

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

**Processo nº** 10183.005413/2002-11  
**Recurso nº** 256 687 Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-00.414 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de fevereiro de 2010  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** CLARION AGROINDUSTRIAL S/A  
**Recorrida** DRJ em JUIZ DE FORA - MG

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

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

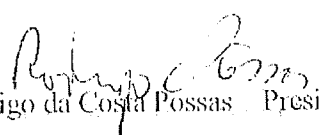
IPI CRÉDITO PRESUMIDO. PESSOAS FÍSICAS

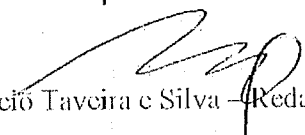
A lei não autoriza o ressarcimento referente às aquisições que não sofreram incidência da contribuição ao Pis e da Cofins no fornecimento ao produtor exportador.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso (Relator). Designado, como redator, para redigir o voto vencedor o Conselheiro Maurício Taveira e Silva. Vencidos os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso (Relator), Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Maria Tereza Martinez Lopez.

  
Rodrigo da Costa Possas - Presidente

  
Maurício Taveira e Silva - Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Possas, José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Maurício Taveira e Silva, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Maria Tereza Martinez Lopez

## Relatório

Adoto o relatório da DRJ de Juiz de Fora/MG, de fls. 298/299, nos seguintes termos:

Em julgamento o pedido de ressarcimento de fl. 01, relativo ao 1º trimestre de 2002, no valor de **R\$ 322.525,86**, fundado nos termos da Lei nº 10.176/2001 (crédito presumido – regime alternativo) Às fls. 148/153 encontra-se a DCOMP vinculada ao pleito de ressarcimento.

Os resultados da verificação da legitimidade dos créditos solicitados em ressarcimento estão consolidados na Conferência de Cálculo de fl. 155 e no Despacho Decisório de fl. 179/182. Nesse último ato, a autoridade competente da DRE/Cuiabá deferiu parcialmente a solicitação da interessada, reconhecendo o direito creditório no montante de R\$ 303.656,38. A parcela indeferida do benefício foi resultado da glosa de aquisições de soja em grãos efetuadas perante a empresa VCN da Amazônia – Transporte, Comércio e Exportação Ltda., CNPJ 04.416.003/0001-61 e da aquisição de soja efetuada perante produtor rural (pessoa física).

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às fls. 192/203, discordando do deferimento parcial. Alega, de forma bastante sucinta:

*“A presunção da Receita Federal, de que mercadorias objeto das Notas Fiscais relacionadas, destinadas à industrialização não chegam às instalações da Contribuinte, não poderá, sob qualquer prisma de análise, prevalecer*

( )

*A emissão de documentos fiscais, bem como a Escrita em Livros Específicos, realizada pela Contribuinte se deu, afirme-se, em respeito aos ditames legais em vigor, não se admitindo qualquer ilação em sentido contrário*

( )

*Inexiste no repertório fiscal previsão legal para a transferência de responsabilidade do sujeito passivo da obrigação de emissão correta de documento fiscal, como pretende a Receita Federal*

( )

*O valor pago pela mercadoria foi precisamente contabilizado, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, constando de documentos comprobatórios*

( )”

Quando da primeira análise dos autos por esta relatoria, ficou evidenciado que a empresa não havia sido intimada a comprovar as aquisições efetuadas perante a VCN da Amazônia. Foram, então, baixados os autos em diligência por intermédio do Despacho de fls. 234/235. A fiscalização intimou a empresa segundo termo de fls. 237/238. Em atendimento, como prova dos pagamentos efetuados à VCN da Amazônia Ltda., a empresa apresentou os documentos de fls. 260/312.

Após a diligência solicitada, a contribuinte apresentou duas cópias das razões adicionais de defesa às fls. 319/333 e 336/350.

O acórdão recorrido foi no sentido de deferir em parte a solicitação de ressarcimento, e homologar apenas as compensações em relação ao crédito relativo às aquisições cujos pagamentos foram efetuados diretamente às empresas emittentes das notas fiscais, não sendo aceitas as aquisições de empresa declarada inapta, conforme sintetiza a ementa de fl. 292, nos seguintes termos:

*Assunto IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS  
- IPI*

*Período de apuração 01/01/2002 a 31/03/2002*

*CRÉDITO PRESUMIDO*

*EFETIVIDADE DAS AQUISIÇÕES*

*Diante da comprovação, pela interessada, de pagamentos efetuados diretamente às empresas emittentes de notas fiscais relativas a aquisições de insumos, é de se admitir a inclusão dos montantes correspondentes no cômputo da base de cálculo do benefício*

*CUSTO DE PRODUÇÃO*

*Não integram a base de cálculo do crédito presumido as aquisições de insumos efetuadas de não-contribuintes do PIS e da Cofins, por determinação expressa contida em atos normativos da Secretaria da Receita Federal*

*Rest/Ress Def em Parte – Comp Homolog Em Parte*

Cientificada em 11/02/2008, conforme Aviso de Recebimento acostado à fl. 365, a Recorrente interpõe o recurso de fls. 367/402, em 11/03/2008, conforme informação da DRI/Cuiabá (fl. 404), alegando, em síntese, o seguinte:

- a) Preliminar de prescrição e decadência, tendo em vista que a fiscalização se refere às operações exercidas no QUARTO trimestre do ano de 2001, estando “*prescrito desde 01/01/2002*”, “*o prazo de decadência para que a Fazenda Pública pudesse cobrar, ... já se extinguiu em 1/1/2007, contando-se até o primeiro dia do ano seguinte do fato gerador*”; Argumenta ainda que a prescrição intercorrente é uma realidade no ordenamento jurídico pátrio. “*Uma vez transcorrido o prazo superior a 5 anos para que o exequente cite a empresa devedora dos tributos, ou mesmo os responsáveis legais, há que se reconhecer a ocorrência da prescrição intercorrente*”; em favor de sua tese transcreve citações jurisprudenciais do STJ e STF;
- b) Quanto ao mérito alega não ser revendedora de soja em grão e sim industrializadora de produtos de soja, como óleo e farelo para consumo humano e animal, logo todas as suas matérias primas adquiridas foram industrializadas e exportadas

Sobre a situação cadastral de algumas das empresas fornecedoras, aduz que as mesmas estariam em situação cadastral “inapta” em 2004, sendo que as aquisições dessas empresas se deram no ano de 2002. Alguns



pagamentos foram efetuados a terceiros, por conta e ordem dos fornecedores.

- e) Alega impossibilidade da aplicação da multa de ofício quando há declaração espontânea do contribuinte, inclusive de acordo com julgados da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belém, nos seguintes termos:

*"EMENTA DIPJ CONFISSÃO DE DÍVIDA MULTA DE OFÍCIO. Aos débitos tributários relativos à COFINS declarados na DIPJ são atribuídos os efeitos de confissão de dívida, até o ano-calendário de 1998, não se aplicando a multa de ofício a tais débitos." (Acórdão nº 2390 de 23 de abril de 2004)*

Sustenta ainda que o STJ já firmou esse mesmo entendimento, qual seja, a apresentação de DCTF ou GIA, ou outra declaração dessa mesma natureza, prevista em lei, é modo de formalizar a exigência (igual a constituir) do crédito tributário, dispensando qualquer outra providência por parte do fisco.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, Relator

### **PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PROCESSO ADMINISTRATIVO**

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Súmula nº7 do 2º Conselho de Contribuintes)

**AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS PRODUTORIS RURAIS.** Incluem-se na base de cálculo do crédito presumido as aquisições feitas de não contribuintes das contribuições para o PIS e da COFINS.

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

Trata o presente caso de recurso em face da decisão da DRI de Juiz de Fora/MG que deferiu, apenas em parte, a solicitação de ressarcimento do crédito presumido de IPI (regime alternativo), relativo ao 1º trimestre de 2002, nos termos da Lei nº 10.176/2001.

O pedido de ressarcimento encontra-se cumulado com declaração de compensação (PER/DECOMPS fls. 148/153), a qual foi homologada em parte, sendo a recorrente intimada a recolher o débito remanescente e respectivos acréscimos legais, ou apresentar recurso no prazo legal de 30 (trinta) dias

De acordo com o Estatuto Social da recorrente (fl. 124), que a sociedade "*tem por objetivo as atividades de industrialização e comercialização de óleo de soja e de milho, bruto e degomado, borras de refinação, farelo de soja e milho, e a comercialização de cereais, a prestação de serviços de transportes rodoviários de cargas, bem como o agenciamento desses serviços e a industrialização e a comercialização de ração animal*"

## 1 Preliminar de Prescrição Intercorrente

A preliminar de prescrição intercorrente deve ser rejeitada, porquanto o assunto encontra-se devidamente sumulado no âmbito administrativo, conforme entendimento consolidado através da Súmula nº 7, do Segundo Conselho de Contribuintes, *in verbis*

*SÚMULA N.º 7*

*Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal*

Assim sendo não há que se falar em prescrição dos fatos geradores ocorridos no ano de 2002

Quanto ao mérito, entretanto, não vejo como prosperar as glosas sobre as aquisições de não contribuintes do PIS e da Cofins, pois, no entender do órgão julgador as aquisições efetuadas de não contribuintes do PIS e da Cofins, nos termos da IN SRF 69/2001, não integram o cálculo do crédito presumido do IPI

## 2 Produtos adquiridos de não contribuintes.

O benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, não é demais repetir, visa a desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

Tendo em vista que, segundo o art. 1º da Lei nº 9.363/96, o benefício fiscal consiste no ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições dos insumos, defende-se o entendimento de que não entrariam no cômputo da base de cálculo os valores despendidos nas aquisições de produtos cujos fornecedores não se encontrem sujeitos à incidência de PIS nem de COFINS.

Os trechos a seguir transcritos do voto condutor proferido pelo ilustre Conselheiro MARCOS VINICIUS FERREIR DE LIMA, ao ensejo do julgamento do Recurso nº 108.027, bem resumem os fundamentos deste entendimento:

*“ verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao ressarcimento de contribuições incidentes nas respectivas aquisições”. Em que pese a impropriedade da redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege 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*

( )



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 compõe a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e do exportador previstas no art. 1º.

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.

( )

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.

Dáí 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 5.º da Lei n.º 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 ónus 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 consequência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.

( )

É mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos n.º 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória n.º 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 fruir 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

(...)

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 "

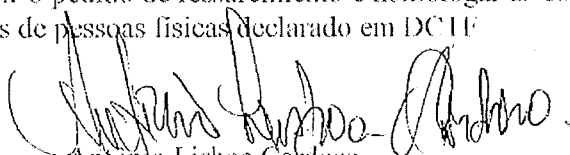
Como se vê, o pilar fundamental do entendimento até agora prevalente é o disposto no artigo 5º da Lei nº 9.363/96, que determina que "a eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente", pois, ao determinar que o PIS e a COFINS restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, teria o legislador optado "por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa", o que impediria a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes – sobre cuja receita naturalmente não incidem o PIS e a COFINS –, na base de cálculo do benefício fiscal

Ocorre, porém que o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 é inaplicável, inaplicabilidade esta que se revela, primeiro, e de forma sintomática, quando se verifica, do exame das Portarias Ministeriais e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal que regulam e regularam a matéria, que não existe e nunca existiu qualquer norma a regulamentá-lo.

Pelo exposto, entendo ter a Recorrente 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 de 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

Em relação à multa alegada no recurso, trata-se de matéria estranha ao processo

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, a fim de deferir o pedido de ressarcimento e homologar as compensações requeridas, em relação às aquisições de pessoas físicas declarado em DC 11'

  
Antonio Lisboa Cardoso



## Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Taveira e Silva, Redator Designado

Reporto-me ao relatório e voto de lavra do ilustre conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, de quem ousou divergir da tese que sustenta, em relação às aquisições de insumos de pessoas físicas.

A interpretação do benefício trazido pela Lei nº 9.363/96, diverge daquela apresentada pelo ilustre relator, consoante os argumentos que se seguem:

A norma instituidora do benefício tem a natureza incentivadora que a ordem jurídica considera conveniente estimular. O incentivo em questão consiste em um crédito fiscal concedido pela Fazenda Nacional em função do valor das aquisições de insumos aplicados em produtos exportados. Tem por finalidade permitir maior competitividade desses produtos no mercado externo.

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.

Para melhor análise, transcreve-se o referido artigo:

*“Art. 1º - O produtor exportador de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares números 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 a utilização no processo produtivo.”*  
(Grifei)

O legislador estabeleceu que o incentivo fiscal deve ser concedido como ressarcimento da contribuição ao Pis e da Cofins. A empresa produtora/exportadora paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a restituição da quantia desembolsada, mediante compensação do crédito presumido.

Portanto, 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.

O ressarcimento de créditos por valores estimados, tratamento empregado pelo legislador na concessão de incentivos, visa facilitar os mecanismos de execução e controle.

O crédito presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior. Nesse diapasão, verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao “ressarcimento de contribuições incidentes nas **respectivas aquisições**”.



No presente caso os insumos adquiridos pela recorrente de pessoas físicas não sofreram a incidência de contribuição e portanto, 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. Listar-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.

O estímulo concedido foi materializado como crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. Instituir uma sistemática que permitisse o crédito de todo o valor dos tributos/contribuições, que, direta ou indiretamente, houvesse onerado o produto exportado, é tarefa complexa e de muito difícil controle, pela qual não optou o legislador.

Esse entendimento é reforçado através do que dispõe o art. 5º da Lei nº 9.363/96, abaixo transcrito, o qual prevê o imediato estorno a ser promovido pelo produtor exportador, quando o seu fornecedor se beneficiar, através de restituição ou compensação, da contribuição que havia sido paga.

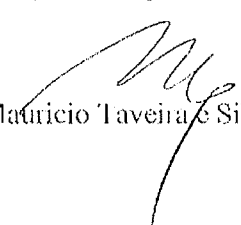
*Art. 5º. A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente.*

Conforme se verifica, a despeito de que a lei isentiva deva ser interpretada literalmente, conforme preceitua o art. 111 do CTN, e no caso presente não haver qualquer resquício autorizativo de utilização dos insumos adquiridos de pessoas físicas, nos quais não ocorreu a incidência da contribuição em sua última etapa, ainda que a interpretássemos de modo sistêmico o resultado seria o mesmo, ou seja, não há previsão para tal benefício. Alargar as hipóteses de fruição de tal benefício equivale a criar regra jurídica nova.

Portanto, não foi a IN SRF nº 23/97 que limitou a utilização dos créditos, e sim a própria Lei nº 9.363/96 instituidora do benefício.

Desse modo, conforme demonstrado, quanto aos insumos adquiridos de pessoas físicas, não há o que ressarcir, uma vez que os fornecedores não são contribuintes das referidas contribuições.

Isto posto, **nego provimento** ao recurso voluntário.

  
Matricio Taveira e Silva