



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

Processo nº 10945.001321/2008-81
Recurso nº 515.939 Voluntário
Acórdão nº 3301-00.645 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2010
Matéria RESSARCIMENTO CRÉDITO-PRESUMIDO DO IPI
Recorrente AB COMÉRCIO DE INSUMOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CRÉDITO-PRESUMIDO. DIREITO

Somente faz jus ao crédito-presumido do IPI, como ressarcimento de PIS e Cofins, as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais cujas industrializações foram efetivamente realizadas por elas.

Os produtos classificados como não-tributados (NT) pelo IPI, ainda que beneficiados e exportados, não-geram crédito-presumido do IPI.

CRÉDITOS PRESUMIDOS. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

O ressarcimento das contribuições para o PIS e Cofins, a título de créditos-presumido de IPI, está condicionado à efetiva incidência dessas contribuições na etapa imediatamente anterior.

RESSARCIMENTO. JUROS COMPENSATÓRIOS À TAXA SELIC

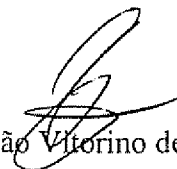
Incabível o pagamento de juros compensatório, à taxa Selic, sobre os ressarcimentos de créditos-presumido de IPI.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López votaram pelas conclusões.

Rodrigo de Costa Possas - Presidente



José Adão Vitorino de Moraes - Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes (Relator), Antônio Lisboa Cardoso, Maurício Taveira e Silva, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Possas (Presidente). Ausente temporariamente o Conselheiro Rodrigo Pessoa de Mello.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ Ribeirão Preto, SP, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada contra o despacho decisório às fls. 1.348/1.385 que indeferiu o pedido de ressarcimento de crédito-presumido de IPI referente ao 3º trimestre de 2003, sob os fundamentos de que a recorrente não faz jus ao crédito pleiteado pelo fato de apenas beneficiar e exportar produtos não-tributados (NT) e, ainda, por emitir notas fiscais com destino à exportação com o CFOP de produtos de revenda ou venda no mercado interno ou ainda por adquirir mercadorias de pessoas físicas.

Cientificada do despacho decisório, inconformada, a recorrente interpôs manifestação de inconformidade, alegando razões que foram assim sintetizadas por aquela DRJ:

“a) Na lei inexistente previsão que diga que o benefício é concedido ao produto classificado numa ou noutra posição da TIPI; ou que o produto deve ser tributado ou não tributado pelo IPI, PIS/PASEP ou COFINS; se trata ou não de contribuinte do IPI, se trata de produto industrializado, ou ainda, de as aquisições de pessoas físicas ou de cooperativas não ensejam direito ao crédito;

b) Instruções Normativas são normas complementares das Leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar texto das normas que complementam. As leis são claras e em nenhuma delas há qualquer artigo que estabeleça qualquer condição em relação à origem dos insumos aplicados às mercadorias exportadas e tampouco em relação à incidência ou não de IPI;

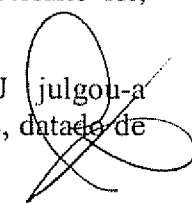
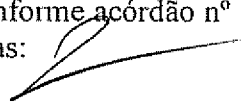
e) A empresa satisfaz os requisitos necessários definidos na Lei nº 9.363/96 e nº 10.276/01, ou seja, é produtora e exportadora de mercadorias nacionais;

d) Os créditos que vierem a ser identificados e ressarcidos deverão ser corrigidos, mediante a aplicação da taxa SELIC, a partir do mês subsequente a cada período de apuração do crédito;

e) Para corroborar com a posição da empresa, apresenta diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes acerca da matéria em discussão, além de vasta doutrina e julgados que cita.

Por fim, protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente pela juntada ulterior de novos documentos, ou se necessário for, sejam baixados os autos em diligência.”

Analisada a manifestação de inconformidade, aquela DRJ julgou-a improcedente e indeferiu o ressarcimento pleiteado, conforme acórdão nº 14-25.698, datado de 12/08/2009, às fls. 1.439/1.450, sob as seguintes ementas:



"CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI RECEITAS DE EXPORTAÇÃO PRODUTO NT.

A exportação de produtos NT não gera direito ao crédito presumido do IPI instituído para ressarcimento do PIS/Pasep e da Cofins. Não se consideram produtores, para efeitos fiscais, os estabelecimentos que confeccionam mercadorias constantes da TIPI com a notação NT.

CRÉDITO PRESUMIDO VENDAS PARA EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS.

Não geram direito ao crédito presumido, as vendas para empresas comerciais exportadoras quando não restar comprovada a saída dos produtos com o fim específico de exportação nos termos da legislação do IPI,

CRÉDITO PRESUMIDO. EMPRESA PRODUTORA-EXPORTADORA.

A simples revenda para o exterior de mercadorias adquiridas de terceiros, sem sofrer qualquer processo de industrialização, não está contemplada no incentivo fiscal.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE MATÉRIAS-PRIMAS DE PESSOAS FÍSICAS, COOPERATIVAS E EMPRESAS COMERCIAIS.

O valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, cooperativas e afins, não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não se inclui na base de cálculo do crédito presumido do IPI. Também não integra a base de cálculo, o valor dos produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pelo exportador.

CRÉDITO PRESUMIDO JUROS PELA TAXA SELIC. POSSIBILIDADE

Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito de IPI.

ILEGALIDADE DE ATOS NORMATIVOS.

A autoridade administrativa é incompetente para se manifestar acerca de suscitada ilegalidade de atos normativos regularmente editados

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

Sob pena de preclusão temporal, o momento processual para o oferecimento da impugnação, ou da manifestação de inconformidade, é o marco para apresentação de provas e alegações com o condão de modificar, impedir ou extinguir a pretensão fiscal, consideradas as exceções previstas no estatuto processual tributário.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

ÔNUS DA PROVA

Cabe ao interessado o ônus da prova dos fatos constitutivo do direito que pleiteia "

Inconformada com essa decisão, a recorrente interpôs o recurso voluntário às fls. 1.452/1.494, requerendo a sua reforma a fim de que seja deferido o ressarcimento pleiteado, inclusive, acrescido de juros compensatórios à taxa Selic, desde o primeiro mês subsequente ao da apuração do crédito, alegando, em síntese, que: a) faz jus ao crédito-presumido, nos termos da Lei nº 10.276, de 10/09/2001; b) ilegalidade das restrições do benefício, vedando sua extensão aos produtos NT; c) ilegalidade das INs SRF que excluíram os produtos classificados nos códigos fiscais de operações (CFOP) de vendas de mercadorias; d) ilegitimidade da exclusão dos insumos adquiridos de pessoas físicas; e, d) o ressarcimento a ser deferido deverá ser corrigido pela Selic em face do decurso temporal entre o pedido e seu ressarcimento nos termos da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, art. 39, § 4º.

Para fundamentar seu recurso, expendeu, às fls. 1.456/1.493, extenso arrazoado sobre: i) o crédito presumido de IPI – histórico legal necessário; ii) ilegalidade da restrição às mercadorias com saída NT – não tributadas e conceito de receita de exportação; iii) a qualidade da empresa exportadora e vendas para comercial exportadora; iv) a ilegítima restrição aos créditos pela utilização de CFOP de venda de mercadorias; v) a ilegítima exclusão de insumos adquiridos de pessoas físicas da base de cálculo do crédito presumido referente à exportação de mercadoria nacional; vi) a correção dos créditos pela Selic; vii) os óbices temporais e administrativos, concluindo, ao final, que faz jus ao ressarcimento pleiteado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

Em que pese o extenso arrazoado expendido pela recorrente, em seu recurso voluntário, as questões opostas nesta fase recursal se restringem ao seu direito ou não ao crédito-presumido do IPI pleiteado, decorrente de exportação de produtos não-industrializados por ela e apurado sobre: a) produtos adquiridos de terceiros e exportados sem que tivessem sido industrializados por ela; e, b) sobre aquisições de pessoas físicas; e, ainda, o pagamento de juros compensatório à taxa Selic sobre benefício fiscal passível de ressarcimento.

- i) crédito-presumido sobre matérias-prima. insumos e materiais intermediários utilizados em produtos NT exportados.

O benefício fiscal denominado “crédito-presumido do IPI”, a título de ressarcimento do PIS e da Cofins incidentes nas aquisições de matérias-prima. insumos e materiais intermediários utilizados em produtos industrializados e exportados foi inicialmente instituído pela Lei nº 9.363, de 13/12/1996 e, posteriormente, por meio da Lei nº 10.276, de 10/09/2001, foi criado o regime alternativo, adotado pela recorrente, estendendo esse benefício

a uma gama maior de insumos utilizados na industrialização de produtos exportados, assim dispondo *in verbis*:

“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.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo,

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.

(...).

§ 4º A opção pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e abrangerá, obrigatoriamente:

(...);

II - todo o ano-calendário, quando exercida nos anos subsequentes.

(...).”

Posteriormente, foi editada a IN SRF nº 69, de 06/08/2001, que regulamentou a aplicação desse dispositivo, assim dispondo, *in verbis*:

“Art. 5º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o art. 1º a empresa produtora e exportadora de produtos industrializados nacionais.

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

I - a produto industrializado sujeito a 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 material de embalagem, na industrialização de produtos exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins ”

Ora, segundo os dispositivos legais citados e transcritos acima, o crédito-presumido do IPI contempla apenas e tão somente os produtos industrializados nacionais exportados para o exterior diretamente pelo próprio produtor exportador e/ ou via empresa comercial exportadora. Produtos não-tributados (NT) pelo IPI, nos termos da legislação desse imposto, não se classificam como produtos industrializados.

Aliás, a própria recorrente reconheceu que os produtos beneficiados por ela e os adquiridos de terceiros, já beneficiados, soja, milho e trigo, todos “*in natura*”, exportados por ela, estão classificados na TIPI como NT, ou seja, não-tributados pelo IPI, estando, portanto, excluídos do campo da incidência desse imposto e também excluídos do conceito de produtos industrializados.

Dessa forma, não há que se falar em ressarcimento do crédito-presumido do IPI decorrente da exportação de tais produtos.

ii) produtos adquiridos de terceiros e exportados sem que tivessem sido industrializados por ela

Ora conforme demonstrado no item anterior, o crédito-presumido do IPI contempla apenas e tão somente os produtos industrializados e exportados diretamente pelo próprio produtor exportador e/ ou via comercial exportadora. Produtos adquiridos de terceiros e exportados sem que tenham sido submetidos a quaisquer processos de industrialização nos termos da legislação do IPI, conforme provam os artigos 1º da Lei nº 10.276, de 2001, e 5º da IN SRF nº 69, de 2001, ambos citados e transcritos anteriormente, não foram contemplados com o crédito-presumido do IPI.

III) aquisições de pessoas físicas.

Também ao contrário do que defende a recorrente, as aquisições de pessoas físicas não geram crédito-presumido do IPI, a título de ressarcimento do PIS e Cofins, pelo fato de não terem sofrido a incidência dessas contribuições.

A Lei nº 9.363, de 1996, que instituiu o crédito-presumido do IPI, para o ressarcimento do valor do PIS/Pasep e da Cofins, como incentivos fiscais às empresas produtoras e exportadoras de produtos industrializados e, posteriormente, a Lei nº 10.276, de 2001, que criou o regime alternativo, têm como objetivo incentivar as exportações de produtos industrializados, reduzindo a carga tributária cumulativa sobre os custos de industrialização.

Assim, por meio daquelas leis, criou-se um mecanismo pelo qual a carga tributária sobre os produtos industriais exportados ficou reduzida, permitindo ao produtor exportador se ressarcir dos custos do PIS e da Cofins pagos, quando das aquisições das matérias-primas, insumos e materiais intermediários utilizados nas suas produções, evitando a exportação de tributos e aumentando a capacidade de competitividade dos produtos nacionais nos mercados externos.

Como nas aquisições efetuadas diretamente de pessoas físicas, no presente caso, de produtores rurais, não houve incidência de PIS e Cofins. Assim, não há que se falar em ressarcimento de tributos que não foram desembolsados.

Além disto, o crédito-presumido do IPI instituído pela referida lei é um benefício fiscal e, sendo assim, a sua concessão deve ser interpretada restritivamente, a teor do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Tratando-se de norma em que o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. Nesse sentido, Carlos Maximiliano, discorrendo sobre a hermenêutica das leis fiscais, ensina:

*"402 – III. O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre, na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos."*¹

O art. 1º transcrito anteriormente restringe o benefício fiscal ao "ressarcimento de contribuições [...] incidentes nas respectivas aquisições". O legislador referiu-se ao PIS e à Cofins incidentes sobre as operações de vendas faturadas pelos fornecedores para as empresas produtoras/exportadoras, ou seja, nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelos fornecedores não sofreram a incidência daquelas contribuições, não há como enquadrá-las naquele dispositivo legal.

Há entendimentos, defendendo que o incentivo alcançaria todas as aquisições, inclusive as que não sofreram incidência das referidas contribuições. Contudo, o fato de o crédito presumido visar à desoneração de mais de uma etapa da cadeia produtiva não autoriza que se interprete extensivamente a norma, concedendo o incentivo a todas as aquisições efetuadas pelo contribuinte, independentemente, de tais contribuições terem sido pagas ou não na etapa anterior.

Alfredo Augusto Becker, ao se referir à interpretação extensiva, assim se manifestou:

"... na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha."

Ora, se a interpretação extensiva cria regra jurídica nova, é claro que sua aplicação é vedada pelo art. 111 do CTN, quando se trata de incentivo fiscal. Assim, não há como ampliar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, que limita expressamente o

¹ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, pp. 333/334.

incentivo fiscal ao ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições do produtor-exportador, não o estendendo a todas as aquisições da cadeia comercial do produto.

Portanto, se na etapa anterior da cadeia produtiva dos insumos não houve o pagamento de PIS e de Cofins, o ressarcimento tal como foi concebido não alcança tais insumos. Se assim não fosse, não haveria necessidade de a norma especificar que se trata de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, ou, o que dá no mesmo, incidentes sobre as aquisições da empresa produtora/exportadora.

Esse entendimento é reforçado pelo fato de o art. 5º da Lei nº 9.363, de 1996 prever o imediato estorno das parcelas do incentivo a que faz jus o produtor/exportador quando houver restituição ou compensação da contribuição para o PIS e Cofins pagas pelo fornecedor de matérias-primas na etapa anterior, ou seja, o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedores que obtiveram a restituição ou a compensação dos referidos tributos.

Havendo imposição legal para estornar as correspondentes parcelas de incentivos na hipótese em que as contribuições pagas pelo fornecedor lhes foram, posteriormente, restituídas, não se pode utilizar, no cálculo do incentivo, as aquisições em que estes mesmos fornecedores não arcaram com os tributos incidentes nas vendas dos respectivos insumos.

Dessa forma, não há que se falar em créditos-presumido de IPI decorrentes de PIS e Cofins nas aquisições de pessoas físicas, posto que não são contribuintes dessas contribuições.

Ressalte-se, ainda que, intimada a apresentar os arquivos arquivo contendo as compras, com direito ao crédito-presumido, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, informando os totais mensais e relacionando as respectivas notas fiscais de entrada com todos os dados da compra, a recorrente atendeu à intimação e os apresentou. Contudo, de seus exame, verificou-se que todas as compras foram efetuadas diretamente de pessoas físicas, fato não contestado por ela e que implica no não-reconhecimento do seu direito ao ressarcimento pleiteado pelo seu total, independentemente das alegações de que produtos adquiridos de outras pessoas jurídicas e exportados por ela sem que tenham sofrido quaisquer tipos de industrialização em seu estabelecimento geraria crédito presumido do IPI.

d) juros compensatórios sobre ressarcimento

Ainda, que fosse reconhecido o seu direito parcial e/ ou integral ao ressarcimento pleiteado, o que não é o caso, inexistente previsão legal para o pagamento de juros compensatórios à taxa Selic sobre tais valores. Somente estão sujeitos a juros compensatórios os valores dos indébitos tributários repetidos/compensados, conforme determina a Lei nº 9.250, de 1995, art. 39, § 4º.

O ressarcimento de IPI, não constitui indébito tributário decorrente de pagamento indevido e/ ou a maior, passível de repetição e/ ou compensação. Trata-se de um benefício fiscal concedido pelo Poder Executivo por meio de lei e tem como objetivo incentivar as exportações de produtos industrializados. Assim, ao contrário do entendimento da requerente, não se aplica a ele o disposto naquela lei.

No caso de ressarcimento não há ingresso indevido de valores nos cofres públicos, mas sim renúncia fiscal com o objetivo de estimular determinado seguimento da

economia, cuja concessão se subsume estritamente aos termos e condições estipuladas pelo poder concedente. Por se tratar de situação excepcional de concessão de benefício, não cabe ao intérprete ir além do que nela foi estipulado.

A previsão legal para a incidência de juros à taxa Selic prevista na Lei nº 9.250, de 26/12/1995, art. 39, § 4º, somente se refere aos casos de restituição de tributos. Ao mencionar a compensação, é claro que o dispositivo refere-se aos valores que podem ser restituídos, não permitindo interpretação extensiva. Também o texto daquela lei é claro, não havendo como aplicar por analogia aquele dispositivo legal aos casos de ressarcimentos de tributos, a título de incentivos fiscal.

Além disto, o parágrafo 5º do art. 51 da IN SRF nº 460, de 2004, veda, expressamente, a atualização monetária de créditos de IPI a serem ressarcidos:

Art. 51. O crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, passível de restituição, será restituído ou compensado com o acréscimo de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulados mensalmente, e de juros de 1% (um por cento) no mês em que

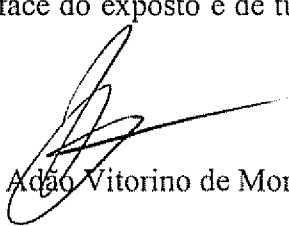
(...)

§ 5º Não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos.

Tal dispositivo foi mantido na IN SRF nº 600, de 2005, art. 52, parágrafo 5º.

Dessa forma, não há que se falar em incidência de juros compensatórios sobre ressarcimentos.

Em face do exposto e de tudo o mais que consta dos autos, nego provimento ao presente recurso.


José Adão Vitorino de Moraes