



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

Processo nº 13804.001204/99-68
Recurso nº 01 Voluntário
Acórdão nº 3301-01.435 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2012
Matéria IPI
Recorrente PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

Ementa:

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI 9.363/96. AQUISIÇÃO DE NÃO CONTRIBUINTE. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

É de se admitir o direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não contribuintes de PIS e COFINS, consoante inclusive entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS NT.

As matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, aplicados na fabricação de produtos NT não geram créditos presumidos de IPI.

INSUMOS. SALDO ACUMULADO. 1º TRIMESTRE DE 1999. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.

O valor do saldo dos estoques em 31/12/1998, não integram a base de cálculo do crédito presumido do IPI, apurado para o 1º trimestre de 1999. O valor do crédito presumido do IPI, no ano-calendário de 1999, deve ser apurado considerando-se as exportações, a receita bruta e as aquisições de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário ocorridas até 31 de março de 1999.

CREDITO PRESUMIDO DE ICMS.

A base de cálculo para o benefício fiscal é o custo de aquisição e neste custo já se inclui o ICMS, logo, incluir tal parcela novamente no crédito presumido implicaria em majorar os custos, inflando a base de cálculo, o que resultaria em um valor indevido a crédito do contribuinte. Assim, incluir tais valores na

base de cálculo do crédito presumido de IPI seria beneficiar duplamente o contribuinte, não comportando, a lei, qualquer interpretação que pudesse permitir esse entendimento.

HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÕES.

Homologam-se as compensações requeridas, até o montante dos créditos reconhecidos.

Recurso Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da **TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos dos votos do redator designado. Vencidos os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso, Maria Teresa Martínez López e Andrea Medrado Darzé, que proviam integralmente o recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes. Fez sustentação oral pela recorrente a advogada Ângela Bordim Martinelli, OAB/DF 11.045.

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente

Antônio Lisboa Cardoso – Relator

José Adão Vitorino de Moraes – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Paulo Sérgio Celani, Andréa Medrado Darzé, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Cuida-se de recurso em face do acórdão que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento e homologou parcialmente as compensações pleiteadas de PIS e Cofins, até o limite do direito creditório reconhecido, nos termos da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e Portaria nº 38/97, relativamente ao período de apuração de 01/01/1999 a 31/03/1999, sintetizado na ementa a seguir transcrita, *in verbis*:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

*CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS
ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.*

São glosados os valores referentes a aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, 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. BASE DE CÁLCULO. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NT.

Na determinação da base de cálculo do crédito presumido, a legislação tributária de regência não contempla a inclusão das exportações de produtos NT, no valor da Receita de Exportação.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. 1º TRIMESTRE DE 1999.

Na apuração do crédito presumido de IPI do 1º trimestre de 1999 devem ser computadas somente as aquisições de insumos efetuadas no período de 01/01/1999 a 31/03/1999.

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.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

Desta forma foram excluídos do cálculo do crédito presumido as seguintes parcelas: (i) aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, não contribuintes do PIS e da Cofins; (ii) exclusão, da receita de exportação, dos valores relativos às exportações de produtos não-tributados (NT), por não serem receitas provenientes de industrialização; (iii) exclusão, no valor de insumos adquiridos, do crédito de ICMS referente ao regime de substituição tributária; (iv) apuração do valor dos insumos pelas aquisições de 01/01/1999 a 31/03/1999, nos termos do Ato Declaratório Normativo nº 20/99 da COSIT, não computando os estoques iniciais e finais do período.

De acordo com a decisão recorrida, os pedidos de compensação não apreciados pela autoridade administrativa até 30 de setembro de 2002 (MP 66/2002 convertida na Lei nº 10.637/2002) foram convertidos em declaração de compensação, nos termos da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que em relação ao pedido de compensação de fl. 01 protocolizado em 12/04/1999, as compensações nele informado pela contribuinte foram homologadas em

12/04/2004, data anterior à ciência do despacho prolatado pela DERAT em São Paulo, que se deu em 17/12/2007 (fl. 1318), mais de três anos após a homologação estabelecida em lei, ensejando a revisão da decisão da DRF.

Por outro lado, a decisão recorrida manteve a cobrança do débito relativo à Dcomp eletrônica de fls. 1296/1299, que foi transmitida em 09/07/2003, (PERDCOMP nº 00352.09639.090703.1.3.01-2171, no qual a contribuinte compensa débitos de Cofins (Cod. 2172, junho/2003, no valor de R\$1.845.039,88), já que a decisão, referente à não-homologação está dentro do prazo determinado pelo § 5º do artigo 74 da lei acima citada

De acordo com a manifestação de inconformidade, sobre o deferimento parcial de seu pleito (fls. 1325/1350), a mesma contesta, em síntese, que solicitou que fossem considerados, nos custos acumulados, os valores glosados referentes aos insumos adquiridos de pessoa física e de cooperativas, a inclusão do estoque inicial existente em 01/01/1999 (excluído em 31/12/1998), que fossem computadas as receitas de exportação de produtos NT, e a inclusão do ICMS presumido, apresentando como fundamento decisões judiciais e administrativas, além de doutrina.

Ao final, a decisão recorrida deferiu parcialmente a solicitação, mantendo-se a glosa de créditos efetuada, considerando-se homologada tacitamente a declaração de compensação de fl. 1 protocolizada em 12/04/1999, e mantendo-se a cobrança do débito declarado na Dcomp eletrônica apresentada em 09/07/2003.

Cientificada em 26/05/2011 (AR – fl. 1371), a Recorrente protocolou em 21/06/2011, o recurso voluntário de fls. 1372 e seguintes, aduzindo, em síntese:

- 1) ser ilegal a exclusão da receita de exportação, dos valores relativos às exportações de produtos não-tributados (NT), em favor de sua tese transcreve ementas de diversos acórdãos deste E. CARF;
- 2) requer a manutenção do o estoque inicial, em 01/01/1999, de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e de produtos em elaboração, cuja exportação dos produtos (fato gerador do crédito presumido) ocorreu no 1º trimestre de 1999 (período em que não estava suspenso o benefício) deve ser incluído no cálculo do crédito presumido do 1º trimestre de 1999, devendo ser adicionado ao cálculo do CP do 1º trimestre de 1999, o estoque inicial em 01/12/1999 (excluído em 31/12/1998); alegando ainda, que a suspensão do benefício no período de 01/04/1999 a 31/12/1999, determinada pelo artigo 12 da MP 1807-02/999 e suas respectivas reedições, no entender da Recorrente é inconstitucional;
- 3) que sejam computadas as receitas de exportação de produtos NT, e a inclusão do ICMS presumido;
- 4) requer ainda, a manutenção dos créditos em relação às aquisições de pessoas físicas e cooperativas.
- 5) requer, por fim, que reconhecidos os créditos seja **INTEGRALMENTE HOMOLOGADAS AS COMPENSAÇÕES** declaradas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, Relator

O recurso merece ser conhecido, porquanto tempestivo e revestidos dos demais requisitos legais pertinentes.

De acordo com o art. 1º, da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, 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 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 30 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*”.

(i) AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS

Em relação às aquisições de pessoas físicas (tipo 1) e cooperativas (tipo 2), o acórdão recorrido assim se manifestou sobre o assunto:

O § 2º do art. 2º da IN SRF nº 23/97 e o art. 2º da IN SRF nº 103/97, e alterações posteriores — cuja legalidade, ao contrário do que pensa a requerente, não pode ser apreciada na esfera administrativa, como já exposto — respectivamente, determina que o crédito presumido seja calculado exclusivamente em relação às aquisições de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições do PIS e da Cofins, e veda, expressamente, a inclusão de insumos adquiridos de cooperativas de produtores no cálculo do crédito presumido. (grifado).

Em relação ao assunto o colendo Superior Tribunal de Justiça vem sistematicamente decidindo que as aquisições de pessoas físicas e cooperativas geram direito ao crédito presumido, como se vê da menta do acórdão abaixo transcrita:

“REsp 494.281/CE – TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS – ART. 1º DA LEI N. 9.363/96 – RESTRIÇÃO PELA IN 23/97 – ILEGALIDADE – PRECEDENTE.

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, 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. Ora, uma norma subalterna, qual seja, instrução normativa, não tem o condão de restringir o alcance de um texto de lei. Ofende-se, destarte, o princípio da legalidade, inserto no art. 150, inciso I, da CF/88. A jurisprudência desta Corte posiciona-se no sentido da ilegalidade do art. 2º, § 2º da IN 23/97.

Precedente: REsp 617.733/CE; Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 24.8.2006.

Recurso especial provido.”

Mais recentemente o STJ teve ocasião de julgar o REsp nº 993.164/MG, de relatoria do Ministro Luiz Fux (DJe, de 17/12/2010), através da sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 543-C do CPC, aplicável no âmbito do CARF, por força do art. 62-A do RI-CARF, quando se analisou a restrição imposta pelas Instruções Normativas 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), que a Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força dessas Instruções Normativas SRF, por se tratar de “*ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal*”, constando também que:

“Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.”(...)

Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS.”.

Transcrevo a seguir a ementa do cordão citado, cuja redação é a seguinte:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS.

LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA.

INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO.

NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO.

VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.

2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que: "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 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." 3. O artigo 6º, do aludido diploma legal, determina, ainda, que "o Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, 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".

4. O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, expediu a Portaria 38/97, dispondo sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 e autorizando o Secretário da Receita Federal a expedir normas complementares necessárias à implementação da aludida portaria (artigo 12).

5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando: "Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

§ 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive: I - Quando o produto fabricado goze do benefício da 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 embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e

COFINS." 6. Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.

7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e ADI 365 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991).

8. Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 849287/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; AgRg no REsp 913433/ES, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.06.2009, DJe 25.06.2009; REsp 1109034/PR, Rel.

Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16.04.2009, DJe 06.05.2009; REsp 1008021/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe 11.04.2008; REsp 767.617/CE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 15.02.2007; REsp 617733/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.08.2006, DJ 24.08.2006; e REsp 586392/RN, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.2004, DJ 06.12.2004).

9. É que: (i) "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição"; (ii) "o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais"; e (iii) "a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes" (REsp 586392/RN).

10. A Súmula Vinculante 10/STF cristalizou o entendimento de que: "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."

11. Entrementes, é certo que a exigência de

observância à cláusula de reserva de plenário não abrange os atos normativos secundários do Poder Público, uma vez não estabelecido confronto direto com a Constituição, razão pela qual inaplicável a Súmula Vinculante 10/STF à espécie.

12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exsurto legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

14. Outrossim, a apontada ofensa ao artigo 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.

15. Recurso especial da empresa provido para reconhecer a incidência de correção monetária e a aplicação da Taxa Selic.

16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.

17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

(REsp 993164/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010) (grifado).

Pelo exposto, entendo assistir razão à Recorrente quanto ao direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não contribuintes de PIS e COFINS, haja vista ser este o único entendimento capaz de atingir os fins a que se destina a lei e compatível às exigências do bem comum.

(ii) EXPORTAÇÕES DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS (NT NA TIPI)

O que é preponderante para a geração do crédito, não é se o produto exportado sofreu incidência de IPI, mas sim, se os insumos empregados, assim entendido

matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), foram onerados pelas Contribuições PIS e Cofins.

De acordo com este entendimento a colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais teve ocasião de reiteradamente decidir (ainda que não unânime), *in verbis*:

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COM NÃO TRIBUTADOS - TAXA SELIC.

A Lei nº 9.363/96 não exige para o gozo do incentivo que o produto exportado seja industrializado. O Decreto nº 2.138/97 equipara os institutos da restituição e do ressarcimento tributários e confere o direito à utilização da Taxa SELIC. Recurso negado.

(Processo nº 10930.000009/99-69, Recurso nº RD/201-112432, Ac. nº CSRF/02-01.394, julgado em 08/09/2003, relator Conselheiro Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva)

Conforme bem registrado na ementa acima transcrita, a lei nº 9.363/96, que instituiu o crédito presumido de IPI não condiciona o gozo do benefício que o produto exportado seja industrializado, veja que o art. 1º da lei instituidora se refere a “**empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais**”, caso a vontade do legislador condicionar o benefício apenas aos produtos industrializados, constaria expressamente exportadora de “**produtos industrializados**” (ou simplesmente “**produtos nacionais**”), o que no caso não aconteceu, ao contrário, o ampliou o leque a todas as “mercadorias”.

O que é essencial, segundo a lei, é que tenha ocorrido a incidência das Contribuições PIS/Cofins “*no processo produtivo*”, afinal, o que é ressarcido não é a parcela do IPI, mas sim as aludidas contribuições que não podem ser repassadas nas operações de exportações, por conta da vedação constitucional contida no art. 149, § 2º, I, e isenção prevista no art. 7º, II, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

Desta forma, entendo fazer jus ao crédito presumido de IPI, as aquisições de insumos, onerados pelas contribuições PIS e Cofins, mesmo quando empregados na fabricação de produtos NT exportados.

(iii) NÃO INCLUSÃO DO VALOR DO ESTOQUE EM 31/12/1998

Requer a Recorrente que seja adicionado ao cálculo do crédito presumido do 1º trimestre de 1999, as aquisições de insumos, constantes do valor do estoque em 31/12/1998, sustentando que foi excluído do cálculo do crédito do 4º trimestre de 1998, e deveria ser acrescido no cálculo do 1º trimestre de 1999.

De acordo com o disposto no art. 9º, da Lei nº 9.363/96, ficaram convalidados os atos praticados com base na Medida Provisória nº 1.484-26, de 24 de outubro de 1996, o que leva a entender que, nos termos do art. 4º da referida MP, os estoques de insumos acumulados no período anterior, no caso, 4º trimestre de 1998, devem ser computados no cálculo do crédito presumido de IPI, *in verbis*:

Art. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas

operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente.

Portanto, com razão a Recorrente quando sustenta que o estoque inicial em 01/01/1999 de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e de produtos em elaboração, cuja exportação dos produtos (fato gerador do crédito presumido) ocorreu no 1º trimestre de 1999 (período em que não estava suspenso o benefício) deve ser incluído no cálculo do crédito presumido do 1º trimestre de 1999.

(iv) CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

A Recorrente contesta, ainda, a exclusão dos créditos de ICMS, todavia, 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

Conforme bem frisou a decisão recorrida, a base de cálculo para o benefício fiscal é o custo de aquisição e neste custo já se inclui o ICMS e, portanto, incluir tal valor novamente com a denominação de crédito presumido seria majorar os custos, inflando a base de cálculo, o que resultaria em um valor indevido a crédito do contribuinte.

De fato, os referidos créditos concedidos se destinam a estimular as exportações, todavia, incluir tais valores na base de cálculo do crédito presumido de IPI seria beneficiar duplamente a empresa, não comportando, a lei, qualquer interpretação que pudesse permitir esse entendimento.

Desta forma, correta a decisão que sobre a impossibilidade de manutenção do montante presumido de crédito do ICMS ou de PIS e Cofins ou do próprio IPI, na base de cálculo do benefício fiscal, por não se tratar de custos de aquisição de mercadorias.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, afim de (i) reconhecer o direito de aproveitamento dos créditos decorrentes de aquisições de produtores rurais pessoas físicas e de cooperativas; (ii) para incluir no cálculo do crédito presumido de IPI, os valores relativos às aquisições de insumos, onerados pelas contribuições PIS e Cofins, mesmo quando empregados na fabricação de produtos NT exportados; (iii) manutenção no cálculo do crédito presumido do 1º trimestre de 1999, do estoque do 4º trimestre de 1998, relativamente às aquisições de insumos (PI, MP e MP); (iv) exclusão do montante dos valores de crédito presumido de do ICMS, da base de cálculo do benefício fiscal, por não se tratar de custos de aquisição de mercadorias.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2012

Antônio Lisboa Cardoso

Voto Vencedor

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Redator Designado

Discordo do Ilustre Relator quanto ao direito de a recorrente de apurar créditos presumidos de IPI sobre aquisições de insumos utilizados em produtos NT, bem como de apurar o saldo do 1º trimestre de 1999, levando-se em conta o saldo do valor do estoque em 31/12/1998.

I - 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, adotado pela recorrente, estendendo esse benefício a uma gama maior de insumos utilizados na industrialização de produtos exportados, assim dispondo *in verbis*:

“Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

*§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no **caput**:*

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.

(...).

§ 4º A opção pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e abrangerá, obrigatoriamente:

(...);

II - todo o ano-calendário, quando exercida nos anos subseqüentes.

(...).”

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

“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 os produtos industrializados nacionais exportados para o exterior diretamente pelo próprio produtor exportador e/ ou via empresa comercial exportadora. Produtos não-tributados (NT) pelo IPI, nos termos da legislação desse imposto, não se classificam como produtos industrializados.

Aliás, a própria recorrente reconheceu que os produtos beneficiados por ela e os adquiridos de terceiros, já beneficiados, soja, milho e trigo, todos “*in natura*”, exportados por ela, estão classificados na TIPI como NT, ou seja, não-tributados pelo IPI, estando, portanto, excluídos do campo da incidência desse imposto e também excluídos do conceito de produtos industrializados.

Dessa forma, não há que se falar em ressarcimento do crédito-presumido do IPI decorrente da exportação de tais produtos.

II – Apuração do crédito presumido no 1º trimestre de 1999

Este benefício fiscal foi instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e suspenso temporariamente pela Medida Provisória (MP) nº 1.807-2, de 1999, nos seguintes termos:

“Art. 12. Fica suspensa, a partir de 1º de abril até 31 de dezembro de 1999, a aplicação da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, que instituiu o crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e par a Seguridade Social – COFINS, incidentes sobre o valor das matérias-primas dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na fabricação destinados à exportação.”

Tal suspensão foi disciplinada por meio do Ato Declaratório Normativo nº 20, de 11/08/1999, que assim dispôs:

“1. O crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, em decorrência da suspensão instituída pelo art. 12 da Medida Provisória nº 1.807-2, de 25 de março de 1999, e reedições posteriores, será apurado e utilizado, neste ano-calendário, considerando-se as exportações, a receita bruta e as aquisições de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário ocorridas até 31 de março de 1999.

2. No caso de crédito presumido apurado, mas não utilizado, até a data referida no item anterior, a utilização poderá ser efetuada no restante do ano-calendário.”

Assim, em face dessa suspensão temporária, no cálculo do crédito presumido referente ao 1º trimestre de 1999, foi excluído os estoques em 31/12/1998, mas em compensação admitiu os estoques em 31/03/1999. Se admitida a adição dos estoques em 31/12/1998, no cálculo do crédito presumido, apurado para o 1º de 1999, obrigatoriamente deveria se excluir o valor dos estoques em 31/12/1999. Contudo, isto não ocorreu. Assim, tal excepcionalidade beneficiou à recorrente, tendo em vista que, conforme se verifica na planilha de 1.287, o estoque em 31/12/1998 que seria adicionada somava R\$96.688.723,72, ao passo que o seu valor em 31/03/1999, que deveria ser excluído era de R\$129.777.162,62.

Dessa forma, mantém-se a apuração do crédito presumido sem a adição dos estoques em 31/12/1998, sem a exclusão dos estoques em 31/03/1999.

Em face do exposto, **dou provimento parcial** ao recurso voluntário **apenas e tão somente** para reconhecer à recorrente o direito de apurar o crédito presumido do IPI, no 1º trimestre de 1999, sobre os custos de aquisições de insumos (MP, PI e ME) de pessoas físicas e cooperativas, **mantendo as glosas sobre** as aquisições de insumos utilizados em produtos não tributados (NT) pelo IPI e, ainda, não reconhecer o direito da adição do valor dos estoques de insumos em 31/12/1998, ao cálculo do crédito presumido apurado para o 1º trimestre de 1999, nem a inclusão de crédito do ICMS ou de PIS e Cofins ou do próprio IPI, na base de cálculo do desse benefício fiscal.

(Assinado Digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes