



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10670.000335/2002-69
Recurso nº 230.796 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-00.270 – 3ª Turma
Sessão de 22 de outubro de 2009
Matéria IPI - RESSARCIMENTO
Recorrente COMPANHIA DE TECIDOS NORTE DE MINAS - COTEMINAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/1998 a 30/09/1998

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTE.

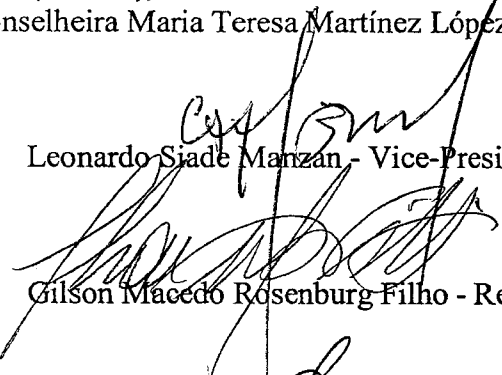
O incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção "*juris et de jure*", não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte. Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas, cooperativas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez.

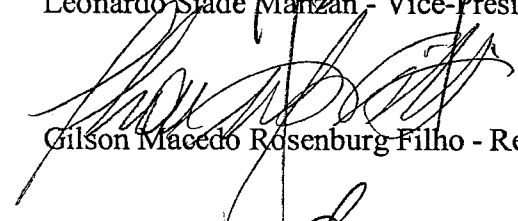
Recurso Especial do Contribuinte Provido.

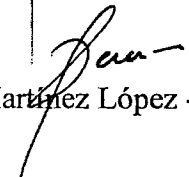
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Gilson Macedo

Rosenburg Filho (Relator), José Adão Vitorino de Moraes e Luis Marcelo Guerra de Castro. Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez López para redigir o voto vencedor.


Leonardo Siade Manzan - Vice-Presidente no exercício da Presidência


Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator


Maria Tereza Martínez López - Redatora-Designada

Editado em: 26/04/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Susy Gomes Hoffmann, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Marcos Tranchesi Ortiz, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martínez López, Leonardo Siade Manzan e Luis Marcelo Guerra de Castro.

Relatório

Cuida-se de recurso especial de divergência interposto (fls. 517 a 531) por Coteminas - Companhia de Tecidos de Minas contra o Acórdão nº 204-00.798, da extinta Quarta Câmara do Segundo Conselho, cuja ementa (fl. 505) foi vazada nos seguintes termos:

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. A decisão devidamente fundamentada, proferida em conformidade com as normas baixadas pela SRF não é nula, uma vez que aquele órgão julgador está subordinado à SRF e às normas por ela expedidas. Preliminar rejeitada. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES (PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS DE PRODUTORES). Excluem-se da base de cálculo do crédito presumido do IPI as aquisições de insumos que não sofreram incidência das contribuições ao PIS e à Cofins no fornecimento ao produtor-exportador. DESPESAS HAVIDAS COM COMBUSTÍVEIS, ENERGIA ELÉTRICA, LUBRIFICANTES, ÁGUA E PRODUTOS USADOS NO TRATAMENTO DE ÁGUAS E EFLUENTES. Somente podem ser incluídas na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de matéria-prima, de produto intermediário ou de material de embalagem. Os combustíveis, energia elétrica, lubrificantes, água e produtos usados no tratamento de águas e efluentes não caracterizam matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não se integram ao produto final, nem foram

consumidos, no processo de fabricação, em decorrência de ação direta sobre o produto final. Recurso negado.

Em sua manifestação, o recorrente insurge-se contra os seguintes pontos do acórdão:

a) a exclusão da base de cálculo do Crédito Presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, do valor das aquisições de insumos a pessoas físicas e cooperativos de produtores rurais;

b) a exclusão da base de cálculo do benefício do gasto com combustíveis, energia elétrica, lubrificantes, água e outros produtos usados no tratamento de água e efluentes.

Em síntese, repisa os mesmos fundamentos já esgrimidos no seu Recurso Voluntário e respaldados na jurisprudência que elenca e junta ao processo.

O recurso foi admitido pelo Despacho nº 204.00.162, fls. 621/624, exclusivamente quanto à exclusão das aquisições de pessoas físicas e cooperativas, por falta de comprovação da divergência em relação a outra matéria.

A União apresentou contrarrazões (fls. 626/639).

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator

O recurso preencheu os requisitos formais de admissibilidade, no que concerne a possibilidade de inclusão, na base de cálculo do crédito presumido do valor das aquisições de insumos a cooperativas de produtores rurais e a pessoas físicas, não contribuintes das contribuições que o benefício visa a ressarcir.

O crédito presumido do IPI como ressarcimento de PIS e Cofins nas exportações foi instituído pela MP nº 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.363, de 16/12/96, que determina:

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 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.

(...)

Art. 2º. A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

§ 1º. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.
(negritos acrescentados)

Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, a base de cálculo do crédito presumido é igual ao valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conceituados segundo a legislação do IPI, multiplicado pelo percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor (industrial) exportador. O valor do crédito presumido, então, será o equivalente a 5,37% da base de cálculo, tendo este fator sido obtido a partir da soma de 2% de Cofins mais 0,65% de PIS, com incidência dupla e *bis in idem* ($2 \times 2,65\% + 2,65\% \times 2,65 = 5,37\%$).

Como deixa claro o art. 1º da Lei nº 9.363/96, acima transcrito, o benefício foi instituído como ressarcimento de PIS e Cofins incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Somente nas situações em que há incidência das duas contribuições sobre as aquisições de insumos é que cabe aplicar o benefício. Neste sentido é que o § 2º do art. 2º da IN SRF nº 23, de 13/03/97, já dispunha que o incentivo “será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS”.

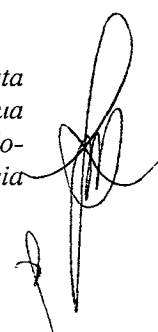
Referida IN não inovou com relação à Lei nº 9.363/96. Apenas explicitou a melhor interpretação do texto da lei, cujo *caput* do art. 2º deve ser lido em conjunto com o *caput* do art. 1º que lhe antecede. O mencionado art. 2º, ao estabelecer que a base de cálculo do incentivo será determinada sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, está a determinar que somente os insumos sobre os quais há incidência de PIS e Cofins podem ser incluídos no cálculo do crédito presumido.

A expressão “incidentes”, empregada pelo legislador no texto do art. 1º da Lei nº 9.363/96, refere-se evidentemente à incidência jurídica. Diz-se que a norma jurídica tributária enquanto hipótese incide (daí a expressão hipótese de incidência), recai sobre o fato gerador econômico em concreto, juridicizando-o (tornando-o fato jurídico tributário) e determinando a conduta prescrita como consequência jurídica, consistente no pagamento do tributo. Esta a fenomenologia da incidência tributária, que não difere da incidência nos outros ramos do Direito.

Pontes de Miranda, acerca da incidência jurídica, já lecionava que “Todo o efeito tem de ser efeito após a *incidência* e o conceito de incidência exige lei e fato. Toda eficácia jurídica é eficácia do fato jurídico; portanto da lei e do fato e não da lei *ou* fato.”

Também tratando do mesmo tema e reportando-se à expressão fato gerador - empregada no CTN ora para se referir à hipótese de incidência apenas prevista, ora ao fato jurídico tributário já realizado -, Alfredo Augusto Becker leciona:

“Incidência do tributo: quando o Direito Tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (“fato gerador”), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência



juridicizada, da eficácia jurídica: a relação jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo: o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.”¹

A incidência jurídica não deve ser confundida com qualquer outra, especialmente a econômica ou a financeira. Em sua obra, Becker faz distinção entre incidência **econômica** e incidência **jurídica** do tributo. De acordo com o autor, a terminologia e os conceitos econômicos são válidos exclusivamente no plano econômico da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal. Por outro lado, a terminologia jurídica e os conceitos jurídicos são válidos exclusivamente no plano jurídico do Direito Positivo.

O tributo é o objeto da prestação jurídico-tributária e a pessoa que satisfaz a prestação sofre, no plano econômico, um ônus que poderá ser reflexo, no todo ou em parte, de incidências econômicas anteriores, segundo as condições de fato que regem o fenômeno da repercussão econômica do tributo.

Na trajetória dessa repercussão, haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir o ônus sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus, suportando, definitivamente, cada uma delas, uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela, suportada definitivamente, é a incidência econômica do tributo, que não deve ser confundida com a incidência jurídica, assim como a pessoa que a suporta, o chamado “contribuinte de fato”, não deve ser confundido com o contribuinte de direito.

Somente a incidência jurídica do tributo implica nascimento da obrigação tributária, que surge no momento imediato à realização da hipótese de incidência e estabelece a relação jurídico-tributária que vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo. Deste modo somente cabe cogitar de incidência jurídica do tributo no caso em que o sujeito passivo, pessoa que a norma jurídica localiza no pólo negativo da relação jurídica tributária, é o contribuinte de jure. Nas demais situações, mesmo que haja incidência ou repercussão econômica do tributo, com a presença de contribuinte de fato, descabe afirmar que houve incidência jurídica.

No caso do crédito presumido não se deve confundir eventual incidência econômica do PIS e da Cofins sobre os insumos adquiridos, com incidência jurídica, esta a única que importa para saber se o ressarcimento deve acontecer ou não. Observa-se que no incentivo em tela o crédito é presumido porque o seu valor é estimado a partir do percentual de 5,37%, aplicado sobre a base de cálculo definida. A presunção não diz respeito à incidência jurídica das duas contribuições sobre as aquisições dos insumos, mas ao valor do benefício. O valor é que é presumido, e não a incidência de PIS e Cofins, que precisa ser certa para só assim ensejar o direito ao benefício. Destarte, quando inexistir a incidência jurídica do PIS e da Cofins sobre as aquisições de insumos, como nas situações em que os fornecedores são pessoas físicas ou pessoas jurídicas não contribuintes das contribuições, o crédito presumido não é devido.

A referendar a interpretação aqui adotada e os termos do art. 2º, § 2º, da IN SRF nº 23/97 – segundo o qual o crédito presumido será calculado, exclusivamente, em relação

¹ Alfredo Augusto Becker, *in Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Lejus, 1998, p. 83/84.

às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas à contribuição PIS/Pasep e Cofins – cabe transcrever excertos do Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002, que informa:

18. Ora, se o produtor/exportador pudesse incluir na base de cálculo do crédito presumido o valor de todo e qualquer insumo, mesmo não sendo o fornecedor contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS, ao argumento de que teria, de qualquer modo, havido a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva, o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, restaria sem sentido.

19. Ou seja, qualquer insumo, e não apenas aquele sujeito à 'incidência' do PIS/PASEP e da COFINS, poderia ser incluído na base de cálculo do crédito presumido, pois sempre se poderia alegar a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva.

20. Para que seja possível atribuir um sentido lógico à expressão utilizada pelo legislador ('ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições'), pode-se apenas concluir que a lei se referiu, exclusivamente, aos insumos adquiridos de fornecedores que pagaram o PIS/PASEP e a COFINS, ou seja, oneraram os insumos com o repasse desses tributos.

21. Quando o PIS/PASEP e a COFINS oneram de forma indireta o produto final, isto significa que os tributos não 'incidiram' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (o fornecedor não é contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS), mas nos produtos anteriores, que compõem este insumo. Ocorre que o legislador prevê, textualmente, que serão ressarcidas as contribuições "incidentes" sobre o insumo adquirido pelo produtor/exportador, e não sobre as aquisições de terceiros, que ocorreram em fases anteriores da cadeia produtiva.

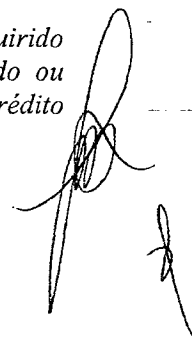
(...)

23. Assim, a condição legalmente disposta para que o produtor/exportador possa adicionar o valor do insumo à base de cálculo do crédito presumido, é a exigência de tributos ao fornecedor do insumo. Sem que tal condição seja cumprida, é inadmissível, ao contribuinte, benefício do crédito presumido.

24. Prova inequívoca de que o legislador condicionou a fruição do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor do insumo é depreendida da leitura do artigo 5º da Lei nº 9.363, de 1996, in verbis:

'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'.

25. Ou seja, o tributo pago pelo fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido, que for restituído ou compensado mediante crédito, será abatido do crédito presumido respectivo.



26. Como o crédito presumido é um ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, pagos pelo fornecedor do insumo, o legislador determina, ao produtor/exportador, que estorne, do crédito presumido, o valor já restituído.

27. O art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, determina que apenas os tributos 'incidentes' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (e não pelo seu fornecedor) podem ser ressarcidos. Conforme o art. 5º, caso estes tributos já tenham sido restituídos ao fornecedor dos insumos (o que significa, na prática, que ele não os pagou), tais valores serão abatidos do crédito presumido.

28. Esta interpretação lógica é confirmada por todos os demais dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996. De fato, em outras passagens da Lei, percebe-se que o legislador previu formas de controle administrativo do crédito presumido, estipulando ao seu beneficiário uma série de obrigações acessórias, que ele não conseguiria cumprir caso o fornecedor do insumo não fosse pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. Como exemplo, reproduz-se o art. 3º da multicitada Lei nº 9.363, de 1996:

'Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador'

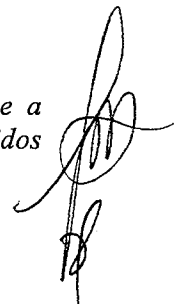
29. Ora, como dar efetividade ao disposto acima, quando o produtor/exportador adquire insumo de pessoa física, que não é obrigada a emitir nota fiscal e nem paga o PIS/PASEP e a COFINS? Por outro lado, como aferir o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, que não estão obrigados a manter escrituração contábil?

30. Toda a Lei nº 9.363, de 1996, está direcionada, única e exclusivamente, à hipótese de concessão do crédito presumido quando o fornecedor do insumo é pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. A lógica das suas prescrições milita sempre nesse sentido. Não há qualquer disposição que regule ou preveja, sequer tacitamente, o ressarcimento nas hipóteses em que o fornecedor do insumo não pagou o PIS/PASEP ou a COFINS.

31. Em suma, a Lei nº 9.363, de 1996, criou um sistema de concessão e controle do crédito presumido de IPI, cuja premissa é que o fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do incentivo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS

(...)

37. Da mesma forma, não procede o entendimento de que a alíquota de 5,37% sobre o valor dos insumos adquiridos



significaria que o legislador teria previsto a oneração média dos insumos, considerando toda a cadeia produtiva, e que, ao prever essa oneração média, o legislador teria incluído, no cálculo do crédito presumido, os insumos adquiridos aos fornecedores que não pagaram o PIS/PASEP e a COFINS.

38. A alíquota de 5,37% foi determinada tomando por média da cadeia de produção nacional duas fases de comercialização anteriores ao fornecimento ao produtor/exportador, sem margem de agregação, exceto a das próprias contribuições, que à época somavam 2,65% em cada fase. Assim, considerando uma hipotética venda, da primeira para a segunda fase no valor de 100 unidades monetárias (u.m.) teríamos a seguinte incidência acumulada:

1) $100 \text{ u.m.} \times 1,0265 > 102,65 \text{ u.m.};$

2) $102,65 \text{ u.m.} \times 1,0265 > 105,37 \text{ u.m.};$

3) valor total das contribuições nas duas fases - $(105,37 \text{ u.m.} - 100 \text{ u.m.}) > 5,37 \text{ u.m.}$, o que, em percentual, dá os exatos 5,37% estabelecido na lei.

39. Lógico está que tal cálculo somente considerou operações entre contribuintes das ditas contribuições, não sendo possível se vislumbrar, dentro desse raciocínio lógico-matemático, a consideração de participação de não-contribuintes na cadeia de produção/comercialização.

40. Outro argumento apresentado é no sentido de que, no sistema anterior, o incentivo seria condicionado à prova de que o fornecedor pagou o tributo, o que não ocorreria com a Lei nº 9.363, de 1996. Assim, como essa disposição não consta da referida Lei, estaria demonstrado que o novo sistema não condicionou a concessão do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor de insumo.

41. Ocorre que a alteração legislativa nada prova em favor dessa tese. Não é cabível dizer que, em vista da revogação de uma obrigação acessória (prova do pagamento de tributos pelo fornecedor), o incentivo não estaria condicionado ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor de insumos.

42. Da revogação do antigo sistema é possível inferir apenas que o beneficiário do crédito presumido não precisará mais provar que o fornecedor do insumo pagou as referidas contribuições. Mas isso não quer dizer que o crédito presumido surge mesmo quando o fornecedor não pagou tais tributos. Uma coisa em nada tem a ver com a outra.

43. Inclusive, tal argumento cai diante do sistema de concessão e controle do crédito presumido fixado pela Lei nº 9.363, de 1996, fundamentado inteiramente na proposição de que o fornecedor do insumo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.

44. E a forma encontrada pelo legislador para conceder um crédito 'presumido' que reflita a média das 'incidências' do PIS/PASEP e da COFINS sobre os insumos que compõem o produto exportado, sem que o incentivo acarrete o

enriquecimento sem causa do beneficiário foi, claramente, condicionar o aproveitamento do crédito ao pagamento das contribuições pelo fornecedor.

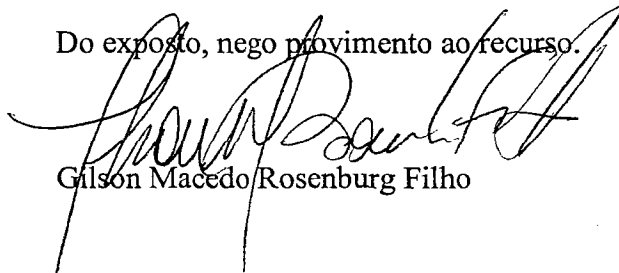
(...)

46. Em face do exposto, impõe-se a seguinte conclusão: o crédito presumido, de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições instituídas pelas Leis Complementares nº 7 e nº 8, de 1970, e nº 70, de 1991.

Como conclusão, entendo que as aquisições de insumos a pessoas físicas não dão direito ao crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96.

Também assim as aquisições a cooperativas, quando realizadas até 30/10/99. É que somente a partir de 01/11/99 cessou a isenção ampla da Cofins e do PIS Faturamento sobre os atos cooperativos. Nos termos do art. 15 da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, e do Ato Declaratório SRF nº 88, de 17/11/99, a partir de 01/11/99 as duas Contribuições passaram a incidir sobre a receita bruta das cooperativas, com exclusões específicas na base de cálculo. Como, no caso concreto, se trata de Crédito Presumido referente ao terceiro e quarto trimestres de 1998, é de se negar o direito ao crédito.

Do exposto, nego provimento ao recurso.



Gilson Macedo Rosenberg Filho

Voto Vencedor

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Redatora-Designada

Ouso divergir do I. Conselheiro relator quanto ao direito de exclusão da base de cálculo do Crédito Presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, do valor das aquisições de insumos a pessoas físicas e cooperativos de produtores rurais.

A controvérsia limita-se à incidência do art. 1º da Lei nº 9.363, de 16/12/96, imposta pela Instrução Normativa SRF nº 23, de 13/03/1997, que reconhece o direito apenas para aquisições de pessoas jurídicas, e pela Instrução Normativa SRF nº 103, de 30/12/1997, que excluem as cooperativas de produção. Em ambos os casos, o fundamento é o mesmo: o benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins, somente será cabível quando nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem pelo produtor-exportador houver incidência dessas contribuições sociais. Seguem transcrições:

IN SRF nº 23/97:

Art. 2º (...)

§ 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.

IN SRF nº 103/97:

Art. 2º as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido.

Muito embora o assunto já se encontre pacificado no âmbito desta Eg. Câmara Superior, conforme jurisprudência trazida pela interessada, não pela unanimidade de votos, pertinentes são as conclusões do respeitável doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira em trabalho divulgado em 2000, quando o assunto era ainda polêmico.² Para melhor clareza, peço vênha para reproduzir as suas conclusões como se minhas fossem:

VII - CONCLUSÃO: AS AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS INTEGRAM O CÁLCULO DO INCENTIVO, SENDO ILEGAIS AS INSTRUÇÕES NORMATIVAS FAZENDÁRIAS EM CONTRÁRIO De tudo se conclui que as aquisições de insumos que não tenham sofrido a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS também integram a determinação da base de cálculo do crédito presumido a que alude a Lei n. 9363.

Isto porque, e em síntese:

- a expressão legal "contribuições incidentes" não pode ser vinculada a cada operação de aquisição de insumos, pois tal vinculação não faz qualquer sentido lógico, além de impor condição - a incidência sobre cada aquisição, isoladamente considerada - de realização impossível, porque as contribuições não incidem na base de 5,37%, que é a porcentagem para cálculo do crédito presumido segundo a respectiva fórmula legal;

- seja pela literalidade da norma do art. 1º da Lei n. 9363, seja por sua consideração em conjunto com os demais dispositivos dessa mesma lei, especialmente com os que estatuem a fórmula de cálculo do crédito presumido, verifica-se que a alusão ao ressarcimento das contribuições incidentes somente pode ser referida a todas as incidências que possivelmente tenham ocorrido em qualquer anterior etapa do ciclo econômico do produto exportado e dos seus insumos;

² Em 20/06/2000, sob o título: Crédito presumido de ipi para ressarcimento de PIS e COFINS - direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas.

- o incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção "juris et de jure", não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte;

- a fórmula legal de cálculo do incentivo manda considerar o valor total das aquisições de insumos, sem distinção entre as tributadas e as não tributadas;

- o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras, e não se confunde com restituição de contribuições, não havendo, assim, razão para exigir a incidência de contribuições para que uma aquisição de insumos seja integrada ao respectivo cálculo;

- o ressarcimento do crédito presumido, em moeda corrente, é uma forma alternativa de pagamento da subvenção, sendo que ressarcimento significa provimento do incentivo, em cobertura de parte das despesas de custeio, e não restituição de contribuições, também por isto sendo irrelevante ter ou não ter havido incidência sobre cada aquisição de insumos, isoladamente considerada;

- a prova da incidência e dos recolhimentos sobre cada aquisição de insumos era exigida pela legislação anterior, mas foi tacitamente revogada, não, podendo, pois, ser feita na vigência da nova lei, revogadora da anterior;

- o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado;

- tudo isto é confirmado pelas regras de hermenêutica, que excluem a interpretação pela literalidade da norma legal e a consideração de apenas um dispositivo isolado das demais normas da mesma lei e do ordenamento jurídico, que exigem resultado derivado da interpretação que seja coerente com os objetivos da lei, que excluem resultado ilógico e de realização impossível, e que requerem o emprego de todos os métodos de exegese, notadamente o sistemático, o teleológico e o histórico;

- não obstante, mesmo a letra da lei comporta perfeitamente a interpretação no sentido de que não é necessária a incidência sobre a aquisição de insumos, propriamente dita, referindo-se, antes, às possíveis incidências em quaisquer outras operações que tenham onerado as aquisições dos insumos e o custo do produto exportado.

Em vista disso tudo, conclui-se de modo inarredável que carecem de base legal o parágrafo 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº. 23/97 (que limita o crédito às aquisições feitas à pessoas jurídicas e que tenham sido tributadas) e o art.

2º da Instrução Normativa SRF nº. 103/97 (que exclui as aquisições feitas à cooperativas).

Na verdade, o crédito presumido de IPI, por ser presumido, independe do valor que efetivamente tenha sido recolhido a título daquelas contribuições sobre as diversas fases de elaboração do produto vendido. Mesmo o inexpressivo pagamento de PIS/Pasep e Cofins em etapas anteriores não obstará o direito ao crédito. Isto porque a lei, ao estabelecer a base de cálculo e o percentual, criou uma presunção absoluta, *juris et de jure*. A dimensão real da cadeia produtiva é irrelevante para o cálculo do benefício.

Por fim, noticia-se que a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, consolidada em suas duas turmas de direito público, reconhece o direito do interessado. Confira-se:

RECURSO ESPECIAL Nº 529.758 - SC (2003/0072619-9)

RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON

RECORRENTE : CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS

ADVOGADO : RÚBIO EDUARDO GEISSMANN E OUTROS

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : ARTUR ALVES DA MOTA E OUTROS

Depois de todas essas avaliações, concluí da seguinte maneira:

1º) o produtor-exportador adquire como insumo, por exemplo, tecidos, linhas, agulhas, botões, etc, e em todas essas aquisições é ele contribuinte de fato da PIS/COFINS, paga pelo vendedor que, no preço, já embutiu a PIS/COFINS paga pelos seus insumos. Na hipótese, a lei permite o ressarcimento sobre o preço final da aquisição, o que leva a também deduzir as antecedentes incidências da PIS/COFINS;

2º) mesmo quando o produtor-exportador adquire matéria-prima ou insumo agrícola diretamente do produtor rural pessoa física, paga, embutido no preço dessas mercadorias o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, tais como ferramentas, maquinários, adubos, etc., adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo.

Parece-me, portanto, que razão assiste aos que entendem ter a instrução normativa aqui questionada extrapolado o conteúdo da lei.

...

Assim, verifica-se que a Instrução Normativa 23/97 pretendeu resgatar da MP 674/94 aquilo que não mais veio a ser desejado politicamente pelo legislador.

Por todas essas razões, dou parcial provimento ao recurso especial.

É o voto.

Seguem ementas de votos dos demais Eminentes Ministros:

RECURSO ESPECIAL Nº 719.433 - CE (2005/0012921-9)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

*PROCURADOR : RAQUEL TERESA MARTINS PERUCH
BORGES E OUTRO(S)*

RECORRIDO : J RECAMONDE E COMPANHIA LTDA

ADVOGADO : MANUELA SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA

*TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI –
RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS – INEXISTÊNCIA DE
OMISSÃO NO JULGADO A QUO – ART. 1º DA LEI N. 9.363/96
– RESTRIÇÃO PELA IN 23/97 DA SECRETARIA DA RECEITA
FEDERAL – ILEGALIDADE.*

*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, da
Secretaria da Receita Federal, 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. Inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a
prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão
deduzida, conforme se depreende da análise do julgado a quo.*

*3. Ora, uma norma subalterna, qual seja, instrução normativa,
não tem a faculdade de limitar o alcance de um texto de lei. A
jurisprudência do STJ posiciona-se no sentido da ilegalidade do
art. 2º, §2º da IN 23/97.*

Recurso especial improvido.

RECURSO ESPECIAL Nº 921.397 - CE (2007/0020577-0)

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

*PROCURADOR : MARCOS ALEXANDRE TAVARES
MARQUES MENDES E*

OUTRO(S)

RECORRIDO : CVC CERA VEGETAL DO CEARÁ

ADVOGADO : MANUELA SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. LEI Nº 9.363/96.
CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIAL-EXPORTADOR.
RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS EMBUTIDOS NO
PREÇO DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE. DESCABIMENTO*

*DE DISTINÇÃO ENTRE FORNECEDOR DE INSUMOS
PESSOA JURÍDICA OU PESSOA FÍSICA. ILEGALIDADE DE
IN -SRF 23/97. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL
CONHECIDO E NÃO-PROVIDO.*

1. O apelo especial da Fazenda Nacional prende-se à alegativa de que a utilização do incentivo fiscal do art. 1º da Lei 9.363/96 deve observar as limitações impostas pela IN - SRF 23/97, tese rechaçada pelo acórdão recorrido, que negou provimento à apelação movida pelo órgão fazendário.

2. Contudo, o inconformismo não merece acolhida, na medida em que o entendimento aplicado pelo julgado atacado está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual, não havendo a Lei 9.363/96 feito distinção entre fornecedores de insumos pessoas físicas (não contribuintes do PIS/PASEP) e fornecedores pessoas jurídicas, não poderia tê-lo feito a IN - SRF 23/97, que é de todo ilegal e descaracteriza o favor fiscal em tela. Nesse sentido o julgado:

De acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS, é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação.

Portanto, inexistente óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, mormente em tal operação ter havido a incidência do PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração posterior, independente de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI ” (REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005).

3. O crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador.

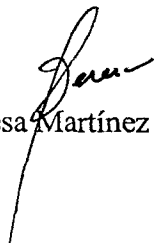
4. Precedentes: Resp 627.941/CE, DJ 07/03/2007, Rel. Min. João Otávio de Noronha; Resp 644.789/CE, DJ 04/12/2006, Rel. Min. Denise Arruda; Resp 617.733/CE, DJ 24/08/2006, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005; Resp 813.280/SC, DJ 02/05/2006, de minha relatoria; Resp 529.758/SC, DJ 20/02/2006, Rel. Min. Eliana Calmon; Resp 586.392/RN, DJ 06/12/2004, Rel. Min. Eliana Calmon.

5. Recurso especial não-provido.

CONCLUSÃO:

Atendidos a todos os requisitos previstos em lei, não vejo como se negar o direito do produtor-exportador ao crédito presumido de IPI, ainda que na última etapa não tenha incidido PIS/Pasep e Cofins.

Em face ao acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da contribuinte.


Maria Teresa Martínez López