



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13052.000271/2002-71
Recurso nº 258.120 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-002.387 – 3ª Turma
Sessão de 15 de agosto de 2013
Matéria CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - Ressarcimento
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e
COMPANHIA MINUANO DE ALIMENTOS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/03/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES. PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas e cooperativas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez. Antecedentes desta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Recursos Especiais do Procurador Negado e do Contribuinte Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional; e II) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Nanci Gama - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Daniel Mariz Gudiño, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

Tratam-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte em face ao acórdão de n.º 203-13.746, proferido pela Terceira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, que (i) por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário no sentido de admitir apenas a inclusão das aquisições de cooperativas no cálculo do crédito presumido do IPI e, (ii) quanto às demais matérias, inclusive a relativa à inclusão das aquisições de insumos de pessoas físicas, por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso, conforme trechos da ementa a seguir transcritos:

“(...) 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 A 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. (...)”

Inconformada, a Fazenda Nacional, com fulcro no artigo 7º, inciso I, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, interpôs, em 14/10/2009, recurso por contrariedade à lei, no qual suscitou, em síntese, que *“os produtos adquiridos de cooperativas não sofreram tributação anterior [de PIS e COFINS], não havendo como se cogitar em ressarcimento de crédito presumido do IPI”*, aduzindo, para tanto, violação ao disposto nos artigos 1º, 2º e 3º da Lei 9.363/96, tendo em vista que o crédito presumido de IPI teria sido instituído para compensar o exportador pelo dispêndio que teve com PIS e COFINS quando da aquisição de seus insumos.

Assim, concluiu que tendo o exportador adquirido insumos de cooperativas, o mesmo não teria tido qualquer dispêndio com PIS e COFINS, não havendo que se falar em compensação desses valores para comporem o crédito presumido de IPI.

Em exame de admissibilidade de fls. 365, o i. Presidente da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF negou seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional por entender não ter sido configurada a divergência para com as decisões citadas como paradigmas pela Fazenda Nacional, o que foi mantido em reexame de admissibilidade realizado pelo i. Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais em despacho de fls. 366.

Regularmente intimada dos referidos exames de admissibilidade, a Fazenda Nacional apresentou pedido de reconsideração aduzindo que o recurso especial foi interposto por contrariedade à lei e não por divergência jurisprudencial, tendo a referida contrariedade à lei sido “exaustivamente demonstrada” no seu recurso especial.

Em despacho de fls. 376 o pedido de reconsideração protocolado pela Fazenda Nacional não foi conhecido em consonância ao artigo 64, parágrafo único do Regimento Interno do CARF, tendo a Fazenda Nacional sido cientificada do mesmo e reiterado o seu pedido de reconsideração “*tendo em vista o erro material do exame de admissibilidade do recurso especial proferido às fls. 365/366*”.

Em despacho de fls. 380/381, o i. Presidente da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF decidiu “dar seguimento ao recurso especial, quanto à questão da inclusão das aquisições de cooperativas no cálculo do crédito presumido, e anular o despacho nº 3400-994, assim como os atos dele decorrentes”.

Regularmente intimado, o contribuinte apresentou suas contrarrazões às fls. 388/405, nas quais o mesmo requer seja negado provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, paralelamente, o mesmo interpõe, com fulcro nos artigos 9º e 64, inciso II, do Regimento Interno do CARF, recurso especial de divergência, por meio do qual requer sejam incluídos, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, (i) os valores relativos à aquisição de insumos de pessoas físicas; (ii) os valores relativos aos gastos com aquisições de lenha, como combustível, de pessoas físicas; (iii) os valores relativos às despesas com fretes; e, ainda, suscita (iv) terem sido desconsideradas as devoluções de vendas ao exterior.

Em exame de admissibilidade de fls. 483/486, o i. Presidente da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF deu seguimento ao recurso especial do contribuinte apenas no que se refere aos itens (i) e (ii) acima mencionados, ou seja, apenas no que se refere “*a aquisição de insumos de pessoas físicas, inclusive combustíveis*”.

Regularmente intimada, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões às fls. 465/471 requerendo fosse negado provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte de forma que fosse mantido o acórdão *a quo* nessa parte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Nanci Gama, Relatora

O recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte, no que se refere à aquisição de cooperativas e pessoas físicas, são tempestivos e preenchem os requisitos necessários às suas admissibilidades, razão pela qual os conheço.

Quanto às cooperativas, entendo que as mesmas estão inseridas na mesma situação que as pessoas físicas, eis que ambas não são contribuintes do PIS e da COFINS na etapa anterior, razão pela qual julgarei ambas juntas.

Na verdade, aludida controvérsia existe por conta da publicação das Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal de nos 23/97 e 103/97, as quais limitam os artigos 1º e 2º da Lei 9.363/96, impondo que o direito ao crédito presumido de IPI somente pode ser configurado para aquisições de pessoas jurídicas, sendo excluídas, ainda, as aquisições de cooperativas.

impossível, porque as contribuições não incidem na base de 5,37%, que é a porcentagem para cálculo do crédito presumido segundo a respectiva fórmula legal;

- seja pela literalidade da norma do art. 1º da Lei n. 9363, seja por sua consideração em conjunto com os demais dispositivos dessa mesma lei, especialmente com os que estatuem a fórmula de cálculo do crédito presumido, verifica-se que a alusão ao ressarcimento das contribuições incidentes somente pode ser referida a todas as incidências que possivelmente tenham ocorrido em qualquer anterior etapa do ciclo econômico do produto exportado e dos seus insumos;

- o incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção “juris et de jure”, não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte;

- a fórmula legal de cálculo do incentivo manda considerar o valor total das aquisições de insumos, sem distinção entre as tributadas e as não tributadas;

- o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras, e não se confunde com restituição de contribuições, não havendo, assim, razão para exigir a incidência de contribuições para que uma aquisição de insumos seja integrada ao respectivo cálculo;

- o ressarcimento do crédito presumido, em moeda corrente, é uma forma alternativa de pagamento da subvenção, sendo que ressarcimento significa provimento do incentivo, em cobertura de parte das despesas de custeio, e não restituição de contribuições, também por isto sendo irrelevante ter ou não ter havido incidência sobre cada aquisição de insumos, isoladamente considerada;

- a prova da incidência e dos recolhimentos sobre cada aquisição de insumos era exigida pela legislação anterior, mas foi tacitamente revogada, não, podendo, pois, ser feita na vigência da nova lei, revogadora da anterior;

- o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado;

- tudo isto é confirmado pelas regras de hermenêutica, que excluem a interpretação pela literalidade da norma legal e a consideração de apenas um dispositivo isolado das demais normas da mesma lei e do ordenamento jurídico, que exigem resultado derivado da interpretação que seja coerente com os objetivos da lei, que excluem resultado ilógico e de realização impossível, e que requerem o emprego de todos os métodos de exegese, notadamente o sistemático, o teleológico e o histórico;

- não obstante, mesmo a letra da lei comporta perfeitamente a interpretação no sentido de que não é necessária a incidência sobre a aquisição de insumos, propriamente dita, referindo-se, antes, às possíveis incidências em quaisquer outras operações que tenham onerado as aquisições dos insumos e o custo do produto exportado.

Em vista disso tudo, conclui-se de modo inarredável que carecem de base legal o parágrafo 2o do art. 2o da Instrução Normativa SRF nº. 23/97 (que limita o crédito às aquisições feitas à pessoas jurídicas e que tenham sido tributadas) e o art. 2o da Instrução Normativa SRF nº. 103/97 (que exclui as aquisições feitas à cooperativas).”

E, como muito bem dito em referido voto proferido pela nobre conselheira Maria Teresa Martínez López, “na verdade, o crédito presumido de IPI, por ser presumido, independe do valor que efetivamente tenha sido recolhido a título daquelas contribuições sobre as diversas fases de elaboração do produto vendido. Mesmo o inexpressivo pagamento de PIS/PASEP e COFINS em etapas anteriores não obstará o direito ao crédito. Isto porque a lei, ao estabelecer a base de cálculo e o percentual, criou uma presunção absoluta, juris et de jure. A dimensão real da cadeia produtiva é irrelevante para o cálculo do benefício”.

Inclusive é esse o entendimento consolidado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a saber:

1-)“(...) mesmo quando o produtor-exportador adquire matéria-prima ou insumo agrícola diretamente do produtor rural pessoa física, paga, embutido no preço dessas mercadorias o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, tais como ferramentas, maquinários, adubos, etc., adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo.(...)”²

2-)“TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS – INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO JULGADO A QUO – ART. 1º DA LEI N. 9.363/96 – RESTRIÇÃO PELA IN 23/97 DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – ILEGALIDADE.

1. A controvérsia restringe-se à limitação da incidência do art. 1º da Lei n. 9.363/96, imposta pelo art. 2º, § 2º da IN 23/97, da Secretaria da Receita Federal, que determina que o benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente será cabível em relação às aquisições de pessoa jurídicas.

2. Inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do julgado a quo.

3. Ora, uma norma subalterna, qual seja, instrução normativa, não tem a faculdade de limitar o alcance de um texto de lei. A jurisprudência do STJ posiciona-se no sentido da ilegalidade do art. 2º, §2º da IN 23/97.

Recurso especial improvido.”³ (grifou-se)

3-)“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. LEI Nº 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIAL-EXPORTADOR. RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS EMBUTIDOS NO PREÇO DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE. DESCABIMENTO DE DISTINÇÃO ENTRE FORNECEDOR DE INSUMOS PESSOA JURÍDICA OU PESSOA FÍSICA. ILEGALIDADE DE IN –SRF 23/97. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO-PROVIDO.

² REsp 529.758-SC, STJ, Ministra Eliana Calmon.

³ REsp 719.433-CE, STJ, Ministro Humberto Martins, 08/2001

1. O apelo especial da Fazenda Nacional prende-se à alegativa de que a utilização do incentivo fiscal do art. 1º da Lei 9.363/96 deve observar as limitações impostas pela IN - SRF 23/97, tese rechaçada pelo acórdão recorrido, que negou provimento à apelação movida pelo órgão fazendário.

2. Contudo, o inconformismo não merece acolhida, na medida em que o entendimento aplicado pelo julgado atacado está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual, não havendo a Lei 9.363/96 feito distinção entre fornecedores de insumos pessoas físicas (não contribuintes do PIS/PASEP) e fornecedores pessoas jurídicas, não poderia tê-lo feito a IN - SRF 23/97, que é de todo ilegal e descaracteriza o favor fiscal em tela. Nesse sentido o julgado:

De acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS, é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação.

Portanto, inexistente óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, mormente em tal operação ter havido a incidência do PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração posterior, independente de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI ” (REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005).

3. O crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador.

4. Precedentes: Resp 627.941/CE, DJ 07/03/2007, Rel. Min. João Otávio de Noronha; Resp 644.789/CE, DJ 04/12/2006, Rel. Min. Denise Arruda; Resp 617.733/CE, DJ 24/08/2006, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005; Resp 813.280/SC, DJ 02/05/2006, de minha relatoria; Resp 529.758/SC, DJ 20/02/2006, Rel. Min. Eliana Calmon; Resp 586.392/RN, DJ 06/12/2004, Rel. Min. Eliana Calmon.

5. Recurso especial não-provido. ”⁴ (grifou-se)

Quanto à questão relativa à aquisição de lenha, como combustível, de pessoas físicas, note-se que a única alegação do acórdão recorrido para refutar a sua inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI, foi a quanto segue: “*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*”.

⁴ REsp 921.397-CE, STJ, Ministro José Delgado, 01

Sendo assim, entendo que a referida matéria encontra-se englobada nas razões acima expostas.

Face ao exposto, conheço dos recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte, quanto às aquisições de pessoas físicas e cooperativas, para, no mérito, negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e dar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

Nanci Gama