



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 13005.000435/2005-79
Recurso nº 158.172 Voluntário
Matéria Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI (Lei nº 10.276, de 2001)
Acórdão nº 203-13.747
Sessão de 3 de fevereiro de 2009
Recorrente COMPANHIA MINUANO DE ALIMENTOS
Recorrida DRJ-PORTO ALEGRE/RS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2002 a 31/12/2002

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA POR FALTA DE LANÇAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar de se proceder ao lançamento de ofício previsto pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional quando, na análise de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI (regime alternativo), se depara com valor indevidamente incluído dentre as receitas de exportações, no caso as devoluções de vendas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 31/12/2002

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.276/2001. BASE DE CÁLCULO. CONDIÇÕES PARA FRUIÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO EM ATOS INFRALEGAIS. POSSIBILIDADE DE SUA UTILIZAÇÃO PARA FUNDAMENTAR GLOSAS.

Originalmente prevista na lei que criou o benefício a possibilidade da edição de atos infralegais para trazer as instruções necessárias, inclusive os requisitos e periodicidade para a sua apuração e fruição, válida é a sua utilização e fundamento para as glosas efetuadas.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.276/2001. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS JUNTO A PRODUTORES RURAIS. PESSOAS FÍSICAS.

O valor da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem adquiridos de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da Cofins não integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.276/2001. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS JUNTO COOPERATIVAS.

Uma das condições para a fruição do benefício é que os insumos utilizados nos produtos exportados tenham sido gravados pela incidência do PIS/Pasep e da Cofins na etapa anterior, o que, a partir de 01/11/1999, passou a ocorrer nas vendas efetuadas pelas cooperativas, em face da revogação expressa da isenção de que gozavam. De se permitir, portanto, a inclusão dessas aquisições no cálculo do crédito presumido de IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.276/2001. BASE DE CÁLCULO. FRETES NÃO COBRADOS DO ADQUIRENTE. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

Para efeito do cálculo do crédito presumido, o valor do frete não será excluído dos custos dos insumos somente quando cobrados junto ao adquirente. No caso, trata-se de frete pago pela interessada para a distribuição de ração a diversos produtores e para a retirada de frangos vivos junto a esses produtores para o abate em seu estabelecimento.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.276/2001. BASE DE CÁLCULO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. DEVOLUÇÕES.

A devolução de uma venda importa no cancelamento desta, razão pela qual, para fins de cálculo do crédito presumido, as devoluções de venda não podem ser incluídas dentre as Receitas de Exportação, sob pena de propiciar, em tese, o locupletamento sem causa, caracterizado pelo ressarcimento em duplicidade do benefício.

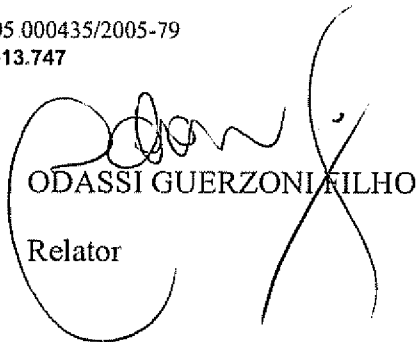
Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário no sentido de admitir apenas a inclusão das aquisições de cooperativas no cálculo do crédito presumido do IPI. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva e Jean Cleuter Simões Mendonça. Quanto às demais matérias, por unanimidade de votos negou-se provimento ao recurso.


GILSON MACÉDO ROSENBURG FILHO

Presidente


ODASSI GUERZONI FILHO
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, José Adão Vitorino de Moraes e Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente). Ausente o Conselheiro Luiz Guilherme Queiróz Vivácqua (Suplente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra o Acórdão nº 10-15.849, da DRJ-Porto Alegre/RS, que indeferiu a solicitação da interessada contida em Manifestação de Inconformidade, relativamente a pedido de ressarcimento de créditos de IPI do 2º, 3º e 4º trimestres de 2002, formulado com base na Lei nº 10.276, de 10/09/2001.

A referida decisão ora recorrida fora assim ementada:

Acórdão DRJ N° 10-15848 de 2008

Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. REGIME ALTERNATIVO. AQUISIÇÕES NÃO ADMITIDAS. MP, PI e ME adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas não geram direito ao crédito presumido do IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE. O julgador administrativo não tem competência para apreciar alegação de ilegalidade de ato administrativo baixado pelo Secretário da Receita Federal do Brasil. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. PRODUTOS ACABADOS, MAS NÃO VENDIDOS EXCLUSÃO E INCLUSÃO. Os valores de MP, PI e ME utilizados em produtos em elaboração e acabados mas não vendidos devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido do último período de apuração anterior à opção pelo regime alternativo e computados, pelo custo de aquisição, a partir do primeiro período de apuração correspondente à nova sistemática de cálculo. DEVOLUÇÕES DE EXPORTAÇÕES. Devem ser excluídas da receita de exportação e da receita operacional bruta as devoluções de exportações. AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS. Lenha adquirida de produtores rurais, pessoas físicas não gera direito ao crédito presumido do IPI, pelo regime alternativo.

Solicitação Indeferida

Segundo o Acórdão, em resumo, as glosas efetuadas pela Unidade de origem – insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas - se deram de acordo com as regras do regime alternativo então vigentes para a fruição do benefício, mais especificamente aquelas contidas na IN SRF nº 69, de 2001. Já, em relação às glosas por conta das devoluções de exportações, considera que as vendas canceladas não compõem a receita operacional bruta por



expressa disposição legal do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, aplicável ao presente caso por força do artigo 3º, *caput*, da Lei nº 9.363, de 14 de dezembro de 1996, combinado com o § 5º do art. 1º da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001.

No Recurso Voluntário, alegou a interessada, preliminarmente, que o Fisco deveria ter constituído o crédito tributário correspondente em face da glosa das **devoluções das exportações** e que a inexistência deste estaria a cercear a sua defesa. Acrescentou que a IN SRF nº 69/2001 não poderia inovar em relação às definições trazidas pela Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, especialmente ditar exclusões que a referida norma não previra, no caso, os insumos adquiridos de **pessoas físicas e de cooperativas de produção**.

Entende a Recorrente que assume grande importância para o presente caso o fato da IN SRF nº 69/2001 ter sido revogada pela IN SRF nº 315/2003 e posteriormente pela IN SRF nº 420/2004, visto que estas não trouxeram qualquer vedação a aquisições junto às **pessoas físicas**. Assim, prossegue, caberia aqui a aplicação do disposto no inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Quanto às glosas dos **produtos em estoque**, entende a Recorrente que o critério adotado pelo Fisco é desarrazoado e ilegal por basear-se em numa mera proporcionalidade, quando dispõe ela de condições de demonstrar claramente por meio de sua contabilidade os montantes exatos das aquisições de insumos junto às pessoas físicas e das pessoas jurídicas.

Insurgindo-se contra a glosa de seus gastos com combustíveis (**lenha**), a Recorrente reitera que o regramento da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, especialmente o inciso I do § 1º do artigo 1º, autoriza a inclusão na base de cálculo do incentivo dos gastos com combustíveis, não traçando qualquer condição sobre a origem de seu fornecedor, se pessoa física ou pessoa jurídica, de sorte que a IN SRF nº 69/2001 não poderia fazê-lo.

Em relação à glosa das despesas com **fretes**, a Recorrente argumenta que, a despeito da demonstração expressa do frete, tal rubrica é parte integrante do valor da operação de compra de insumos e que a Secretaria da Receita Federal a aceita na formação da base de cálculo nas operações "CIF", ou quando apurada via sistema integrado, não o fazendo para as operações "FOB".

Por fim, entende a Recorrente que as devoluções de exportações não poderiam ter sido excluída do montante das suas receitas operacionais, em face de ter ela se valido dos próprios conceitos de Receita Operacional previstos na legislação.

Para reforçar suas argumentações a Recorrente colacionou decisões dos Conselhos de Contribuintes que entende estar perfiladas ao seu entendimento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 11/06/2008, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 10/07/2008. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Cerceamento ao direito de defesa

Inicialmente, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa pelo fato de a autoridade fiscal, ao proceder à glosa nos créditos por conta das *devoluções de exportações*, não ter efetuado lançamento. Ora, certamente assim não procedeu o Fisco pelo simples fato de que não há lançamento algum a ser feito, já que o que se discute aqui é a procedência ou não do montante de um pedido de ressarcimento de créditos e a providência a ser adotada nesses casos não é outra senão a de aceitar ou não o seu valor, no todo ou em parte, e não constituir um crédito tributário por conta de uma rubrica indevidamente inserida na base de cálculo. Assim, mostra-se completamente dissonante do que se discute neste processo a argumentação contida no item "II" do Recurso Voluntário, intitulado "*Preliminarmente – Da Inexistência de Lançamento para Cobrança do Suposto Débito*", razão pela qual deve ser rechaçada.

Utilização de atos infralegais para apuração do crédito presumido

Quanto à alegação da Recorrente de que a IN SRF nº 69, de 06/08/2001¹, teria trazido inovações em relação ao disposto na lei que instituiu o regime alternativo de apuração do crédito presumido, ou seja, estabelecendo restrições onde a lei não estabelecera, é preciso lembrar que, seja o crédito presumido fruído pelas empresas pela Lei nº 9.363, de 14 de dezembro de 1996, ou pela Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001 (regime alternativo), o fato é que o artigo 6º da primeira diz claramente que, *verbis*, "*O Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei nº, 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.*" (grifei)

Justamente para dar efetividade a este comando, inicialmente foi editada a Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, e, logo em seguida, a IN SRF nº 23, de 13/03/1997, os primeiros atos, portanto a trazer as tais *instruções e requisitos* necessários, tanto para a *apuração* quanto para a *fruição* do benefício, nas quais, por óbvio, passou-se a detalhar os limites implícitos contidos na lei. Seguiram-se a tais atos infralegais outras portarias e instruções normativas, dentre as quais a citada IN SRF nº 69/2001, que, da mesma forma e sempre de acordo com as modificações e inovações do regime, notadamente a edição da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, cumpriu a mesma função, qual seja, a de dar os contornos gerais para a fruição do benefício.

¹ Dispõe sobre o cálculo, a utilização e a apresentação de informações do regime alternativo do crédito presumido de IPI.

Assim, perfeitamente válida, senão obrigatória, a fundamentação em atos infralegais para a correta apuração e fruição do crédito presumido de IPI.

Insumos adquiridos de pessoas físicas

Respeitando as opiniões em sentido divergente, não vejo outra interpretação da leitura conjunta do *caput* dos artigos 1º e do § 1º das Leis nºs. 9.363, de 14 de dezembro de 1996, e 10.276, de 10 de setembro de 2001, senão a de que, para a fruição do crédito presumido de IPI, como forma de ressarcimento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, primeiro, a empresa precisa exportar para o exterior produtos de sua elaboração; e, segundo, que nesses produtos exportados, tenham sido empregados matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, sobre cujas aquisições tenha, efetivamente, havido a incidência das referidas contribuições. Ou seja, só podemos falar em ressarcimento – e *ressarcimento* significa, *compensar, reparar* – de algo, no caso, de um valor, que dispuséramos numa etapa anterior; assim, estamos falando de PIS/Pasep e da Cofins que o fornecedor dos insumos arcou e embutiu nos respectivos preços de venda cobrando-os, conseqüentemente, do produtor exportador que vai deles se ressarcir.

Eis o porquê de não ser permitida a inclusão dentre o montante dos insumos as aquisições destes junto a pessoas físicas, as quais, por não serem contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não as pagaram e, por isso, não as cobraram dos adquirentes de seus produtos, não havendo, portanto, nada a ser *ressarcido* por esses adquirentes a título de crédito presumido de IPI.

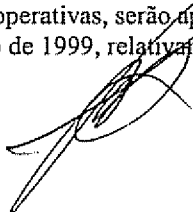
O fato da IN SRF nº 69/2001 ter sido revogada pela IN SRF nº 315 de 3 de abril de 2003, e esta, por sua vez, pela IN SRF nº 419, de 10/05/2004, sem que essas duas últimas trouxessem a vedação expressa ao direito de se incluir no cálculo do crédito presumido os insumos adquiridos de pessoas físicas, em nada corrobora com a tese da Recorrente, já que o que deve prevalecer é o sentido lógico do *ressarcimento* que se pretendeu oferecer, consoante explicitiei acima, ou seja, só pode ser ressarcido um valor que tenha sido despendido numa fase anterior. Esse argumento inviabiliza também a pretensão da Recorrente de ver aplicada a retroatividade benigna das mencionadas instruções normativas que acabaram por revogar a IN SRF nº 69/2001.

De se manter, portanto, a glosa sobre as aquisições de insumos junto às pessoas físicas, inclusive aquelas relativas à lenha utilizada como combustível, já que também adquiridas de produtores rurais pessoas físicas.

Insumos adquiridos de cooperativas

Com a edição da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999, reeditada até a edição da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, restou revogada expressamente a isenção do pagamento do PIS/Pasep e da Cofins da qual gozavam as cooperativas. Assim é que o Ato Declaratório SRF nº 88, de 17/11/99², estabeleceu que a partir de 01/11/99 as duas

² O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 1.858, de 1999, declara que as contribuições para o PIS/Pasep e para financiamento da seguridade social – Cofins, devidas pelas sociedades cooperativas, serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999.



contribuições passaram a incidir sobre a receita bruta das cooperativas, com exclusões específicas na base de cálculo.

Portanto, não obstante a vedação expressa contida no artigo 16 da IN SRF nº 69/2001, entendo que as cooperativas, passando a sofrer a incidência do PIS/Pasep e da Cofins, ainda que sujeitas a uma série de exclusões na formação das respectivas bases de cálculo, ficaram no mesmo patamar que as demais pessoas jurídicas fornecedoras de insumos, razão pela qual, seguindo a coerência do meu raciocínio acima exposto, dou provimento a recurso para que todos os insumos delas adquiridos possam fazer parte do cálculo do crédito presumido.

Fretes

A Recorrente, invocando dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda, notadamente o artigo 289, defende a tese de que o conceito de custo de aquisição deve englobar não só o preço da mercadoria, como também os custos incorridos adicionalmente, até estar o insumo no estabelecimento da empresa adquirente. Com isso, argumenta que os gastos com fretes, mesmo quando suportados pelo adquirente nas operações de compra de insumos sob a cláusula "FOB", ou seja, quando o valor do serviço pago não consta da nota fiscal de aquisição das mercadorias, deveriam ser aceitos pelo Fisco para fins de apuração do crédito presumido de IPI, a exemplo das aquisições efetuadas sob a cláusula "CIF", em que o valor do frete está incluído na nota fiscal.

Não tem razão a Recorrente.

O artigo 18 da IN SRF nº 69/2001 diz claramente que, *"Para efeito do crédito presumido, o ICMS não será excluído dos custos das matérias-primas, dos produtos intermediários, dos materiais de embalagem, da energia elétrica e dos combustíveis, bem assim os valores do frete e seguro, desde que cobrados ao adquirente"*. (grifei)

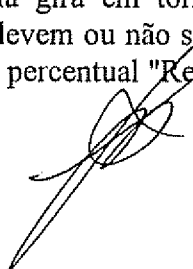
E, no presente caso, consoante os documentos acostados ao processo pela Recorrente, o que temos são conhecimentos de transporte rodoviário nos quais está evidenciado que o serviço ora se referiu à distribuição de *ração* a diversos criadores de frangos, ora se referiu ao transporte de frangos vivos desses criadores para o estabelecimento da interessada, certamente para serem abatidos.

Portanto, conforme bem ressaltou a instância de piso, os fretes pagos não estão associados à compra de insumos, mas, sim, a gastos adicionais de produção da empresa, não havendo, portanto, base legal para serem incluídos na formação do cálculo do crédito presumido.

Nego, pois, provimento ao Recurso Voluntário no que se refere à glosa dos serviços de fretes.

Devolução de Vendas x Receitas de Exportação

Aqui a controvérsia gira em torno dos valores relativos às devoluções das vendas para o exterior, isto é, se devem ou não ser deduzidas das Receitas de Exportação para fins de estabelecimento da relação percentual "Receitas Exportação/Receita Operacional".



De um lado a instância de piso, que pugna pela dedução sob o argumento de que o *caput* do artigo 3º da Lei nº 9.363, de 14 de dezembro de 1996, aplicável ao regime alternativo por força do § 5º do artigo 1º da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, estabelece que a receita de exportação deve ser formada de acordo com as normas que regem a incidência do PIS/Pasep e da Cofins e que, segundo as mesmas, contidas nos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, as vendas canceladas são excluídas do cômputo da receita bruta.

De outro, a Recorrente, que pugna pela não dedução das devoluções de vendas por entender que, nos termos do parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363, de 14 de dezembro de 1996³, a Receita Operacional Bruta para fins de apuração do cálculo do crédito presumido é determinada pela legislação do Imposto de Renda e que, segundo a mesma, notadamente os artigos 224 e 279 do Decreto nº 3.000, de 1999, não há qualquer menção à dedução das vendas canceladas.

Para mim, a questão não depende de se adotar este ou aquele critério de determinação da receita operacional bruta, até porque cada uma das definições visa a objetivos próprios, não podendo ser tomados fora do contexto em que se inserem.

De outra parte, não se pode pinçar o conceito de "Receita Bruta" das vendas contido no *caput* do artigo 224 do RIR/99, sem mencionar que no seu parágrafo único há disposição expressa de que, dentre as receitas brutas, **não** se incluem as vendas canceladas. Também não se pode descuidar de observar que no artigo 280, logo após o artigo 279 invocado pela Recorrente, a definição do que seja receita líquida é a receita bruta diminuída das vendas canceladas.

Ora, uma venda para o exterior que tenha sido devolvida implica em que os produtos relacionados retornarão aos estoques do estabelecimento exportador, que, por sua vez, ao menos em tese, poderá vendê-los novamente para o exterior e, em o fazendo, incluirá tais vendas no montante de sua receita de exportação para fins de cálculo do crédito presumido do período em que ocorrer essa nova venda, incorrendo, certamente, em evidente locupletamento sem causa.

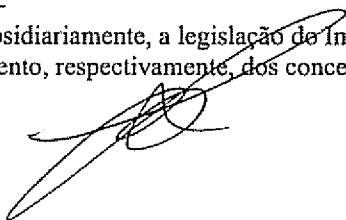
Assim, o que ocorre quando há uma devolução de venda para o exterior é nada mais nada menos que o cancelamento de uma exportação, ou seja, a exportação deixou de existir, situação essa que impede o atendimento de uma das condições impostas pela legislação para a fruição do benefício, qual seja, a que haja a exportação de produtos fabricados.

Nessa linha, posicionamento da Primeira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, Acórdão 201-74.418, relatoria do Conselheiro Sérgio Gomes Velloso, votação unânime na Sessão de 17/04/2001, assim ementada:

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - VENDAS CANCELADAS

Havendo a fiscalização apurado que os valores glosados correspondem às vendas canceladas por devoluções definitivas e não sendo o argumento contestado pelo contribuinte, é de se manter a decisão singular. FRETE, COMBUSTÍVEL E ENERGIA ELÉTRICA - NECESSIDADE DE PROVAS - Para que o contribuinte tenha direito

³ Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto Sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e (...)



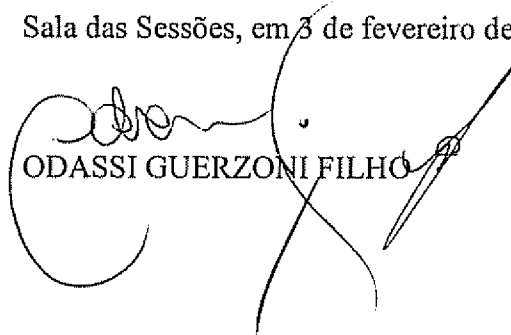
ao crédito é indispensável demonstrar que os insumos foram utilizados no processo de fabrico. MATÉRIA-PRIMA - MERCADORIAS SOB ENCOMENDA - Ante a ausência de prova de ter o recorrente adquirido as matérias-primas de mercadorias feitas sob encomenda para exportação, é de se negar o direito ao crédito. PRODUTOS DEVOLVIDOS - Com a devolução das mercadorias e restituição do valor, não há receita de exportação. Recurso negado.

De se considerar, portanto, na formação da receita de exportações as devoluções de vendas, razão pela qual nego provimento ao recurso quanto a esta matéria.

Conclusão

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário apenas para permitir que façam parte da base de cálculo do crédito presumido as aquisições de insumos efetuadas junto às cooperativas.

Sala das Sessões, em 3 de fevereiro de 2009


ODASSI GUERZONI FILHO