



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

Processo nº 13527.000125/2002-12
Recurso nº 260.997 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.286 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2009
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente CAMPELO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida DRJ - SALVADOR/BA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

BASE DE CÁLCULO. INSUMOS adquiridos de não contribuintes COOPERATIVAS.

A partir da revogação da isenção deferida às cooperativas de produção, em relação às contribuições ao PIS e à COFINS, é legítima a inclusão das aquisições a essas entidades na base de cálculo do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES. PESSOAS FÍSICAS

Excluem-se da base de cálculo do crédito presumido do IPI as aquisições de insumos que não sofreram incidência das contribuições ao PIS e à COFINS no fornecimento ao produtor-exportador.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito de aquisição de cooperativa. Vencidos os Conselheiros Nayra Bastos Manatta e Carlos Alberto Donassolo (Suplente); e II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, quanto aquisições de pessoa Física. Vencidos os Conselheiros Ali Zraik Júnior (Relator), Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e Leonardo Siade Manzan. Designado o Conselheiro Júlio Cesar Alves Ramos para redigir o voto vencedor.

Nayra Bastos Manatta - Presidenta

Ali Zraik Júnior - Relator

Júlio Cesar Alves Ramos – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio Cesar Alves Ramos, Ali Zraik Júnior, Carlos Alberto Donassolo (Suplente), Fernando Luiz da gama D'Eça, Leonardo Siade Manzan e Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Por bem analisar a matéria do presente, adoto o relatório da DRJ Salvador como parte integrante do presente.

O estabelecimento acima identificado formalizou pedido de ressarcimento de créditos presumido de IPI, com base na lei nº 9.363, de 1996 e portaria MF nº 38, de 1997, no valor de R\$ 179.672,27, como ressarcimento das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados na industrialização de produtos exportados, relativo ao 2º trimestre de 2002, conforme pedido de ressarcimento de fl. 01, cumulado com o pedido de compensação de fl. 17.

A DRF/Feira de Santana reconheceu parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 7.304,67 e compensou os débitos até o limite do crédito reconhecido, com base no Termo de Verificação Fiscal que excluiu da base de cálculo os valores relativos às notas fiscais de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos de empresas optantes do Simples, Cooperativas, pessoas físicas e empresas inativas.

A contribuinte apresentou, em 09/01/2008, manifestação de inconformidade, fls. 116 a 127, alegando, em síntese, que:

⇒adquire sua matéria-prima principal (couros e peles de caprinos) de pessoas físicas. Explica que estas mercadorias são adquiridas, na feira, por comerciantes (intermediários) que as revendem para a indústria, mediante a emissão de nota fiscal avulsa de venda;

⇒dessa forma, o indeferimento parcial do Pedido de Ressarcimento decorre – quase na sua totalidade – da exclusão dos valores relativamente às referidas aquisições de pessoas físicas, sendo pouco representativo – no contexto geral – as aquisições de cooperativas e empresas optantes pelo SIMPLES.

⇒ as Instruções Normativas SRF nºs 23/1997 e 103/1997 extrapolaram os limites fixados pelo legislador, na medida que excluíram as aquisições de pessoas físicas e cooperativas, da base de cálculo do benefício do crédito presumido, uma vez que o disposto no artigo 1º da Lei nº 9.363, de 1996, não estabelece nenhuma restrição, quaisquer aquisições de matéria prima, materiais de embalagens e produtos intermediários devem ser consideradas para fins de apuração do valor do benefício fiscal;

⇒não cabe, pois, ao intérprete criar uma exceção não contida no texto legal, isto é, não é juridicamente válido sustentar que apenas as aquisições efetuadas de pessoas jurídicas fazem jus ao



benefício, posto que isso implicaria afronta ao princípio da legalidade, bem como afronta ao disposto no art. 100 do CTN.

⇒descreve sobre ato administrativo e seus pressupostos de validade, sobre o princípio da legalidade e da impossibilidade de que normas complementares contrariem as leis que visam regulamentar, nesse sentido cita e transcreve decisões judiciais e administrativas (Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais), que corroboram com sua tese.

⇒por fim, requer que a impugnação seja julgada procedente, com vistas a ser deferido integralmente o ressarcimento do crédito presumido de IPI relativo a contribuição para o PIS e COFINS no valor de R\$ 172.367,30.

Inconformada com a decisão, recorre a contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ali Zraik Júnior, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade devendo ser conhecido.

Trata o presente de recurso voluntário contra decisão que deferiu parcialmente o direito creditório e compensou os débitos até o limite do crédito reconhecido, com base no Termo de Verificação Fiscal que excluiu da base de cálculo os valores relativos às notas fiscais de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos de empresas optantes do Simples, Cooperativas, pessoas físicas e empresas inativas.

A Lei nº 9.363/96 estabeleceu um crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) às empresas exportadoras, como forma de ressarcimento do PIS e da COFINS, incidentes sobre as aquisições no mercado interno de matérias-primas (MP), material de embalagem (ME) e produtos intermediários (PI), para utilização no processo produtivo.

Tal direito do contribuinte foi limitado por meio das Instruções Normativas nº 23/97 e nº 103/97 ao estabelecer que o crédito presumido de IPI seria calculado, exclusivamente, em relação às aquisições de MP, ME e PI efetuadas de pessoas jurídicas. Acontece que em momento algum a Lei nº 9.363/96 fez distinção entre as aquisições de contribuintes ou de não contribuintes.

Inegavelmente, as Instruções Normativas nº 23/97 e nº 103/97 foram além do seu papel regulamentador, pois acabaram por restringir um direito conferido pela Lei nº 9.363/96, ao não permitir o aproveitamento do crédito das aquisições realizadas de não contribuintes



Fiscais:

Neste sentido decidiu a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUENTES DO PIS E COFINS. PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. A lei nº 9363/96 determina que a base de cálculo do crédito-prêmio do IPI, relativo ao ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, seja calculada sobre o valor total das aquisições, não fazendo qualquer exceção às aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Recurso nº: 202-122859

O contribuinte não se insurge em razão das aquisições de empresas optantes pelo SIMPLES, bem como da empresas inativas.

Diante de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao ressarcimento das aquisições de pessoas físicas e cooperativas.


Ali Zraik Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator Designado

Fui designado para redigir o acórdão em face da divergência instaurada no colegiado, que não acolheu integralmente o voto do i. relator. A matéria acerca de que dissentiu a Câmara disse respeito ao direito de crédito sobre aquisições efetuadas a pessoas físicas, que o relator deferia.

Como bem anotado pelo hoje Presidente desta Seção do CARF, dr. Henrique Pinheiro Torres, quando ainda conselheiro da Quarta Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes (RV 122.347), essa matéria foi exaustivamente enfrentada pelo então conselheiro e presidente da Segunda Câmara daquele Conselho, Marcos Vinícius Neder de Lima, no voto condutor do acórdão nº 202-12.551. Por não dissentir em nada de tais considerações que, inclusive, pacificaram a matéria no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, onde não mais se defere tal pretensão, peço vênica para transcrevê-las abaixo como fundamentos para a denegação também aqui reiterada:

O incentivo em questão constitui-se num crédito fiscal concedido pela Fazenda Nacional em função do valor das aquisições de insumos aplicados em produtos exportados. Tem origem na carga tributária que onera os produtos exportados e tem por finalidade permitir maior competitividade desses produtos no mercado externo.

Trata-se, portanto, de norma de natureza incentivadora, em que a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular.

A exegese deste preceito, à luz dos princípios que norteiam as concessões de benefícios fiscais, há de ser estrita, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Neste diapasão, caso não haja previsão na norma compulsória para

determinada situação divergente da regra geral, deve-se interpretar como se o legislador não tivesse tido o intento de autorizar a concessão do benefício nessa hipótese.

No dizer do mestre Carlos Maximiliano¹: “o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva.”

A fruição deste incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos do art. 1º da MP nº 948/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.363/96. Ou seja, as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem devem ser feitas no mercado interno, utilizadas no processo produtivo e o beneficiário deve ser, simultaneamente, produtor e exportador.

Verifica-se que o legislador estabeleceu nesse dispositivo que o incentivo fiscal deve ser concedido como ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS. A empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a restituição da quantia desembolsada, mediante compensação do crédito presumido e, na impossibilidade desta, na forma de ressarcimento em espécie.

Ao compensar o contribuinte, na forma de crédito presumido, com a devolução do montante de tributo pago, o incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação incidente nas etapas precedentes. As pequenas diferenças, para mais ou para menos, porventura existentes nesse processo, se compensam mutuamente dentro de um contexto mais abrangente. Não sendo relevante, sob o ponto de vista econômico, que o crédito concedido não corresponda exatamente aos valores pagos de tributo na aquisição da mercadoria. Esse tratamento, aliás, tem sido muito empregado pelo legislador na concessão de incentivos. A Administração Pública, para facilitar os mecanismos de execução e controle, vem realizando os ressarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa nº 114/88²).

¹ Hermeneutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333

² “TN SRF 114/88... item 4. Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos oriundos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se destinem indistintamente à industrialização de:

- a) produtos que tenham expressamente assegurada a manutenção de créditos como incentivo;
- b) produtos que gerem créditos básicos;
- c) produtos desonerados do imposto no mercado interno, sem direito a crédito”.

Esclareça-se, por oportuno, que o crédito presumido não pode ter a natureza de subvenção econômica para incremento de exportações, como defende a ilustre Relatora. Segundo De Plácido e Silva³, a subvenção, juridicamente, não tem o caráter de compensação. Sabidamente, o crédito presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como ressarcimento de contribuições.

Feita essa breve introdução, verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao “ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições”. Em que pese a impropriedade na redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege as contribuições sociais, a melhor exegese é no sentido de que a lei tem de ser referida à incidência de COFINS e de PIS sobre as operações mercantis que compõem o faturamento da empresa fornecedora. Ou seja, a locução “incidentes sobre as respectivas aquisições” exprime a incidência sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.⁴

Aliás, a linguagem e termos jurídicos postos em uma norma devem ser investigados sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Como ensina Paulo de Barros Carvalho⁵, “À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação”.

*O termo **incidência** tem significação própria na Ciência do Direito. Segundo Alfredo Augusto Becker⁶: “(...) 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 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.”*

Nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor para a interessada não sofreram a incidência de contribuição, não há como haver o ressarcimento previsto na norma.

Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de COFINS, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o ressarcimento de contribuições “incidentes” sobre aquisições de terceiros que compõem a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e exportador previstas no artigo 1º.

³ De Plácido e Silva, Vocabulário Jurídico, volume IV. Ed. Forense, 2ª ed. p. 1462.

⁴ O termo “respectivas” foi introduzido pela Medida Provisória nº 948/95. Veio a substituir a expressão “adquiridos no mercado interno pelo exportador” constantes do enunciado do artigo 1º nas Medidas Provisórias nºs 845/95 e 945/95, que tratavam da concessão de crédito presumido antes da MP nº 948/95.

⁵ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993

⁶ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.

O contra-senso aparente dessa afirmação, se cotejada com a finalidade do incentivo de desonerar o valor dos produtos exportados de tributos sobre ele incidentes, resolve-se em função da opção do legislador pela facilidade de controle e praticidade do incentivo.

Sabidamente, instituir uma sistemática que permitisse o crédito de todo o valor dos tributos, que, direta ou indiretamente, houvesse onerado o produto exportado, é tarefa complexa e de muito difícil controle. Basta lembrar as inúmeras imposições tributárias que incidem sobre o valor dos serviços contratados e sobre a aquisição de equipamentos necessários ao processo industrial, além das diversas taxas a título de contraprestação de serviço cobradas pelos entes da Federação que, somadas àquelas incidentes sobre folha de pagamento, oneram expressivamente a empresa industrial.

O escopo da lei, partindo de tais premissas, foi o de instituir, a título de estímulo fiscal, um incentivo consubstanciado num crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. É certo que esse crédito não tem por objetivo ressarcir todos os tributos que incidem na cadeia de produção da mercadoria, até por impossibilidade prática. Todavia, chega a desonerar o contribuinte da parcela mais significativa da carga tributária incidente sobre o produto exportado.

A opção do legislador por essa determinada sistemática de apuração do incentivo às exportações decorre da contraposição de dois valores igualmente relevantes. O primeiro cuida da obtenção do bem-estar social e/ou desenvolvimento nacional através do cumprimento das metas econômicas de exportação fixadas pelo Estado. O outro decorre da necessidade de coibir desvios de recursos públicos e de garantir a efetiva aplicação dos incentivos na finalidade perseguida pela regra de Direito. O Estado tem de dispor de meios de verificação que evitem a utilização do benefício fiscal apenas para fugir ao pagamento do tributo devido.

Daí o legislador buscou atingir tais objetivos de política econômica, sem inviabilizar o indispensável exame da legitimidade dos créditos pela Fazenda. Ocorre que, para pessoa física, não há obrigatoriedade de manter escrituração fiscal, nem de registrar suas operações mercantis em livros fiscais ou de emitir os documentos fiscais respectivos. A comprovação das operações envolvendo a compra de produtos, nessas condições, é de difícil realização. Assim, a exclusão dessas aquisições no cômputo do incentivo tem por finalidade tornar factível o controle do incentivo.

Nesse sentido, a Lei nº 9.363/96 dispõe, em seu artigo 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a incidência do PIS e da COFINS, tendo em vista o



valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor/exportador.

A vinculação da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que somente as aquisições de insumos, que sofreram a incidência direta das contribuições, é que devem ser consideradas. A negação dessa premissa tornaria supérflua tal disposição legal, contrariando o princípio elementar do direito, segundo o qual não existem palavras inúteis na lei.

Reforça tal entendimento o fato de o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.

Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo, na hipótese em que a contribuição foi paga pelo fornecedor e restituída a seguir, resta claro que o legislador optou por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa. Pensar de outra forma levaria ao seguinte tratamento desigual: o legislador consideraria no incentivo o valor dos insumos adquiridos de fornecedor que não pagou a contribuição e negaria o mesmo incentivo quando houve o pagamento da contribuição e a posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria o direito ao incentivo sem que houvesse ônus do pagamento da contribuição e na outra não.

O que se constata é que o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo a ser empregada, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que queria e crie, em conseqüência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.

E, como ensina o mestre Becker⁷, “na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha”. (grifo meu)

Em harmonia com as exigências de segurança pública do Direito Tributário, utilizando-se a lição de Karl English, pode-se dizer que devemos fazer coincidir a expressão da lei com seu pensamento efetivo, mas, para tanto, a interpretação deve se

⁷ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

manter sempre, de qualquer modo, nos "limites do sentido literal" e, portanto, pode (e, por vezes, deve) inclusive forçar estes limites, embora não possa ultrapassá-los. A interpretação encontra, pois, o seu limite, onde o sentido das palavras já não dá cobertura a uma decisão jurídica. Como frisa Heck: "o limite das hipóteses de interpretação é o sentido possível da letra".⁸

*E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória nº 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: "(...) na versão ora editada, busca-se **a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fluir o benefício**, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco". (Grifo meu)*

Ressalte-se, por relevante, que o Ministro da Fazenda, autor da proposta, sustenta que a dispensa de apresentação de guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores decorre unicamente da simplificação dos mecanismos de controle.

*Aliás, o ato normativo, citado na exposição de motivos in fine, foi editado logo após, em 05 de abril de 1995, e estabelece, em seu artigo 2º, inciso II, que o percentual (receita de exportação sobre receita operacional bruta) deve ser aplicado sobre "**o valor das aquisições, no mercado interno, das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, realizadas pelo produtor exportador**". (Grifo meu)*

Do exposto, conclui-se que, mesmo que se admita que o ressarcimento vise desonerar os insumos de incidências anteriores, a lei, ao estabelecer a maneira de se operacionalizar o incentivo, excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência na última etapa.

No caso em tela, a ora recorrente considerou no cálculo do incentivo as aquisições de insumos de pessoas físicas não sujeitas ao recolhimento de COFINS e de PIS. Assim, não sendo contribuintes das referidas contribuições, não há o que ressarcir ao adquirente, como ficou largamente demonstrado."

Com esses fundamentos, entendo impossível a inclusão das aquisições efetuadas a pessoas físicas no benefício conhecido como crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.363/96.

⁸ Batista Júnior, Onofre. A Fraude à Lei Tributária e os Negócios Jurídicos Indiretos. Revista Dialética de Direito Tributário nº 61. 2000. p. 100

Com base neste brilhante voto, foi negado provimento ao recurso.

Este o acórdão que me coube redigir.


Júlio César Alves Ramos