



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

Processo nº 11041.000577/2002-21
Recurso nº 876.285 Voluntário
Acórdão nº **3802-00.456 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 4 de maio de 2011
Matéria IPI - RESSARCIMENTO
Recorrente FRIGORÍFICO MERCOSUL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INSUMO ADQUIRIDO DE PESSOA FÍSICA. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Não integram a base de cálculo do crédito presumido do IPI, os valores das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem adquiridos das pessoas físicas não contribuintes das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

EDITADO EM: 10/05/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento, Tatiana Midori Migiyama, Sólon Sehn e Bruno Maurício Macedo Curi.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário oposto com o objetivo de reformar o Acórdão nº 10-24.453, de 25 de março de 2010 (fls. 236/237v), proferido pelos membros da 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS (DRJ/POA), em que, por unidade de votos, não conheceram do requerimento de fls. 143/146; declararam definitiva na esfera administrativa as glosas não contestadas, e, no mérito, julgaram improcedente a manifestação de inconformidade de fls. 124/128, mantendo o despacho da DRF/Porto Alegre de fl. 112, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO A intimação expedida em decorrência de compensação de ofício de créditos com débitos em aberto e/ou inscritos, não comporta manifestação de inconformidade perante esta Delegacia de Julgamento.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA A glosa de crédito presumido que não tenha sido expressamente contestada na manifestação de inconformidade torna-se definitiva na esfera administrativa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE INSUMOS A PESSOAS FÍSICAS Não se computa, no cálculo do crédito presumido, o valor das aquisições de insumos adquiridos de pessoas físicas.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem descrever os fatos registrados nos autos até prolação da decisão de primeiro, adoto o Relatório encartado no Acórdão recorrido, que segue transcrito:

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada tempestivamente, fls. 124/128, contra despacho decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre/RS, fls. 112, que, com base na informação fiscal de fls. 94/100, reconheceu parcialmente direito ao ressarcimento do crédito de IPI, de que trata a Lei 9.363, de 13 de dezembro de 1996, pleiteado no valor de R\$ 468.666,64, relativamente ao 3º trimestre de 2002, e homologou as compensações declaradas no limite do crédito reconhecido.

O deferimento parcial do pedido no valor de R\$ 110.010,12, conforme proposição fiscal, é decorrente dos seguintes ajustes:

a) Exclusão da Receita de Exportação dos valores relativos às exportações dos produtos: carnes de animais da espécie bovina, frescas ou refrigeradas, e carnes de animais da espécie bovina,

produtos NT, de acordo com a classificação fiscal adotada pela fiscalização, qual seja na posição 0504.

b) Exclusão da base de cálculo do CP do valor das aquisições de insumos oriundos de atividade rural de pessoas físicas, nos termos do art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 23, de 13 de março de 1997.

c) Exclusão da base de cálculo do crédito presumido de valores referentes a aquisições de serviços realizados por pessoas jurídicas.

d) Exclusão da base de cálculo do crédito presumido de valores referentes a aquisições de produtos que não se enquadram no conceito de insumo.

O contribuinte, na sua inconformidade, impugna a glosa dos valores na base de cálculo do crédito do IPI, referentes a matéria-prima adquirida de pessoas físicas, alegando que o art. 2º da Lei 9.363/96, não restringe em nenhum momento da base de cálculo do crédito presumido às aquisições de matérias primas junto a pessoas físicas, e que a Instrução Normativa nº 23/97, não poderia exceder a sua competência ao fazer um acréscimo a Lei 9.363/96. Anexa decisões administrativas que corroboram a sua tese.

Consta ainda requerimento de fls. 143/146, relativo à intimação DRF/POA/SEORT 407/2009, no qual contesta a compensação de ofício com débitos administrados pela RFB em aberto e/ou inscritos, na forma da Lei 9430/96, DL 2.287/86 e Decreto nº 2.138/97.

É o relatório.

Sobreveio o Acórdão recorrido, sendo dele cientificada a Autuada, por via postal (fl. 261), em 17/05/2010. Inconformada, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 255/258, protocolado em 12/05/2010 (fl. 254), em que reafirmou as razões de defesa aduzidas na Manifestação de Inconformidade de fls. 125/128.

Em cumprimento ao despacho de fl. 293, os presentes autos foram enviados a este e. Conselho. Na Sessão de fevereiro de 2011, em cumprimento ao disposto no art. 49 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, foram distribuídos, mediante sorteio, para este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O presente Recurso é tempestivo, foi apresentado por parte legítima, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Do objeto da presente controvérsia.

A origem do presente litígio foi a decisão da autoridade julgadora da Unidade da Receita Federal de origem, consignada no Despacho Decisório de fl. 112, em que, acatando as razões aduzidas na Informação Fiscal de fls. 94/100, reconheceu parcialmente o valor do crédito presumido do IPI, relativo ao 3º trimestre de 2002, pleiteada pela Recorrente no Pedido de Ressarcimento de fl. 01.

Segundo o disposto na referida Informação Fiscal, a parcela do crédito não reconhecido correspondia exclusão dos itens não contemplados pelo benefício fiscal em tela, a seguir discriminados:

- a) da receita exportação: glosa do valor das vendas para o exterior dos produtos enquadrados na TIPI como não tributados (NT) pelo IPI; e
- b) da base de cálculo do crédito presumido do IPI: glosa das aquisições: b.1) dos insumos adquiridos de pessoas físicas (pecuaristas) não-contribuintes das referidas Contribuições; b.2) dos produtos utilizados no processo produtivo que não se enquadravam no conceito de insumo; e b.3) dos serviços empregados no beneficiamento do couro, por não serem considerados insumos.

Na Manifestação de Inconformidade de fls. 125/128, a Interessada insurgiu-se apenas contra a glosa do valor dos insumos adquiridos de não-contribuintes pessoas físicas (pecuaristas).

Em seguida, por meio do Acórdão recorrido, os membros da Turma Julgadora de primeira grau julgaram improcedente a defesa da Interessada, mantendo na íntegra a decisão exarada no citado Despacho Decisório.

Descontente, a Interessada retornou aos autos com o presente Recurso, pleiteando a reforma da decisão proferida pela instância *a quo* e o restabelecimento da base de cálculo do crédito presumido do IPI, mediante reintegração dos valores dos insumos adquiridos de pessoas físicas não-contribuintes do PIS/Pasep e Cofins.

Com base nesse breve resumo, fica evidenciado que o cerne da presente controvérsia limita-se apenas a glosa do valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas não-contribuintes das citadas Contribuições.

Da glosa dos insumos adquiridos de pessoas físicas.

Nos presentes autos, para fim de apuração do valor do crédito presumido do IPI, o valor total dos insumos adquiridos das pessoas físicas (pecuaristas) foi integralmente excluído da base de cálculo do crédito presumido do IPI, sob o argumento de que se tratava de insumos adquiridos de não-contribuintes do PIS/Pasep e Cofins.

No julgamento de primeiro grau, a glosa foi integralmente mantida, com base no argumento de que não houve incidência das referidas Contribuições sobre tais insumos. Diversamente, alegou a Recorrente, com suporte na jurisprudência administrativa e judicial, que era devida tal inclusão, pois não havia previsão legal para a dita restrição.

Não assiste razão a Recorrente, com a devida vênia.

O benefício fiscal em referência foi instituído com o objetivo excluir do preço dos produtos exportados os custos atinentes às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, incluídos no valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno, e utilizados na fabricação dos produtos destinados à exportação.

O tratamento legal do referido crédito presumido foi, originariamente, conferido pela Medida Provisória nº 674, de 24 de outubro de 1994, que, após sucessivas reedições e novas redações, foi finalmente consolidado na Lei nº 9.363, de 13 dezembro de 1996. No *caput* do art. 1º deste último diploma legal, encontram-se definidos os beneficiários e a natureza dos créditos a serem ressarcidos, nos termos a seguir transcrito:

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.

(...). (grifos não originais)

Com base no teor do preceito legal transcrito, resta claro que o benefício fiscal em destaque foi instituído com o escopo de ressarcir ao produtor-exportador o valor das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins **incidentes** nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados nos produtos exportados.

A expressão “incidentes” utilizada pelo legislador, obviamente, refere-se ao fenômeno da incidência jurídica tributária, segundo a qual a norma, enquanto hipótese geral e abstrata (daí a expressão hipótese de incidência), incide sobre o fato concreto praticado pelo contribuinte juridicizando-o, ou seja, tornando-o fato jurídico tributário, cujo resultado é o nascimento da relação jurídica tributária, que tem como objeto o pagamento do tributo.

É oportuno esclarecer que a incidência jurídica não se confunde com a incidência ou repercussão econômica ou financeira do tributo, conforme leciona Alfredo Augusto Becker¹ no excerto a seguir transcrito:

Incidência do tributo: quando o Direito Tributário usa esta expressão, ela significa **incidência da regra jurídica** sobre sua hipótese de incidência realizada (“fato gerador”), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica: a relação jurídica tributária e seu **conteúdo jurídico: direito** (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo **dever** (do sujeito passivo: o contribuinte) de prestá-la; **pretensão** e correlativa **obrigação**; **coação** e correlativa **sujeição**. (grifos do original)

¹ BECKR, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 4 ed. São Paulo, Noeses, 2007, p. 87/88.

Na mesma trilha, ainda que utilizando terminologia e referencial teórico distintos, segue a doutrina do Prof. Paulo de Barros de Carvalho², conforme excerto a seguir transcrito:

Como decorrência do acontecimento do evento previsto hipoteticamente na norma tributária, instala-se o fato constituído pela linguagem competente, irradiando-se o efeito jurídico próprio, qual seja o liame abstrato mediante o qual uma pessoa, na qualidade de 'sujeito ativo', ficará investida do direito subjetivo de exigir de outra, chamada de 'sujeito passivo', o cumprimento de determinada prestação pecuniária. Empregando a terminologia do Código Tributário Nacional, diríamos que ocorreu o 'fato gerador' (em concreto), surgindo daí a obrigação tributária: é a fenologia da chamada 'incidência dos tributos'.

Assim, é indubitável que somente as aquisições de insumos submetidos a incidência das referidas Contribuições estão amparadas pelo direito de ressarcimento do crédito em apreço. *A contrario sensu*, por não estarem sujeitos a mencionada incidência, os insumos adquiridos de não contribuintes, a exemplo das pessoas físicas, produtoras rurais, estão excluídos do âmbito de aplicação do citado benefício.

É importante destacar que a incidência sobre os insumos utilizados no processo fabricação dos produtos exportados é que se constitui no fato presumido da existência dos custos com as ditas contribuições. Sem a prova dessa incidência, evidentemente, não há como ser deduzido a existência do ônus tributário objeto do referido ressarcimento.

Não é demais lembrar que, em toda presunção, pelo menos o fato presuntivo precisa ser provado, uma vez que, partindo-se de um fato conhecido e provado (a incidência das contribuições), é que se deduz o fato desconhecido que se quer provar, o fato presumido ou probando, no caso, os custos atinentes ao pagamento das ditas Contribuições.

No presente caso, o fato presuntivo, que deveria ter sido provado pela beneficiária, era a ocorrência da incidência das ditas Contribuições sobre insumos utilizados no processo produtivo dos produtos exportados, enquanto que o fato presumido ou desconhecido seria os custos despendidos com tais Contribuições. Portanto, por força da presunção legal em apreço, sem a existência da referida incidência, não há como ser inferida a existência dos custos a serem ressarcidos.

De fato, no caso em apreço, o que se presume são os valores dos custos incorridos, jamais a incidência das ditas Contribuições. Estas precisam incidir para que haja a presunção da existência dos custos a serem ressarcidos.

Dessa forma, fica evidenciado que não é a prova da realização da exportação, como alegado pela Recorrente, que leva a presunção dos custos a serem ressarcidos. Se assim fosse, a lei teria estabelecido o valor benefício com base apenas no valor da receita de exportação, como ocorreu com o extinto crédito-prêmio do IPI.

Corroborando o asseverado, o disposto no *caput* do art. 3º, *in fine*, da Lei nº 9.363, de 1997, ao determinar que o “valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das

² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário linguagem e método. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 587-

contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista **o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador**". (grifos não originais)

Com efeito, se para fim de cálculo do referido crédito há necessidade da nota fiscal do fornecedor, por conseguinte, somente os insumos adquiridos de contribuintes pessoas jurídicas contribuintes das ditas Contribuições podem ser computados na base de cálculo do incentivo fiscal em tela.

Por fim, cabe ainda destacar que a fórmula de cálculo do valor a ser ressarcido, trata-se apenas de critério quantitativo, estabelecido pelo legislador, sem qualquer repercussão na obrigatoriedade de provar o fato da incidência sobre os insumos adquiridos e utilizados na produção. Com efeito, o que se prova são os fatos, o critério estimativo, de natureza meramente racional, é simplesmente estabelecido pelo legislador, com fim de quantificar aquilo que foi presumido, ou seja, o custo da incidência das ditas Contribuições.

Com base no exposto, ao contrário do alegado pela Recorrente, chega-se a conclusão de que o disposto no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 23, de 1997, apenas tornou expresso aquilo que estava implícito no art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, ou seja, somente os insumos sobre os quais houve incidência das ditas Contribuições comporiam a base de cálculo do referido crédito. Trata-se, evidentemente, de norma de caráter expletivo que não inovou nem extrapolou a determinação contida no citado diploma legal.

Assim, comprovada a não incidência das Contribuições sobre os insumos utilizados processo produtivo, deve ser mantida a glosa da parcela dos créditos atinentes aos insumos adquiridos dos produtores rurais, pessoas físicas não contribuintes das mencionadas Contribuições.

Cabe esclarecer que, no âmbito deste Conselho, somente as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas e adotadas pelos Conselheiros no julgamento dos recursos, nos termos do art. 62-A³ do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com alterações introduzidas pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010.

Em decorrência, por ainda não ter transitado em julgado, deixo de aplicar ao caso em tela as conclusões apresentadas pelo E. Superior Tribunal de Justiça (STJ), no âmbito do julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 993.164 / MG⁴, realizado segundo o procedimento dos recursos repetitivos, estabelecido no 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC), no qual E. Corte reconheceu o direito de os contribuintes incluírem na base de cálculo do crédito presumido do IPI o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas ou jurídicas não-contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Com base nessas considerações, sou pela manutenção da glosa do valor aquisições dos referidos insumos, conforme entendimento esposado no Acórdão recorrido.

³ "Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF".

⁴ Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010.

Da conclusão.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao presente Recurso, para manter na íntegra o Acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento