



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

Processo nº 13804.000970/00-84
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-00.742 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2010
Matéria IPI - RESSARCIMENTO CRÉDITO-PRESUMIDO
Recorrente PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

CRÉDITO-PRESUMIDO. INSUMOS EMPREGADOS EM PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS.

A exportação de produto não-tributado (NT) não confere direito ao crédito-presumido de IPI relativamente aos insumos empregados em sua fabricação.

CRÉDITO-PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

O ressarcimento das contribuições para o PIS e Cofins, a título de créditos-presumido de IPI, está condicionado à efetiva incidência dessas contribuições na etapa imediatamente anterior.

CRÉDITO-PRESUMIDO DE IPI. SUSPENSÃO DO INCENTIVO ENTRE 1º DE ABRIL E 31 DE DEZEMBRO DE 1999

O fato gerador do crédito-presumido é a exportação de produtos fabricados com insumos adquiridos no mercado interno; assim, a exportação de produtos realizada no primeiro trimestre de 2000, ainda que fabricados com insumos adquiridos entre 1º de abril e 31 de dezembro de 1999, faz jus ao crédito-presumido decorrente das aquisições dos respectivos insumos.

CRÉDITOS DE ICMS REGISTRADO EM CONTA REDUTORA DO ATIVO CIRCULANTE

Os créditos de ICMS, PIS e Cofins registrados em contas redutoras do ativo circulante não geram crédito-presumido do IPI.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO/DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (PER/DCOMP). HOMOLOGAÇÃO

Homologa-se a compensação da parte do ressarcimento do crédito-presumido do IPI reconhecido, extinguindo-se os débitos fiscais declarados até o limite

apurado, exigindo-se os débitos remanescentes não-extintos pela homologação.

ESTOQUES FINAIS DOS 1º, 2º E 3º TRIMESTRES DE 2000.
EXCLUSÃO. PRECLUSÃO

Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não-suscitada em primeira instância, exceto quando devam ser reconhecidas de ofício.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso, Rodrigo Pereira Mello e Maria Teresa Martínez López, quanto à aquisição de insumos de pessoas físicas


Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.


José Adão Vitorino de Moraes - Relator.

EDITADO EM: 20/12/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes (Relator), Antônio Lisboa Cardoso, Maurício Taveira e Silva, Rodrigo Pereira de Mello, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ Ribeirão Preto, SP, que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada contra o despacho decisório que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento do crédito-presumido de IPI, apurado nos termos da Lei nº 9.363, de 13/12/1996, para o período de competência do 1º trimestre de 2000, e homologou a compensação dos débitos fiscais declarados em pedidos de compensação até o limite do crédito financeiro reconhecido.

O reconhecimento parcial do ressarcimento pleiteado decorreu da glosa de créditos reclamados sobre aquisições de pessoas físicas e sobre receitas de exportação de produtos não-tributados (NT) e, ainda, pela exclusão dos estoques de insumos adquiridos durante o período de suspensão do benefício do crédito-presumido do IPI no período de 01/04/1999 a 31/12/1999.

Inconformada como deferimento parcial do seu pedido, a recorrente interpôs manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que tem direito aos créditos sobre aquisições de pessoa física e de cooperativas, sobre o estoque em 31/12/1999 e sobre as receitas de exportação de produtos NT. Alegou, ainda, que, na data de 12/01/2008, quando tomou ciência do despacho decisório, já havia transcorrido o prazo de cinco anos para a homologação da compensação declarada.

Analisada a manifestação de inconformidade, aquela DRJ julgou-a procedente em parte, reconhecendo a homologação tácita da compensação dos débitos fiscais declarados nas Dcomps (Pedidos de Compensação) à fl. 3 e 16, protocolizadas, respectivamente em 13/04/2000 e 14/04/2000, conforme acórdão nº 14-25.316, datado de 22/07/2009, às fls. 259/269, sob as seguintes ementas:

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

São glosados os valores referentes a aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS, pois, conforme a legislação de regência, os insumos adquiridos devem sofrer o gravame das referidas contribuições.

CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUES EM 31/12/1999. ADIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os estoques dos insumos aplicados em produtos em elaboração e acabados, mas não vendidos, adquiridos entre 1º de abril a 31 de dezembro de 1999, não devem ser adicionados ao cálculo do crédito presumido no primeiro trimestre de 2000.

CREDITO PRESUMIDO DE ICMS.

O disposto na IN nº 103/97 não inclui o crédito presumido de ICMS de contas redutoras de custos, já que o valor do imposto (ICMS) já fora considerado no custo de aquisição dos insumos destinados ao processo produtivo.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CONVERSÃO. DCOMP.

Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa, até 30/09/2002, serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo.

DCOMP. HOMOLOGAÇÃO POR DISPOSIÇÃO LEGAL.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Cientificada dessa decisão, a recorrente interpôs o recurso voluntário às fls. 271/308, requerendo a sua reforma a fim de que seja deferido o ressarcimento pleiteado e homologada a compensação declarada, alegando, em síntese, que a autoridade competente excluiu indevidamente da apuração do crédito-presumido a que faz jus: a) as receitas de exportação de produtos NT; b) o valor dos estoques em 01/01/2000; c) os estoques finais; d) as aquisições de pessoas físicas e cooperativas; e, c) os créditos presumidos de ICMS, PIS e Cofins.

Para fundamentar seu recurso, expendeu, às fls. 271/308, extenso arrazoado sobre: i) exportação de produtos não tributáveis (NT); ii) a exclusão do estoque em 01/01/2000; iii) estoque final excluído indevidamente na planilha; iv) aquisições de insumos de não contribuintes pessoas físicas e cooperativas de produtores; e, v) crédito presumido de ICMS,

PIS e Cofins, no montante de R\$ 8.193.349,00 incluído na planilha de custos, concluindo, ao final, que faz jus ao ressarcimento pleiteado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

Preliminarmente, quanto à suscitada exclusão dos estoques finais da planilha de apuração do crédito-presumido do IPI, referentes aos 1º, 2º e 3º trimestres de 2000, nos valores de R\$ 36.135.050,78, R\$ 88.270.585,26, e R\$ 106.307.656,21, respectivamente, e a não-inclusão de tais valores no cálculo dos trimestres subsequentes, não se toma conhecimento nesta fase recursal, por se tratar de matéria preclusa, não-questionada na impugnação, ou seja, matéria não-oposta à primeira instância deste julgamento.

A fase litigiosa do procedimento se instaura com a interposição da impugnação, quando aquela matéria deveria ter sido contestada, conforme estabelece o Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, art. 15. Também, o art. 17, deste mesmo diploma legal, estabelece que “*considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*”.

No mérito, as questões se restringem ao direito de a recorrente se creditar de créditos-presumido de IPI em relação à: a) exportação de produtos NT; b) estoques em 01/01/2000; c) aquisições de pessoas físicas; e, d) créditos de ICMS.

Ressalte-se que no despacho decisório nem na decisão recorrida não se tratou de aquisições de cooperativas. Mas tão somente de pessoas físicas.

a) exportação de produtos NT

O benefício fiscal denominado “crédito-presumido do IPI”, a título de ressarcimento do PIS e da Cofins incidentes nas aquisições de matérias-primas, insumos e materiais intermediários utilizados em produtos industrializados e exportados, foi inicialmente instituído pela Lei nº 9.363, de 13/12/1996 e, posteriormente, por meio da Lei nº 10.276, de 10/09/2001, foi criado o regime alternativo.

No presente caso a recorrente reclama ressarcimento apurado nos termos da Lei nº 9.363, de 13/12/1996, que assim dispõe, *in verbis*:

“Art. 1ª 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.”



Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.” (destaques acrescidos)

Posteriormente, foi editada a IN SRF nº 69, de 06/08/2001, que regulamentou a aplicação desse dispositivo, assim dispondo, *in verbis*:

“Art. 5º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o art. 1º a empresa produtora e exportadora de produtos industrializados nacionais.

§1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive:

I - a produto industrializado sujeito a alíquota zero;

II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.

§2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.”

Ora, segundo os dispositivos legais citados e transcritos acima, o crédito-presumido do IPI contempla apenas e tão somente a pessoa jurídica produtora e exportadora, ou seja, os produtos fabricados (industrializados) por ela e exportados para o exterior diretamente e/ ou via empresa comercial exportadora.

Assim, produtos não-tributados (NT) pelo IPI, nos termos da legislação desse imposto, não se classificam como produtos industrializados e não fazem jus ao crédito-presumido do IPI.

b) estoques de insumos em 01/01/2000 (01/04/1999 a 31/12/1999)

No período de 1º de abril a 31 de dezembro de 1999, o incentivo fiscal, denominado crédito-presumido de IPI, a título de ressarcimento das contribuições para o PIS e Cofins incidentes nas aquisições de matérias-prima, produtos intermediários ou embalagens utilizados em produtos fabricados e exportados, ficou suspenso nos termos da Medida Provisória (MP) nº 1.807-2, editada em 25 de março de 1999.

A partir de 1º de janeiro de 2000, esse incentivo fiscal foi restabelecido, nos termos da legislação então vigente, ou seja, a Lei nº 9.363, de 13/12/1996.

O fato gerador do crédito-presumido do IPI é exportação dos produtos fabricados e não a aquisição dos insumos nacionais no mercado interno. Esta apenas gera uma expectativa de gozo do benefício. Somente a exportação garante o seu aproveitamento.

Assim, os estoques em 01/01/2000, decorrentes de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, efetuadas no período de 01/04/1999 a 31/12/1999, com exceção das aquisições de pessoas físicas e daquelas utilizadas em produtos

NT, utilizados na fabricação de produtos exportados no primeiro trimestre de 2000, não devem ser excluídos do cálculo do crédito-presumido do IPI, devendo a autoridade administrativa competente restabelecer a glosa efetuada sobre os referidos insumos.

c) aquisições de pessoas físicas

Ao contrário do que defende a recorrente, as aquisições de pessoas físicas não geram crédito-presumido do IPI, a título de ressarcimento do PIS e Cofins, pelo fato de não terem sofrido a incidência dessas contribuições.

A Lei nº 9.363, de 1996, que instituiu o crédito-presumido do IPI, para o ressarcimento do valor do PIS/Pasep e da Cofins, como incentivos fiscais às empresas produtoras e exportadoras de produtos industrializados e, posteriormente, a Lei nº 10.276, de 2001, que criou o regime alternativo, têm como objetivo incentivar as exportações de produtos industrializados, reduzindo a carga tributária cumulativa sobre os custos de industrialização.

Assim, por meio daquelas leis, criou-se um mecanismo pelo qual a carga tributária sobre os produtos industriais exportados ficou reduzida, permitindo ao produtor exportador se ressarcir dos custos do PIS e da Cofins pagos, quando das aquisições das matérias-primas, insumos e materiais intermediários utilizados nas suas produções, evitando a exportação de tributos e aumentando a capacidade de competência dos produtos nacionais nos mercados externos.

Como nas aquisições efetuadas diretamente de pessoas físicas, no presente caso, de produtores rurais, não houve incidência de PIS e Cofins. Assim, não há que se falar em ressarcimento de tributos que não foram desembolsados.

Além disto, o crédito-presumido do IPI instituído pela referida lei é um benefício fiscal e, sendo assim, a sua concessão deve ser interpretada restritivamente, a teor do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Tratando-se de norma em que o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. Nesse sentido, Carlos Maximiliano, discorrendo sobre a hermenêutica das leis fiscais, ensina:

“402 – III. O rigor é maior em se tratando de disposição 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. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos.”¹

O art. 1º transcrito anteriormente restringe o benefício fiscal ao “ressarcimento de contribuições [...] incidentes nas respectivas aquisições”. O legislador referiu-se ao PIS e à Cofins incidentes sobre as operações de vendas faturadas pelos fornecedores para as empresas produtoras/exportadoras, ou seja, nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelos fornecedores não sofreram a incidência daquelas contribuições, não há como enquadrá-las naquele dispositivo legal.

¹ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, pp. 333/334.



Há entendimentos, defendendo que o incentivo alcançaria todas as aquisições, inclusive as que não sofreram incidência das referidas contribuições. Contudo, o fato de o crédito presumido visar à desoneração de mais de uma etapa da cadeia produtiva não autoriza que se interprete extensivamente a norma, concedendo o incentivo a todas as aquisições efetuadas pelo contribuinte, independentemente, de tais contribuições terem sido pagas ou não na etapa anterior.

Alfredo Augusto Becker, ao se referir à interpretação extensiva, assim se manifestou:

“... na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, 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.”

Ora, se a interpretação extensiva cria regra jurídica nova, é claro que sua aplicação é vedada pelo art. 111 do CTN, quando se trata de incentivo fiscal. Assim, não há como ampliar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, que limita expressamente o incentivo fiscal ao ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições do produtor-exportador, não o estendendo a todas as aquisições da cadeia comercial do produto.

Portanto, se na etapa anterior da cadeia produtiva dos insumos não houve o pagamento de PIS e de Cofins, o ressarcimento tal como foi concebido não alcança tais insumos. Se assim não fosse, não haveria necessidade de a norma especificar que se trata de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, ou, o que dá no mesmo, incidentes sobre as aquisições da empresa produtora/exportadora.

Esse entendimento é reforçado pelo fato de o art. 5º da Lei nº 9.363, de 1996 prever o imediato estorno das parcelas do incentivo a que faz jus o produtor/exportador quando houver restituição ou compensação da contribuição para o PIS e Cofins pagas pelo fornecedor de matérias-primas na etapa anterior, ou seja, o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedores que obtiveram a restituição ou a compensação dos referidos tributos.

Havendo imposição legal para estornar as correspondentes parcelas de incentivos na hipótese em que as contribuições pagas pelo fornecedor lhes foram, posteriormente, restituídas, não se pode utilizar, no cálculo do incentivo, as aquisições em que estes mesmos fornecedores não arcaram com os tributos incidentes nas vendas dos respectivos insumos.

Dessa forma, não há que se falar em créditos-presumido de IPI decorrentes de PIS e Cofins nas aquisições de pessoas físicas, posto que não são contribuintes dessas contribuições.

d) créditos de ICMS



Também, ao contrário do entendimento da recorrente, o custo do ICMS, PIS e Cofins incidentes sobre as aquisições de insumos e contabilizados em contas redutoras do ativo circulante não geram crédito-presumido do IPI. Na realidade, trata-se de recuperação de custos tributários para os quais inexistente previsão legal de geração de crédito-presumido do IPI.

Admitir crédito-presumido sobre recuperação de custos tributários implicaria em duplicidade de benefício sobre um mesmo custo de produção, tendo em vista que os custos do ICMS, PIS e Cofins, estão embutidos nos preços de aquisições dos insumos sobre os quais se calcula o benefício fiscal, sem quaisquer deduções tributárias.

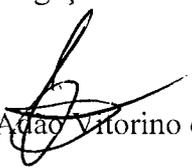
O que a IN SRF nº 103, de 30/12/1997, previu em seu art. 3º foi que o ICMS embutido nos custos das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem não será excluído deles para efeito de cálculo do benefício fiscal e não que a recuperação do custo de tais impostos deva ser incluída no seu cálculo.

e) d) homologação de compensação

A homologação da compensação de débitos fiscais vencidos com créditos financeiros contra a Fazenda Nacional, mediante a entrega de Dcomps e/ ou transmissão de Per/Dcomps, está prevista na Lei nº 9.430, de 1996, art. 74.

No presente caso, a recorrente faz jus ao ressarcimento/compensação de parte do crédito-presumido do IPI reclamado, ou seja, decorrente de nova apuração a ser realizada pela autoridade administrativa competente, levando-se em conta os estoques de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem existentes em 31/12/1999.

Em face do exposto e de tudo o mais que consta dos autos, não tomo conhecimento da matéria preclusa e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso apenas e tão-somente para reconhecer à recorrente o direito de apurar o crédito-presumido do IPI, sem a exclusão dos estoques dos insumos existentes em 31/12/1999, utilizados nos produtos exportados a partir de 1º de janeiro de 2000, com exceção dos insumos adquiridos de pessoas físicas e dos utilizados em produtos NT, cabendo à autoridade administrativa competente apurar novo valor passível de ressarcimento e/ ou compensação, levando-se em conta aqueles insumos, homologando a compensação dos débitos fiscais declarados até o limite do novo ressarcimento apurado, exigindo-se os valores dos débitos declarados e não-liquidados remanescentes da homologação efetuada.


José Adão Vitorino de Moraes