



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

**Processo nº** 11030.000885/2001-03  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3803-00.685 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 24 de agosto de 2010  
**Matéria** CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI  
**Recorrente** BAGANTINI PEDRAS LTDA.  
**Recorrida** DRJ-PORTO ALEGRE/RS

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.

Não se incluem na base de cálculo do benefício as aquisições de matérias-primas de pessoas físicas, por não terem sofrido a incidência das contribuições para o PIS/PASEP e a Cofins.

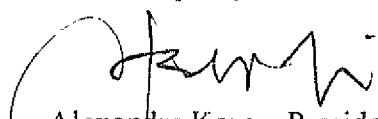
DECISÃO ADMINISTRATIVA INTEMPESTIVA NORMA PROGRAMÁTICA. AUSÊNCIA DE CONSEQÜÊNCIA

O descumprimento do prazo legal de trinta dias pela decisão colegiada não resulta em reconhecimento tácito do pedido do contribuinte, por absoluta falta de previsão legal, sendo programática a norma que o estipula, posto não conter sanção ou o benefício pretendido, em seu conteúdo, nem ser complementada ou integrada por outra norma veiculadora dessas conseqüências.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Rangel Perrucci Fiorin, que reconhece o direito ao direito ao crédito presumido nas aquisições de insumos a pessoas físicas.

  
Alexandre Kern – Presidente

  
Belchior Melo de Sousa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern (Presidente da Turma), Belchior Melo de Sousa (Relator), Daniel Maurício Fedato, Carlos Henrique Martins de Lima, Hécio Lafetá Reis e Rangel Perrucci Fiorin.

## Relatório

Trata o presente de recurso voluntário contra o Acórdão de nº 10-17.792, de 20 de novembro de 2008, da DRJ-Porto Alegre/RS, fls. 232 a 235-v, que indeferiu a solicitação de inclusão na base de cálculo do CP:

a) das compras que não foram gravadas com as contribuições da COFINS e do PIS/PASEP a que o benefício visa a ressarcir, estas as aquisições de pessoas físicas; e

b) dos valores das vendas consideradas pelo contribuinte como sendo receita de exportação, relativo a produtos que não sofreram nenhum processo de industrialização no estabelecimento exportador, tratando-se estas de revenda de mercadorias.

Não foi objeto de impugnação a exclusão da base de cálculo do CP do valor do IPI destacado no custo de aquisição e das aquisições:

a) que não dão direito a crédito, por não se subsumirem ao conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem definido pela legislação do IPI;

b) de produtos importados;

c) consideradas em duplicidade no cálculo.

O crédito apurado refere-se a todo o ano-calendário de 1996 e alcança o valor de R\$ 18.674,20.

Desse valor, a fiscalização concluiu, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, de fls. 151/152, que o requerente teria direito a apenas parte do ressarcimento pleiteado, no valor de R\$ 9.908,44 (nove mil, novecentos e oito reais e quarenta e quatro centavos), e do débito de CSLL vencido em 30 de outubro de 2001 de mesmo valor do pedido de ressarcimento, fl. foi compensado o valor do direito creditório reconhecido.

A DRJ-Porto Alegre, no que respeita às exclusões dos valores correspondentes às aquisições de produtos de pessoas físicas, interpreta a legislação de regência do crédito presumido do IPI, e assenta que somente as aquisições de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), que tenham sofrido a incidência das contribuições para o PIS e a Cofins, podem ser incluídos no cálculo do benefício, como se depreende da redação do art. 1º da Lei n.º 9.363, de 1996.

Quanto às aquisições para revenda, consigna a DRJ que *“se que são dois requisitos cumulativos para se alcançar o benefício: produzir e exportar ... as aquisições para revenda não podem ser computadas na base de cálculo do crédito presumido, já que não passaram por qualquer etapa de industrialização no estabelecimento do exportador.”*

Suplementarmente, a DRJ aponta para a inexistência do direito ao crédito deste contribuinte pelo fato de o produto elaborado pelo interessado se encontrar fora do campo de incidência do IPI (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado-NESH da posição 7103 e subposição

 2



7103.10 da TIPI, classificado no código 7103.10.10 da TIPI, cuja notação é NT [Não-Tributado]), não mais podendo revisar o deferimento feito pela Delegacia em Passo Fundo já transpor o prazo de cinco anos, sendo, porém, motivo para não conceder o complemento a que julga ter direito a impugnante.

O pedido de compensação não chegou a ser apreciado pela DRJ/Porto Alegre pelo fato de a decisão da Delegacia em Passo Fundo ser anterior à modificação da natureza dos pedidos de compensação em declaração de compensação, portanto quando as decisões não eram sujeitas ao rito do Processo Administrativo Fiscal.

Cientificada da decisão em 04 de dezembro de 2008, irresignada, apresenta o recurso voluntário de fls. 278 a 296, em 26 de dezembro, argüindo, em síntese:

a) que, em prestígio ao princípio da legalidade, definido em lei o incentivo à exportação não cabe ao órgão julgador interpretações que restrinjam ou suprimam o alcance da norma constitucional ou infraconstitucional

b) que é incontroverso o seu direito à inclusão dos valores das matérias-primas adquiridas de produtores rurais, pessoas físicas, no cálculo do crédito presumido, eis porque:

b.1. este ressarcimento visa a cobertura de todas as fases da cadeia produtiva;

b.3. não há previsão legal para a sua exclusão, nem vedação pelo Regulamento do Imposto de Produtos Industrializados-RIPi;

b.4. este é o entendimento recentíssimo do Superior Tribunal de Justiça.

c) a industrialização, segundo o RIPi, caracteriza-se pela modificação da natureza, funcionamento, acabamento apresentação ou finalidade do produto aperfeiçoando-o para consumo reconhecendo como estabelecimento industrial quem execute qualquer destas operações. Somente após três etapas distintas, típico processo de industrialização, modificando a natureza das pedras, que estas serão comercializadas no mercado interno ou externo. Logo, patente o processo de industrialização realizado pela Recorrente no exercício de suas atividades sociais

d) a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre-RS detinha um prazo de 30 (trinta) dias, para realizar o julgamento dos recursos administrativos interpostos, e, “além de não fazê-lo neste prazo, não o fez, também, no lapso temporal de 05 (cinco) anos, ensejando o reconhecimento integral da pretensão deduzida pela Recorrente, forte na exegese do art. 1º do Decreto nº20.910/32.”

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro Belchior Melo de Sousa, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

### **Crédito presumido. Aquisições de pessoas físicas Ofensa ao princípio da estrita legalidade, do direito tributário.**

A matéria em discussão trata do benefício fiscal instituído pela Medida Provisória nº 948/95, convertida na Lei nº 9.363/96, que fixou as bases do crédito presumido de IPI, concedido a estabelecimento produtor exportador como ressarcimento da contribuição para o PIS e da COFINS incidentes sobre a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo.

É de pouco consenso a inclusão na base de cálculo do crédito presumido do valor das aquisições de pessoas físicas, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, resultando, comumente, em decisões não-unâнимes, vezes negando, outras dando provimento aos recursos, sem notória preponderância para um dos lados.

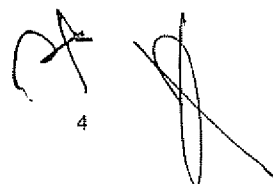
Não é sem razão este histórico de decisões, porquanto, a meu sentir, a lei mesma, em sua linguagem textual, oferece matéria-prima para o conflito. Sua aparente antinomia, ou contradição interna, é o nó górdio, ora a desatar, que fornece base a que cada uma das teses conflitantes encontre nela a clareza de que precisa para moldar o entendimento que almeja, porém, não sem a ferramenta do método interpretativo que abraçam.

A MP nº 674, de 1994, instituiu o benefício, com a denominação de “crédito fiscal”, calculado à alíquota de 2,65%, vinculado à comprovação, pelo exportador, dos recolhimentos das contribuições devidas pelo seu fornecedor imediato. Esta sistemática permaneceu em vigor até a MP nº 905, de 1995.

Com a modificação do instituto por meio da MP nº 948/95, vigendo assim até a edição da MP nº 1.484-27, convertida na Lei nº 9.363/96, o crédito, que era fiscal passa a ser presumido, e a alíquota é elevada para 5,37%, não mais exigindo a norma a comprovação do pagamento das contribuições pelo seu fornecedor imediato.

O indigitado nó inicia no fato de que a alíquota inequivocamente assimila a incidência em cascata das contribuições, tendo o legislador permitido o ressarcimento, como elegeu, do que incidira apenas em duas fases, na formação do produto exportado,  $[2 \times 2,65\% + (2,65\% \times 2,65\%) = 5,37\%]$ .

Na busca da vontade da lei, quem se tem servido da interpretação histórica e teleológica enxerga que a nova realidade do benefício constitui uma presunção *jure et de jure*, implicando isto que mesmo que o exportador possa comprovar que houve mais de duas incidências, a fórmula não deixará de ser a que a lei determina. É resultante dessa configuração o fato de não mais ser exigido do exportador comprovar o pagamento das contribuições devidas pelo seu fornecedor imediato. Logo, nesta ótica, não se há de obstar a inclusão do “valor total das aquisições”, como o indica o texto legal (art. 2º), independentemente do último fornecedor sofrer ou não a incidência das contribuições.



A apertar o nó está a ótica da interpretação literal, segundo a qual, sendo o crédito presumido para “ressarcimento das contribuições incidentes” não sobre quaisquer outras, mas sobre as “respectivas aquisições”, é mister que o fornecedor imediato do exportador tenha sofrido a incidência das contribuições, excluindo-se, com isso, as aquisições de pessoas físicas.

É respeitável a construção jurídica feita em nome da interpretação teleológica, para reconhecer o direito do contribuinte de incluir na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de pessoas físicas, e, dada a força dos argumentos, não é sem dificuldade que a refuto. Não, também, sem deixar de consignar meu desapreço à interpretação literal para se alcançar o sentido, alcance e conteúdo de uma norma, para se sustentar o entendimento contrário à inclusão dos ditos valores apenas com base na expressão acima, constante do art. 1º da Lei nº 9.363/96.

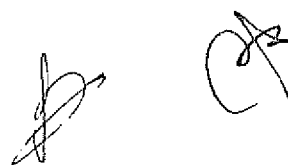
Com efeito, apreendo que a lei nº 9.363/96, art. 1º, ao reger que “o crédito presumido [...]” é para “ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições”, aparenta estar em contradição com a alíquota de 5,37%, estabelecida para abranger a incidência ocorrente em transação anterior. Tal aparência se acentua quando na nova moldura do benefício passou-se a não exigir a comprovação, pelo fornecedor imediato do exportador, do pagamento das contribuições.

A meu ver, promover o desate do nó e sanear a contradição (aparente), no caso concreto, não deve conduzir à conclusão a que chegam os que declaram servir-se da interpretação teleológica, mesmo que se encontre uma lógica marcante no que deduzem.

Por cuidar a lei em foco desta única matéria, crédito presumido de IPI, em todos os seus artigos, a norma que se busca no texto do art. 1º, deve ser dessumida, em exercício judicioso, à luz dos regramentos que permeiam os textos dos diversos artigos, tendente a harmonizar idéias aparentemente contrastantes. Qualquer inferência lógica ou análise finalística, só é aplicável para o cotejo do entendimento assim capturado, ou para suprir flagrante imprecisão dos textos que impeça uma construção clara e coerente. Seguir este circuito, é não contemporizar com uma interpretação meramente literal, mas, indubitavelmente, tomá-la como ponto de partida e de chegada; é não perquirir a mente do legislador, mas a vontade da lei.

Seguindo esta trilha, ressalte-se, primeiramente, que o termo “respectivas” não está em excesso, nem em contradição com a alíquota, e, portanto, está a exigir a atuação do seu próprio significado: que o crédito presumido é, a princípio, para ressarcir o que incidiu nas aquisições do próprio exortador. E como a partir da MP nº 905/95 a norma aí contida passa a reconhecer a incidência em cascata das contribuições, ao atribuir a alíquota de 5,37%, por questão mecânica de administração tributária o crédito deixa de ser fiscal para ser presumido, e, como tal, a inexigir a comprovação de pagamento.

*Art. 1º. A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus ao crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam (...), incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo. (sublinhei na transcrição)*



A medida provisória original ressarcia apenas o que incidira “sobre o valor das matérias sobre o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno pelo exportador para utilização no processo produtivo.”

Como o crédito era fiscal, exigindo-se comprovação dos pagamentos das contribuições pelo fornecedor, dizer “...que incidirem sobre o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno pelo exportador para utilização no processo produtivo.”, em nada comprometia o entendimento de que a incidência era sobre a respectiva aquisição. Não havia necessidade do uso do termo “respectivas”.

No entanto, colocar esta mesma frase no contexto da Lei nº 9.363/96, do crédito presumido, em que não mais se exigia a comprovação dos pagamentos, generalizaria o sentido do termo “incidentes” na expressão “*incidentes sobre as [ respectivas ] aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.*”, a permitir a conclusão de que se trata de toda e qualquer incidência, não importando sua ordem ou fase, e daí, a possibilidade de se entender pela inclusão das aquisições de não-contribuintes das contribuições.

Complementando a visão, registre-se que a lei nº 9.363/96 não deixou de dar importância ao que foi pago na última etapa do fornecimento dos insumos. Isto está claro no teor do art. 3º, ao referir que a “*respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador*” é a base para a apuração do “*valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem*”, constante do art. 2º, *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. [g n]*

*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.*

Ao arrepio desta leitura, os que entendem servir-se da interpretação teleológica quer fazer crer que a inclusão das aquisições de pessoas físicas se explica, também, pela expressão “*sobre o valor total das aquisições*”, aduzindo que se a lei não faz exclusões, não cabe ao intérprete fazê-lo. Esta percepção aproxima o entendimento da interpretação literal.

Mais, o art. 5º sedimenta a visão de que não a Lei nº 9.363/96 não exclui, implicitamente, a exigência de que o último fornecedor seja contribuinte das contribuições, ao prever o imediato estorno, do incentivo a que faz jus o produtor-exportador, do valor correspondente a restituição ou compensação da contribuição para o PIS e para a Cofins relativos às aquisições de fornecedor.

Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo na hipótese em que a contribuição paga pelo fornecedor foi-lhe, posteriormente, restituída, não se pode utilizar, no cálculo do incentivo, as aquisições em que este mesmo fornecedor não arca com o ônus tributário.

Aduz a recorrente que *“o percentual de 5,37% (cinco inteiros e trinta e sete décimos por cento) previsto na Lei nº 9.363/96 visa ressarcir de todo custo tributário impregnado nas aquisições.”* Além do equívoco técnico de sua informação, de que o ressarcimento alcança a totalidade do custo tributário, sendo esta a sua visão, como pretender ressarcimento do que não sofreu incidência, pela inclusão dos valores das aquisições de pessoas físicas?

Enfim, por estes fundamentos inclino-me pela inexistência deste direito reclamado, sem ocorrência de ofensa ao princípio da legalidade, vez que a extensão do direito é dimensionado pela própria lei nº 9.363/96, não tendo sido objeto de restrição pelas normas regulamentadoras.

#### **Das aquisições de mercadorias para revenda**

Sobre as aquisições para comercialização, não submetidas a qualquer processo de industrialização pelo exportador (revenda de mercadorias), a falta de manifestação no recurso voluntário pacifica a controvérsia, nada havendo, pois, a acrescentar.

#### **Das Saídas de Bens em Estado Bruto**

É dispensável tecer apreciação de toda a argumentação da recorrente quanto a este ponto, com respeito a esclarecer e justificar sua atividade como um processo produtivo contrapondo ao destaque dado pela DRJ, pois que, em primeiro plano a glosa do ressarcimento não se deu por este motivo, do que ele, não foi alvo de impugnação e, assim, não compõe a controvérsia. Efetivamente, as glosas se deram pelas duas razões intituladas acima,

#### **Da efetividade do direito pleiteado em razão da demora da decisão**

Argumenta a recorrente que dado não ter sido a decisão da DRJ proferida em 30 (trinta) dias da instrução do processo administrativo, como determina o art. 49 da Lei nº 9.784/99, e nem ainda no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias do protocolo do pedido, como determina o art. 24 da Lei nº 11.457/2007, teria havido “prescrição do fundo de direito”, nos termos do art. 1º do Decreto nº 20.910/32, considerando que ultrapassou o prazo de 5 (cinco) anos, e como decorrência o seu direito ao crédito presumido deve ser reconhecido integralmente da forma como pleiteado.

Relativamente ao prazo estabelecido na Lei 11.457/2007, pode-se ver que este diz respeito às decisões que devam ser proferidas pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Já em relação à Lei nº 9.784/99, com efeito, assiste à recorrente o direito de dispor de decisão administrativa no prazo de 30 (trinta) dias, correspondente ao dever de a Administração provê-la no prazo ali previsto.



Da simples leitura pode-se ver que o art. 49 da Lei nº 9.784/99 é um dispositivo legal que não traz em seu bojo uma sanção, vale dizer, uma consequência específica contra a Administração ou seu dirigente, ou em favor do contribuinte para a não-prestação.

Mas um dispositivo e a norma que lhe subjaz não são a mesma coisa. A esclarecê-lo fiquemos com o ensino de Lourival Vilanova: *"a norma jurídica, reduzida à proposição em sentido lógico, tem uma forma. Gramaticalmente, a linguagem do direito positivo exprime a norma em multiforme variedade. E nem sempre está a proposição normativa em toda a sua integridade num só artigo de lei ou decreto; nem sempre toda uma norma se encontra presente num dispositivo da Constituição ou de um estatuto de ente público ou privado."*

Logo, se a sanção não está no dispositivo pode ou não encontrar-se noutro texto de lei. Pelo olhar da escola *kelseniana* sempre estará, pois não há norma sem sanção. Em dissenso desta tese evoquemos o dizer de Sacha Calmon ao apontar para a possibilidade de o ordenamento conter normas desprovidas de sanção: *"toda norma, como tal entendida a prescrição de um dever jurídico é, pelo menos em princípio, dotada de sanção, embora nem todos os dispositivos legais estabeleçam sanção especificamente para a sua inobservância. Por isto é que, mesmo os autores que se referem à classificação das leis em perfeitas e imperfeitas, dizendo serem desta última categoria aquelas desprovidas de sanção, deixam claro que se estão referindo a ausência de sanção específica."*

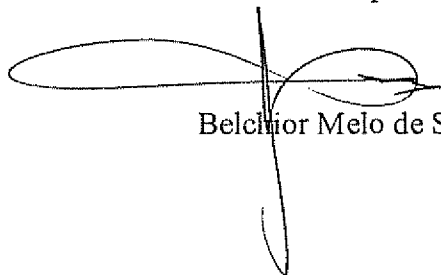
Com efeito, nesta linha, parece não existir no ordenamento nenhum comando normativo que exclua o poder-dever da Administração de prover decisões após expirado o prazo de 30 (trinta) dias, tendo como resultante o reconhecimento tácito de tudo o quanto o contribuinte pleiteie perante a Administração.

Houvesse a consequência, estar-se-ia tratando de prazo decadencial o que teria na lei ordinária o instrumento inadequado para a estipulação. Logo, dá para se concluir tratar-se de uma norma programática a balizar um dever para a Administração, não cabendo a conclusão a que chega a recorrente, para requerer seja declarado o reconhecimento integral dos pedidos de ressarcimento de crédito presumido de IPI (Leis nº 9.363/96 e 10.276/01),

Nenhum cabimento ao caso o art. 1º do Decreto nº 20.910/32, para que dele surja o direito à integralidade do valor pleiteado na ausência de decisão no prazo de cinco anos – no caso presente a decisão da Delegacia de Julgamento – porquanto este trata da prescrição das dívidas passivas da União [...].

Finalmente, na existência de alguma impossibilidade legal de a DRJ se manifestar no prazo de cinco anos, este óbice significaria a sua impossibilidade de revisar (reformular) a decisão existente, a da DRF/ Passo Fundo, que haveria de prevalecer. E esta negou a solicitação da contribuinte.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

  
Belchior Melo de Sousa

