis incidências em quaisquer outras operações que tenham onerado as aquisições dos insumos e o custo do produto exportado.

Em vista disso tudo, conclui-se de modo inarredável que carecem de base legal o parágrafo 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº. 23/97 (que limita o crédito às aquisições feitas à pessoas jurídicas e que tenham sido tributadas) e o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº. 103/97 (que exclui as aquisições feitas à cooperativas).

Na verdade, o crédito presumido de IPI, por ser presumido, independe do valor que efetivamente tenha sido recolhido a título daquelas contribuições sobre as diversas fases de elaboração do produto vendido. Mesmo o inexpressivo pagamento de PIS/PASEP e COFINS em etapas anteriores não obstará o direito ao crédito. Isto porque a lei, ao estabelecer a base de cálculo e o percentual, criou uma presunção absoluta, *juris et de jure*. A dimensão real da cadeia produtiva é irrelevante para o cálculo do benefício.

Por fim, noticia-se que a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, consolidada em suas duas turmas de direito público, reconhece o direito do interessado. Confira-se:

RECURSO ESPECIAL Nº 529.758 - SC (2003/0072619-9)

RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON

RECORRENTE : CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS

ADVOGADO : RÚBIO EDUARDO GEISSMANN E OUTROS

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : ARTUR ALVES DA MOTA E OUTROS

Depois de todas essas avaliações, concluí da seguinte maneira:



1º) o produtor-exportador adquire como insumo, por exemplo, tecidos, linhas, agulhas, botões, etc, e em todas essas aquisições é ele contribuinte de fato da PIS/COFINS, paga pelo vendedor que, no preço, já embutiu a PIS/COFINS paga pelos seus insumos. Na hipótese, a lei permite o ressarcimento sobre o preço final da aquisição, o que leva a também deduzir as antecedentes incidências da PIS/COFINS;

2º) mesmo quando o produtor-exportador adquire matéria-prima ou insumo agrícola diretamente do produtor rural pessoa física, paga, embutido no preço dessas mercadorias o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, tais como ferramentas, maquinários, adubos, etc., adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo.

Parece-me, portanto, que razão assiste aos que entendem ter a instrução normativa aqui questionada extrapolado o conteúdo da lei.

...

Assim, verifica-se que a Instrução Normativa 23/97 pretendeu resgatar da MP 674/94 aquilo que não mais veio a ser desejado politicamente pelo legislador.

Por todas essas razões, dou parcial provimento ao recurso especial.

É o voto.

Seguem ementas de votos dos demais Eminentes Ministros:

RECURSO ESPECIAL Nº 719.433 - CE (2005/0012921-9)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : RAQUEL TERESA MARTINS PERUCH BORGES E OUTRO(S)

RECORRIDO : J RECAMONDE E COMPANHIA LTDA

ADVOGADO : MANUELA SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS – INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO JULGADO A QUO – ART. 1º DA LEI N. 9.363/96 – RESTRIÇÃO PELA IN 23/97 DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – ILEGALIDADE.

I. A controvérsia restringe-se à limitação da incidência do art. 1º da Lei n. 9.363/96, imposta pelo art. 2º, § 2º da IN 23/97, da Secretaria da Receita Federal, que determina que o benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente será cabível em relação às aquisições de pessoa jurídicas.

2. *Inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do julgado a quo.*

3. *Ora, uma norma subalterna, qual seja, instrução normativa, não tem a faculdade de limitar o alcance de um texto de lei. A jurisprudência do STJ posiciona-se no sentido da ilegalidade do art. 2º, §2º da IN 23/97.*

Recurso especial improvido.

RECURSO ESPECIAL Nº 921.397 - CE (2007/0020577-0)

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : MARCOS ALEXANDRE TAVARES
MARQUES MENDES E

OUTRO(S)

RECORRIDO : CVC CERA VEGETAL DO CEARÁ

ADVOGADO : MANUELA SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. LEI Nº 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIAL-EXPORTADOR. RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS EMBUTIDOS NO PREÇO DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE. DESCABIMENTO DE DISTINÇÃO ENTRE FORNECEDOR DE INSUMOS PESSOA JURÍDICA OU PESSOA FÍSICA. ILEGALIDADE DE IN -SRF 23/97. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO-PROVIDO.

1. *O apelo especial da Fazenda Nacional prende-se à alegativa de que a utilização do incentivo fiscal do art. 1º da Lei 9.363/96 deve observar as limitações impostas pela IN - SRF 23/97, tese rechaçada pelo acórdão recorrido, que negou provimento à apelação movida pelo órgão fazendário.*

2. *Contudo, o inconformismo não merece acolhida, na medida em que o entendimento aplicado pelo julgado atacado está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual, não havendo a Lei 9.363/96 feito distinção entre fornecedores de insumos pessoas físicas (não contribuintes do PIS/PASEP) e fornecedores pessoas jurídicas, não poderia tê-lo feito a IN - SRF 23/97, que é de todo ilegal e descaracteriza o favor fiscal em tela. Nesse sentido o julgado:*

De acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS, é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação.

Portanto, inexistente óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, mormente em tal operação ter havido a incidência do PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração posterior, independente de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI ” (REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005).

3. O crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador.

4. Precedentes: Resp 627.941/CE, DJ 07/03/2007, Rel. Min. João Otávio de Noronha; Resp 644.789/CE, DJ 04/12/2006, Rel. Min. Denise Arruda; Resp 617.733/CE, DJ 24/08/2006, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005; Resp 813.280./SC, DJ 02/05/2006, de minha relatoria; Resp 529.758/SC, DJ 20/02/2006, Rel. Min. Eliana Calmon; Resp 586.392/RN, DJ 06/12/2004, Rel. Min. Eliana Calmon.

5. Recurso especial não-provido.

CONCLUSÃO:

Atendidos a todos os requisitos previstos em lei, não vejo como se negar o direito do produtor-exportador ao crédito presumido de IPI, ainda que na última etapa não tenha incidido PIS/PASEP e COFINS.

Em face ao acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da contribuinte.


Maria Teresa Martínez López