



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

Processo nº 13826.000334/2002-91
Recurso nº 141.083 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.053 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de maio de 2009
Matéria IPI - RESSARCIMENTO
Recorrente COCAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA CANAÃ AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA.
Recorrida DRJ EM RIBEIRÃO PRETO - SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/1996 a 30/06/2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste cerceamento da defesa quando o recurso voluntário apresentado aborda todas as matérias contidas na decisão administrativa.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Exclui-se da base de cálculo do crédito presumido as aquisições de insumos que não sofreram incidência das contribuições que o incentivo visa a ressarcir.

INSUMOS UTILIZADOS NA LAVOURA DE CANA-DE-AÇÚCAR.

A Lei nº 9.363/96 contempla somente as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo industrial do produto exportado. Os insumos utilizados na produção de matéria-prima de produção própria não se inserem no campo de incidência do benefício fiscal, devendo permanecer fora da base de cálculo do ressarcimento.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS NT.

Embora a venda de produtos NT se incluam na receita operacional bruta, não há base para incluir no cálculo do crédito presumido os insumos empregados no cultivo da matéria prima utilizada em sua fabricação.

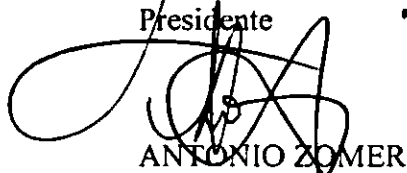
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª câmara / 1ª turma ordinária da segunda seção de julgamento, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar. No mérito: 1 – pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Antônio Lisboa Cardoso, Domingos Sá Filho e Maria Teresa Martínez López, quanto: a) aos créditos decorrentes de aquisição de pessoas físicas; e b) aos créditos decorrentes de aquisição de insumos aplicados na industrialização de produtos NT. 2 - por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à glosa dos insumos utilizados na produção de cana-de-açúcar.


CAIO MARCOS CÂNDIDO

Presidente


ANTÔNIO ZOMER

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento/compensação de crédito presumido de IPI, relativo ao período de 01/10/1996 a 30/06/2002, apresentado com fundamento na Lei nº 9.363/96.

O crédito foi apurado de forma extemporânea e registrado no livro de IPI em junho de 2002, sendo o pedido de ressarcimento formulado em 20/08/2002.

A partir do 4º trimestre de 2001, a requerente utilizou-se do regime alternativo previsto na Lei nº 10.276/2001.

A DRF deferiu parcialmente o pleito, considerando prescritos os créditos do ano de 1996 e glosando os insumos adquiridos de pessoas físicas, os de produção própria de cana de açúcar e aqueles destinados à fabricação de produtos NT (álcool).

Houve glosas ou ajustes, também, no valor das exportações e dos combustíveis e energia elétrica, sendo que estes últimos, no período em que a empresa se utilizou do regime alternativo, foram desconsiderados somente na parte que foi utilizada nos setores administrativo, agrícola e na produção de álcool (NT).

Irresignada, a empresa apresentou manifestação de inconformidade, informando que, em relação aos valores não-homologados (referentes aos processos nºs 13826.000376/2002-22 e 13830.501193/2004-22), procederá ao devido recolhimento, mas quando se der o certo deferimento, tais valores deverão voltar a compor o total do direito creditório pleiteado.



Quanto ao despacho denegatório, alegou que deveria ser anulado por cerceamento do direito de defesa, pois os critérios e números adotados pela fiscalização não lhe dariam suficiente informação para o contraditório, sendo que nem mesmo lhe foi permitido identificar claramente a fundamentação legal do reconhecimento parcial.

Com relação ao mérito, contesta a exclusão das aquisições de pessoas físicas, basicamente porque a SRF não poderia limitar o que a lei teria concedido, bem como a exclusão dos insumos empregados no cultivo da lavoura de cana-de-açúcar e das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na produção de álcool não tributado, sob pena de corromper o cálculo do benefício, tanto pela inclusão das vendas deste produto, no mercado interno, que compõe a receita operacional bruta, como pelo disposto na lei, que prevê a inclusão do total de aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo.

Ao final, requer a reforma do Despacho Decisório.

Apreciando as razões de inconformidade, a DRJ em Ribeirão Preto/SP indeferiu o pedido da contribuinte, em decisão sintetizada assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/1996 a 30/06/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS PESSOA FÍSICA.

Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS NT.

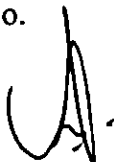
Embora a venda de produtos NT se incluam na receita operacional bruta, não há base para incluir no cálculo do crédito presumido os insumos empregados no cultivo da matéria prima utilizada em sua fabricação.

Solicitação Indeferida”

Cientificada da decisão em 22/05/2007, a empresa apresentou, em 21/06/2007, recurso voluntário, com as mesmas razões de dissentir postas na manifestação de inconformidade, ou seja: 1) cerceamento do direito de defesa por ausência de informações suficientes para entender a glosa fiscal; 2) interpretação da Lei nº 9.363/96 relativamente às aquisições de pessoas físicas - ilegalidade da IN SRF nº 23/97; 3) direito de inclusão na base de cálculo do crédito presumido dos insumos utilizados na produção de cana-de-açúcar; e 4) direito de inclusão na base de cálculo do crédito presumido dos insumos consumidos na industrialização de álcool NT.

Por fim, requer a reforma da decisão recorrida, para assegurar o direito de considerar, no cômputo do crédito presumido de IPI, todos os valores glosados.

É o relatório.



Voto

Conselheira ANTONIO ZOMER, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições legais para sua admissibilidade e conhecimento.

As questões objeto do litígio, identificadas no relatório, serão analisadas na ordem de apresentação.

1 – Da preliminar de cerceamento do direito de defesa

Analisando as peças de defesa apresentadas pela recorrente percebe-se que todas as glosas efetuadas pela fiscalização foram perfeitamente identificadas pela empresa, que contra elas apresentou ampla defesa. Desta forma, sendo notória a não ocorrência de cerceamento do direito de defesa, rejeita-se a preliminar.

2 – Da glosa dos insumos adquiridos de pessoas físicas

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23/03/95, convertida na Lei nº 9.363/96, com a finalidade de estimular o crescimento das exportações do país, desonerando os produtos exportados dos impostos internos incidentes sobre suas matérias-primas e visando permitir maior competitividade destes no mercado internacional.

O art. 1º da Lei nº 9.363/96 dispõe que o crédito presumido tem natureza de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para a utilização no processo produtivo, *verbis*:

“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 nº 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.” (destaquei)

O Crédito Presumido é um benefício fiscal, e sendo assim, a sua lei instituidora 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. Com efeito, tratando-se de normas nas quais 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

Destarte, a empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a quantia desembolsada sob a forma de crédito presumido compensável com o IPI e, na impossibilidade de compensação, na forma de ressarcimento em espécie.

O art. 1º, retrotranscrito, restringe o benefício ao “ressarcimento de contribuições [...] incidentes nas respectivas aquisições”, referindo-se o legislador ao PIS e à Cofins incidentes sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora, ou seja, nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor não sofreram a incidência das contribuições, não há como enquadrá-las no dispositivo legal.

Há quem sustente que o percentual de cálculo do incentivo (5,37%) é superior ao empregado no cálculo das contribuições que visa ressarcir e que, por isso, o incentivo alcançaria todas as aquisições, inclusive aquelas que não sofreram a incidência das referidas contribuições. Entretanto, o fato de o crédito presumido visar a 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. 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.”² (destaquei)

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 9.363/96, 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.

Desta forma, se em alguma etapa anterior da cadeia produtiva do insumo houve o pagamento de PIS e Cofins, o ressarcimento tal como foi concebido não alcança esse pagamento específico. Se fosse assim 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 do produtor-exportador.

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

² *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

Reforça tal entendimento o fato de o art. 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 de matérias-primas na etapa anterior, ou seja, o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor que obteve a restituição ou compensação dos referidos tributos.

Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo na hipótese em que a contribuição paga pelo fornecedor foi-lhe, posteriormente, restituída, não se pode utilizar, no cálculo do incentivo, as aquisições em que este mesmo fornecedor não arca com o tributo na venda do insumo. Pensar de outra forma levaria à conclusão absurda de que o legislador considera, no cálculo do incentivo, o valor dos insumos adquiridos de fornecedor não-contribuinte, que não pagou a contribuição, e nega esse direito quando há o pagamento com posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria direito ao incentivo sem que houvesse o ônus do pagamento da contribuição e na segunda não.

Ressalte-se, ainda, que a norma incentivadora também prevê, em seu art. 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 da contribuição para o PIS e da Cofins, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor-exportador.

A vinculação legal 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 devem ser consideradas, no cálculo do incentivo, somente as aquisições de insumos que sofreram a incidência direta das contribuições. A negação dessa premissa tornaria supérflua a disposição do art. 3º da Lei nº 9.363/96, contrariando o princípio elementar do direito que prega que a lei não contém palavras vãs.

Portanto, o que se vê 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, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que deveria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando o incentivo fiscal para hipóteses não previstas.

Ademais, o Poder Judiciário já se manifestou contrariamente à inclusão das aquisições de não-contribuintes no cálculo do crédito presumido de IPI, conforme se depreende do Acórdão AGTR 32877-CE, julgado em 28/11/2000, pela Quarta Turma do TRF da 5ª Região, sendo relator o Desembargador Federal Napoleão Maia Filho, cuja ementa tem o seguinte teor:

"TRIBUTÁRIO. LEI 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI A TÍTULO DE RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E DA COFINS EM PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E/OU RURAIS QUE NÃO SUPORTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI JURIS AO CREDITAMENTO.

1. Tratando-se de ressarcimento de exações suportadas por empresa exportadora, tal como se dá com o benefício instituído pelo art. 1º da Lei 9.363/96, somente poderá haver o crédito



respectivo se o encargo houver sido efetivamente suportado pelo contribuinte.

2. Sendo as exações PIS/PASEP e COFINS incidentes apenas sobre as operações com pessoas jurídicas, a aquisição de produtos primários de pessoas físicas não resulta onerada pela sua cobrança, daí porque impraticável o crédito de seus valores, sob a forma de ressarcimento, por não ter havido a prévia incidência ...”

O mesmo entendimento foi esposado pelo Desembargador Federal do TRF da 5ª Região, no AGTR 33341-PE, Processo nº 2000.05.00.056093-7,³ que, à certa altura do seu despacho, asseverou:

“A pretensão ao crédito presumido do IPI, previsto no art. 1º da Lei 9.363, de 13.12.96, pressupõe, nos termos da nota referida, ‘o ressarcimento das contribuições de que tratam as leis complementares nos 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 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’ utilizados no processo produtivo do pretendente.

Ora, na conformidade do que dispõem as leis complementares a que a Lei nº 9.363/96 faz remissão, somente as pessoas jurídicas estão obrigadas ao recolhimento das contribuições conhecidas por PIS, PASEP, e COFINS, instituídas por aqueles diplomas, sendo intuitivo que apenas sobre o valor dos produtos a estas adquiridos pelo contribuinte do IPI possa ele se ressarcir do valor daquelas contribuições a fim de se compensar com o crédito presumido do imposto em referência.

Não recolhendo os fornecedores, quando pessoas físicas, aquelas contribuições, segue não ser dado ao produtor industrial adquirente de seus produtos, compensar-se de valores de contribuições inexistentes nas operações mercantis de aquisição, pois o crédito presumido do IPI autorizado pela Lei nº 9.363/96 tem por fundamento o ressarcimento daquelas contribuições, que são recolhidas pelas pessoas jurídicas”

Essas decisões judiciais evidenciam o acerto do entendimento aqui exposto, no sentido de que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI para ressarcimento do PIS e da Cofins, quando estas contribuições não forem exigíveis nas operações de aquisição, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo da empresa produtora e exportadora.

3 – Da glosa dos insumos utilizados na produção de cana-de-açúcar

Quanto à pretendida inclusão, na base de cálculo do ressarcimento, dos valores relativos à aquisição de insumos aplicados na lavoura de cana-de-açúcar, melhor sorte não assiste à recorrente.

³ Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.



É que o incentivo está adstrito aos insumos utilizados no processo industrial, não se estendendo àqueles utilizados em etapas anteriores do ciclo de produção desses insumos.

Sendo assim, qualquer valor despendido na produção de cana-de-açúcar pelo próprio estabelecimento industrial não são admitidos no cálculo do incentivo fiscal, posto que não são gastos que ocorrem no processo industrial mas fora dele. Conseqüentemente, se estas aquisições não tem a ver com a operação de industrialização, não podem ensejar o ressarcimento de crédito presumido.

4 – Dos insumos utilizados na fabricação de álcool NT

Além dos insumos adquiridos de pessoas físicas e daqueles utilizados na produção de cana-de-açúcar, a fiscalização deixou claro que glosou, também, os insumos utilizados na industrialização de álcool vendido no mercado interno, por ser este produto NT.

A metodologia de cálculo do crédito presumido não permite que se exclua do cálculo os insumos utilizados na fabricação de produtos vendidos no mercado interno. A não incidência do benefício sobre estas aquisições se dá pelo percentual de exportação, cuja função é exatamente fazer incidir o ressarcimento somente sobre os insumos utilizados nos produtos exportados.

No entanto, a razão da exclusão dos insumos utilizados na fabricação de álcool não se deu porque o álcool foi vendido no mercado interno mas por ele estar classificado na TIPI como produto não-tributado (NT).

Neste caso, concordo com o relator da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir, as mesmas razões por ele expandidas no trecho que abaixo transcrevo:

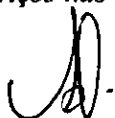
“Com relação ao álcool não tributado, vale observar que, embora a distorção apontada pela contribuinte no cálculo da relação percentual RE/ROB seja um fato, as regras para esse cálculo só foram alteradas pela Portaria MF 64/2003, que no parágrafo 12 de seu artigo 3º, assim dispôs:

‘§ 12. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

I - receita operacional bruta, o produto da venda de produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora nos mercados interno e externo;’ (GRIFEI)

Ou seja, a partir da publicação do dispositivo acima transcrito, em função do qual foi emitida a IN SRF nº 313/2003 as receitas de exportação de produtos NT que permanecem fora do cômputo das receitas de exportação, deixaram de ser incluídas na apuração da receita operacional bruta. Todavia, esse dispositivo só entrou em vigor em 26/03/2003, não alcançando a apuração do crédito presumido ora tratado, que, conforme o período em destaque, é anterior a esta legislação.

Antes dessa data, o entendimento da Receita Federal vinculava-se ao conceito constante da Portaria MF 38/97 (art. 3º, § 15), que definia receita operacional bruta como “o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos



serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia”.

E não há como retroceder essa alteração ao presente pedido. As portarias e as instruções normativas não são atos interpretativos. São normas complementares das leis tributárias (art. 100 do CTN), que regulamentam, que detalham as disposições legais. No caso em pauta, a portaria MF 64/2003 alterou conceitos envolvidos na apuração do benefício, trazendo expressa a sua vigência:

‘Art. 14. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - a partir de 1º de outubro de 2002, em relação aos arts. 4º e 11;

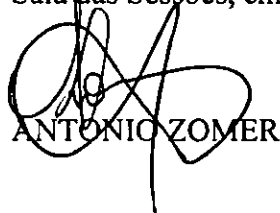
II - a partir de 1º de dezembro de 2002, em relação ao § 14 do art. 3º;

III - na data de sua publicação, com relação aos demais artigos.’

Sendo ato administrativo normativo (e não interpretativo) não há como aplicá-la retroativamente. Para admitir a alteração dos conceitos como interpretação, indispensável que houvesse menção expressa ao dispositivo da portaria anterior que estava sendo interpretado. Tal não ocorreu. Portanto, as alterações introduzidas pela portaria em comento só atingem fatos geradores ocorridos a partir de 26/03/2003.”

Ante todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 06 de maio de 2009.


ANTÔNIO ZOMER

