



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

Processo n° 11030.002627/2004-04
Recurso n° 258.134 Voluntário
Acórdão n° **3803-002.603 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 20 de março de 2012
Matéria CREDITO PRESUMIDO DE IPI
Recorrente BAGATINI PEDRAS LTDA.
Recorrida DRJ-PORTO ALEGRE/RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

Incluem-se na base de cálculo do crédito presumido de IPI as aquisições de matérias-primas de produtores rurais pessoas físicas, independentemente de não terem sofrido a incidência das contribuições para o PIS/PASEP e a Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator. O Conselheiro Alexandre Kern declarou-se impedido de participar do julgamento, em face da disposição do inc. IV do art. 42 do RI-CARF.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente.

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa - Relator.

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os conselheiros Hécio Lafeté Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário contra o Acórdão de nº 18-8.504, de 7 de dezembro de 2007, da DRJ-Santa Maria/RS, fls. 119 a 126, que desproveu a manifestação de inconformidade, mantendo as glosas promovidas pela então Delegacia da Receita Federal em Passo Fundo/RS.

O ressarcimento diz respeito ao quarto trimestre de 2003. Com base no Termo de Verificação, fls. 18 e 19, o despacho decisório deferiu o valor de R\$ 55.683,10, tendo sido glosado o valor de R\$ 13.156,67.

Foram glosados:

a) as compras que não foram gravadas com as contribuições da COFINS e do PIS/PASEP a que o benefício visa a ressarcir, no valor de R\$ 29.493,57, estas, as aquisições de pessoas físicas e aquisições para revenda, planilha de fl. 17; e

b) o valor das saídas de MP não aplicadas na produção (item 20 Demonstrativo de Apuração do Crédito Presumido - Período de janeiro a dezembro de 2003, fl. 16), relativas à exportação de produtos em bruto, no valor de R\$ 101.514,90, tratando-se estas de revenda de mercadorias.

O valor apurado pela contribuinte foi utilizado na compensação do débito de IRPJ com vencimento em 31 de janeiro de 2004, resultou saldo credor favorável ao contribuinte no valor de R\$ 6.425,04 (seis mil, quatrocentos e vinte e cinco reais e quatro centavos), extrato do processo de fl. 24.

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, produtos intermediários e materiais de embalagem, que tenham sofrido a incidência das contribuições para o PIS e a Cofins, podem ser incluídos no cálculo do benefício, conforme 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.*”

Cientificada da decisão em 03 de abril de 2008, irressignada, apresentou o recurso voluntário de fls. 129 a 142, em 02 de maio de 2008, argüindo, em síntese que:

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

b.1. este ressarcimento visa à 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 Relator Belchior Melo de Sousa

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-unâimes, preponderando as que negam este provimento no âmbito deste Conselho.

Não é sem razão esse 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 esposado, porém, não sem a ferramenta do método interpretativo que abraçam.

Partindo-se da origem do benefício, temos a MP nº 674, de 1994, que o instituiu, 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, reeditada em seus termos até a MP nº 1.484-27, esta 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*.

Que sentido haveria em transformar um benefício fiscal físico em presumido apenas para deixar de se exigir a comprovação das incidências das contribuições para o PIS e da COFINS ocorridas nas aquisições diretas de fornecedores, se já é obrigatória para os contribuintes a guarda, por cinco anos, de todo o acervo documental que respalda a escrita contábil e fiscal?

Não me parece haver.

A pergunta ainda ecoa diante do art. 2º, § 1º, que, em vez de manter a alíquota de 2,65%, correspondente à incidência de ambas as contribuições nas aquisições diretas do produtor exportador, fixa-a no patamar de 5,37% [$2 \times 2,65\% + (2,65\% \times 2,65\%) = 5,37\%$], mais que duplamente acima da alíquota anterior, quando as incidências havidas na última fase da cadeia são os 2,65%?

Como negar que o ensejo não é outro senão assimilar o que incidira em duas fases aquisitivas, na formação do valor dos insumos adquiridos, mesmo sem considerar o *plus* que a fórmula tem em seu cômputo, correspondente ao fator aditivo resultante da multiplicação da soma das alíquotas.

A lei, assim, considera: i) que as exportações podem estar gravadas pela incidência das ditas contribuições não só na última etapa de aquisição dos insumos pelo produtor exportador, e, adversamente, ii) um curto ciclo de circulação desses insumos, duas fases aquisitivas, como suficiente para a desoneração das contribuições, por se tratarem de matérias-primas e produtos intermediários destinadas a transformação em produto final exportável.

Registre-se, por apreço ao raciocínio, que a formulação algébrica aplicada ao *valor total das aquisições*, com *discrímen* apenas relativo aos insumos que não têm utilização direta na produção de bens e mercadorias, segundo a regra largamente aceita da Lei nº 9.363/96, portanto inclusas as aquisições de não contribuintes das contribuições na última fase, redunda em que as disposições do crédito presumido propiciam alcançar até três ciclos de circulação dos insumos.

Conquanto nas aquisições do produtor exportador ocorra apenas uma incidência de contribuições, ou, ainda que haja mais de duas incidências em fases antecedentes de circulação dos insumos que adquire, ele se verá ressarcido segundo a fórmula legal que está posta.

Essa mecânica legalmente estabelecida é que torna *presumido* o crédito que receberá, sem importar - para os efeitos de tal formulação - que tenha recebido a denominação de IPI e, importante destacar, torna a presunção *jure et de jure*. Vale dizer, não importa o *quantum* que o produtor exportador conseguirá demonstrar de incidências das contribuições em cascata, para o fim de ver suas exportações desoneradas de tributo, é tão só o que a lei determina, segundo o seu preceito, que será objeto de ressarcimento.

O que se deve sacar desse evento é que a verdade factual que experimenta o produtor exportador no tocante à desoneração tributária do produto que exporta é uma verdade

formal, como o exprime Gilberto de Ulhôa Canto¹, entre outros doutrinadores da estirpe, ao mencionar que “*as presunções e as ficções fazem parte do processo gnosiológico figurativo. Por ambas se chega a uma realidade legal que não coincide com a realidade fenomenológica conhecida através dos meios de percepção direta.*”

Assento isso para afastar o entendimento de que o ressarcimento foca apenas as incidências físicas ocorridas, enquanto verdade material, na última fase, ao passar os insumos às mãos do produtor exportador.

Se a composição legal é ordenada nessa linha, implica encontrar na norma do art. 1º da Lei nº 9.363/96 o sentido de que se deva considerar as aquisições de insumos que não foram onerados pelas contribuições na última fase, quando das aquisições diretas pelo produtor exportador, porquanto podem ter sofrido oneração em fase antecedente, agora alcançada pela norma, para o fim de desonerá-los o mais possível integralmente:

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.

Este pressuposto lógico-jurídico é o que justifica a expressão (e é por ela também justificado) o valor total das aquisições constante do art. 2º, que atribui a extensão de universalidade e o caráter todo-inclusivo das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, pelo produtor exportador, para utilização no processo produtivo, *verbis*:

*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. (grifei na transcrição).*

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

Na novel disposição legal foi acrescido o adjetivo “*respectivas*”, no texto “*incidentes sobre as [respectivas] aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.*” Essa inserção complica o entendimento do texto e deu azo à interpretação meramente literal, que desnatura o caráter do crédito como presumido, mantendo-lhe o cariz de fiscal.

Conquanto isso, o termo em nada interfere na leitura até aqui desenvolvida, eis porque indevidamente colocado, posto que em sua semântica modela-se como um conectivo que individualiza cada qualidade do sujeito ou da coisa, na pluralidade destes, fenômeno

¹ ULHÔA CANTO, Gilberto de. Presunções no Direito Tributário. Caderno de Pesquisas Tributárias, São Paulo:

inexistente no texto do art. 1º. A duas, porque bem pode ser substituído por “*suas aquisições*”, sem interferir no alcance da presunção que a norma plasmou.

O mesmo se dá com este termo no art. 3º, de pior utilização ainda, porquanto vincula, sem cabimento, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação, (a) “*o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportado*”.

Portanto, este termo não se presta a subsidiar a interpretação literalista tendente a excluir as aquisições de não contribuintes das contribuições.

Por fim, o art. 5º 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, não está aí para fixar a exclusão dos valores das aquisições de não contribuintes das contribuições, nem subsiste como reforço desse entendimento.

Ora, há de se pensar: 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 das contribuições. Logo, quem não tem ônus não fornece os valores de suas vendas para a base de cálculo do crédito presumido.

Vejo equívoco nessa visão. O texto legal peca pela generalização, e comete um contrassenso.

Vejamos.

Se houve pagamento, v.g., de PIS de fornecedor pessoa jurídica e este é restituído pela Administração Tributária, é porque esse pagamento foi indevido (PIS sobre folha de salário em vez de receita bruta), ou porque foi pagamento a maior. Em que isso influi no valor das vendas que conformam a base de cálculo do crédito presumido, e que receberam a sua incidência, para que o valor da restituição ou do crédito na compensação seja estornado na concessão do ressarcimento? Em nada, absolutamente, a meu ver. Se o pagamento era devido, obviamente, ele não será restituído.

Se esta regra pretende denotar que quando a incidência for suprimida pela restituição ou reconhecimento de crédito na compensação, não haverá ressarcimento de crédito presumido de IPI, este critério sugere um paralelo, segundo o qual o estorno também deveria ser manejado quando houvesse inadimplência do fornecedor do produtor exportador. A observação é apenas à guisa de expor a incoerência da regra, uma vez que a inadimplência tem o seu meio legal próprio de tratamento.

Logo, não vejo como a disposição do art. 5º ser âncora para a tese de exclusão das aquisições de não contribuintes da base de cálculo do crédito presumido.

Por estes fundamentos inclino-me pela existência desse 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.

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, para a qual não se haveria de dar provimento, 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-se ao destaque dado pela DRJ, pois que, a glosa do ressarcimento não se deu por este motivo, mas, efetivamente, pelos dois consignados nas letras “a” e “b” no início do relatório, e intitulados acima. Do que, ele não foi alvo de *impugnação* e, assim, não compõe a controvérsia.

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à inclusão das aquisições de matérias-primas de produtores rurais pessoas físicas.

Sala das Sessões, 20 de março de 2012

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa