



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

Processo nº 10950.005997/2002-89
Recurso nº 516.234 Voluntário
Acórdão nº **3101-00.590 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 09 de dezembro de 2010
Matéria CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI
Recorrente UNSINA DE AÇÚCAR SANTA TEREZINHA LTDA.
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/1997 a 31/12/1997

Ementa:

CRÉDITO PRESUMIDO IPI. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM DE PESSOA FÍSICA. POSSIBILIDADE.

A finalidade do crédito presumido de IPI é desonerar as exportações quanto ao PIS e a COFINS incidentes em toda cadeia produtiva das mercadorias industrializadas exportadas, sendo perfeitamente possível a percepção do referido crédito quanto às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas, dada a presunção do crédito em face da incidência das contribuições que permeia a cadeia produtiva.

CRÉDITO PRESUMIDO IPI. ENERGIA ELÉTRICA. REGIME DE APURAÇÃO PELA LEI Nº 9.363/96. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido apurável quanto à aquisição da energia elétrica como insumo para produção dos produtos destinados à exportação apenas se tornou possível com o advento da Lei nº 10.276/01 que criou um regime alternativo para apuração do crédito. Se a apuração for feita com base na lei antiga não será possível a contabilização da energia elétrica.

CRÉDITO PRESUMIDO. IPI. INSUMOS NÃO UTILIZADOS E ESTOCADOS.

Só é possível a percepção do crédito presumido do IPI quanto aos insumos utilizados no processo de produção, haja vista que a finalidade da norma é desonerar a exportação das contribuições do PIS e da COFINS, de modo que o insumo não utilizado ainda não onerou as mercadorias exportadas.

JUROS DE MORA TAXA SELIC.

Aplicável a Taxa Selic, por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, em razão da pacificada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça explicitada em recurso representativo da controvérsia REsp.nº 1.035.847 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 24.6.2009, que decidiu ser aplicável ao ressarcimento o enunciado n. 411, da Súmula do STJ: "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco".

RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao crédito presumido de IPI referente às aquisições de pessoas físicas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Vencido o Conselheiro Henrique Pinheiro.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Luiz Roberto Domingo – Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro, Corinθο Oliveira Machado, Vanessa Albuquerque Valente, Luiz Roberto Domingo e Henrique Pinheiro Torres (Presidente)..

Relatório

Por bem tratar da matéria litigiosa, adoto o relatório lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maringá (fls.575/577):

Trata o presente processo de análise de pedido de ressarcimento do protocolado em 13 de novembro de 2002, no valor total de R\$ 1.006.475,88 conforme consta à fl 01 relativo ao período do 2º ao 4º trimestre do ano-calendário de 1997.

*2. Referido benefício fiscal se traduz no ressarcimento, ao produtor exportador, das contribuições **PIS e a COFINS**, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME), utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação, de que trata a Lei 9.363 de 16 de dezembro de 1996, regulamentada pela Portaria MF nº 38 de 1996.*

3. Consta do processo, pedido de ressarcimento (11.01), cópia da Ata da 24ª Assembléia Geral Extraordinária (fls. 02/05), Ata da 39ª Reunião do Conselho Administrativo fls(07/08), cópia do recibo de entrega do DCP dos 2º, 3º e 4º trimestres de 1997 (fls.11/13), cópia da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa emitida em 06/11/2002(11. 16), cópia do livro de apuração do IPI referente ao 1º decêndio do mês de dezembro do ano de 2002(fl. 17/18) onde consta o estorno dos créditos relativos aos anos-calendário de 1997(R\$1.324.373,51) e de 1998 (R\$ 2.558.152,70), relação das matérias primas, produtos intermediários e matérias de embalagem 2º ao 4º trim/1997(fl. 19), relação dos produtos exportados 1º ao 4º trim/1997 (fl. 20), planilhas de cálculo do crédito presumido referentes ao ano-calendário de 1997(fl.21/29), cópias das DIPJs, do ano de 2002(fl. 30/49), do ano de 2001 (fls. 50/70), do ano de 2000 (fls. 71/91) e do ano de 1999 (fls. 92/115), cópias dos Livros de Apuração do IPI de nºs 06, 07, 08 da matriz, de nºs 04, 05 e 06 da filial 02-86(Paranacity) de nº 04, 05 e 06 da filial 03-67(Tapejara) de nº 02, 03 e 04 da filial 04-48(Ivaté).4. Foram efetuadas as Intimações Fiscais (fls. 386/388 e 389/391), com os seguintes atendimentos (fls.392/427): a) Em atendimento, às Intimações Fiscais, a empresa apresentou: Termo fls. 392/393, para apresentar livros fiscais dos anos de 1997, 1998, 1999 e 2000 em meio magnético e os livros de apuração do IN em seu formato original. Declara que os documentos que embasam os arquivos magnéticos encontram-se a disposição da autoridade fiscal. Apresentou também cópias dos livros de apuração do IPI onde constam os estornos do crédito presumido do IPI. b) Em relação ao item 5 da Intimação Fiscal (fls.386/388) onde foi solicitada a apresentação de um arquivo magnético que relacione as matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, subdivididos de acordo com os "centros de custos" que obedeçam ao processo produtivo. A empresa informa que não foi possível atender e solicita prazo de 30(trinta) dias, que foi concedido, de acordo com o termo lavrado na própria solicitação (fl.392). Este item apesar da solicitação e do consentimento da prorrogação do prazo, não foi atendido. Apresentou ainda a relação dos produtos industrializados para exportação(fl. 396) c) Esclarece ainda na sua resposta que não atendeu às solicitações constantes dos itens 8, 9 e 10 e solicita prorrogação, que foi concedida. em relação a estes itens foram atendidos os de números 8 e 9. Atendeu também à solicitação do item 12. d) Entre os documentos apresentados consta o demonstrativo, "DESCRIÇÃO DO PROCESSO AGROINDUSTRIAL DE PRODUÇÃO DO AÇÚCAR E DO ÁLCOOL" (PLANTIO, TRATOS CULTURAIS, CORTE, CARREGAMENTO E TRANSFERÊNCIA ATÉ A INDÚSTRIA E PROCESSO DE FABRICAÇÃO) às fls. 409/458. e) Apresentaram ainda o "ANEXO I— PRODUTOS CONSUMIDOS NO PROCESSO AGROINDUSTRIAL DA PRODUÇÃO DO AÇÚCAR E DO ÁLCOOL" às fls.459/478. f) Ainda em atendimento à Intimação Fiscal apresentou o "ANEXO II — LISTA DE COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, FLUÍDOS, PNEUS, CÂMARAS DE AR E DEMAIS MATERIAIS

RODANTES, PEÇAS DE REPOSIÇÃO E OUTROS DE MANUTENÇÃO DA FROTA PRÓPRIA" às fls.(479/514). g) Para atender à Intimação Fiscal de fls. 38/391, na qual é solicitada a apresentação dos arquivos magnéticos de acordo com o disposto na Portaria nº 13 de 28 de dezembro de 1995, ou, opcionalmente poderia utilizar o Programa Gerador de Declarações do Sistema de Coleta — PGD SINCO, por opção da empresa foi utilizado a opção de apresentação dos arquivos magnéticos através do programa "SINCO".

5. A partir da descrição do processo produtivo apresentado (fls 409/459) verifica-se que as etapas são as seguintes:

- Adequação e prepara do solo;*
- Plantio de cana-de-açúcar;*
- Cultivo e tratos culturais na cana-de-açúcar;*
- Corte Carregamento e transporte;*
- Fase:Industrialização (Aferição de sua massa; amostras para análise; transferência*

para a mesa alimentadora; daí a cana é transportada para a esteira de cana; daí a cana

é conduzida para o picador, desfibramento e por fim a moagem).

6. A empresa foi intimada a apresentar os dados constantes dos livros de Entradas e Saídas, em meio magnético e elaborar um arquivo magnético que relacione as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, subdivididos de acordo com os "centros de custos" que obedeçam ao processo produtivo apresentado e acima relacionado.

7. Em sua resposta efetuada através dos documentos relacionados no item 5, letras a,b e c, estão descritos o processo produtivo, os produtos consumidos no processo agroindustrial e a lista de itens utilizados em sua frota própria.

8. A empresa deixou de elaborar os arquivos solicitados em Intimação Fiscal, especificando os itens efetivamente utilizados em cada etapa da produção bem como sua valoração. Em outras verificações efetuadas estes arquivos foram elaborados, separando as etapas em grupos onde constavam tanto os itens como os valores.

9. Conforme determinações contidas na Instrução Normativa nº 23 de 13 de março de 1997, que determina a obrigação da manutenção de memórias do cálculo do crédito presumido (art. 6º); uma vez que, como a empresa não possui o sistema de custo integrado, exigido pelo artigo 3º, deverá obedecer às determinações contidas nos parágrafos 6º e 7º do mesmo artigo 3º.

O pedido de ressarcimento foi parcialmente deferido pela Delegacia da Receita Federal em Maringá (fls. 575/584), sendo mantido apenas o crédito presumido percebido quanto à aquisição de matéria-prima (cana-de-açúcar) adquirida de pessoa jurídica, excluindo-se os valores relacionados à cana em estoque, logo, não utilizada no processo produtivo no período requerido.

A Recorrente manejou Manifestação de Inconformidade (fls. 586/621), a qual foi julgada improcedente pela DRJ-Ribeirão Preto/SP (fls. 653/663), segundo os fundamentos da seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/04/1998 a 31/12/1998

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 DE IPI. ATIVIDADE AGRÍCOLA.

A legislação referente o crédito presumido somente admite a inclusão dos insumos aplicados na produção industrial, não contemplando os materiais aplicados na produção de cana-de-açúcar, por se tratar de atividade agrícola.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não abrangendo os produtos que não tiveram contato físico direto, nem exerceram diretamente ação no produto industrializado, bem como, não incluem os materiais destinados ao ativo permanente e a energia elétrica.

CRÉDITO PRESUMIDO. JUROS PELA TAXA SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito de IPI.

Solicitação Indeferida

Intimada dessa decisão em 30/06/2009 (fls.668), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 28/07/2009 (fls. 667), aduzindo que:

i) Cumpriu todas as intimações emitidas pela Fiscalização e que apresentou todos os documentos, entendendo que não pode ser penalizada pelo fato de a Fiscalização ter entendido insuficientes os documentos apresentados;

ii) o objetivo do benefício do crédito-presumido de IPI é a não exportação de PIS e COFINS incidente na cadeia produtiva, entendendo a Recorrente que é possível o creditamento quando os insumos são adquiridos de pessoa física;

iii) não há vedação na Lei nº 9.363/96 quanto à possibilidade de creditamento relativo aos insumos adquiridos por pessoas físicas, defendendo o entendimento de que é inconstitucional a IN/SRF nº 23/97 quanto a essa restrição;

iv) é possível o creditamento quanto aos insumos utilizados na produção própria da cana-de-açúcar, argumentando que as contribuições incidem sobre a cadeia produtiva, onerando o produto final exportado;

v) é possível a utilização dos créditos decorrentes da utilização dos materiais aplicados no processamento industrial da cana-de-açúcar;

vi) é possível o creditamento quanto aos insumos que estejam em estoque, argumentando que a IN/SRF nº 23/97 determina a exclusão do crédito decorrente de insumos utilizados em produtos não acabados ou produtos acabados mas não vendidos;

vii) é possível o creditamento quanto à energia elétrica utilizada no processo produtivo;

viii) as aquisições registradas segundo a CFOP 2.11 atendem às exigências da Portaria nº13 de 28/12/1995, que aprova o Manual para Apresentação de Arquivos Magnéticos tratada pela IN/SRF nº 68/95, entendendo a Recorrente que não estava sujeita ao registro segundo as regras do SINCO;

ix) requer atualização dos créditos pela SELIC.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Conselheiro LUIZ ROBERTO DOMINGO, Relator

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade.

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade.

Quanto à percepção do crédito presumido relativo aos insumos adquiridos de pessoa física, entendo possível.

É fato incontroverso nos autos que a Recorrente é empresa industrial exportadora e que nos termos da Lei nº 9.363/96 foi-lhe reconhecido o direito ao ressarcimento

de PIS e COFINS, na forma de crédito presumido de IPI, uma vez que tais contribuições oneravam as aquisições realizadas no mercado interno e, embutidas no preço de compra, acabavam por compor o custo das mercadorias produzidas e exportadas.

Percebe-se, desde já, que é elemento integrante da estrutura dessa contribuição social a exclusão de sua base de cálculo tributável o resultado das vendas destinadas ao exterior, sendo que literalmente a norma corrigiu uma irregularidade do passado, reconhecendo tal característica intrínseca tanto ao PIS como à COFINS, qual seja a não oneração das exportações. Ocorre que deixara de considerar o legislador que, sendo o PIS e a COFINS tributos que incidem cumulativamente sobre a cadeia produtiva, provocando o “efeito cascata”, os produtos exportados continuavam a ser majorados por tais tributos, pois permaneciam embutidos no custo de aquisição dos insumos utilizados.

A sistemática do ressarcimento do ônus de PIS e COFINS embutidos no preço das aquisições de MP, PI e ME dos produtos destinados à exportação visa evitar a exportação de tributos, mas não constitui num incentivo fiscal, ou seja, não dá ao exportador uma ajuda financeira estatal ou subsídio, que, aliás, é vedado pelos acordos internacionais mantidos pelo Brasil. Resume-se, simplesmente, numa forma de desoneração da exportação dessas contribuições que incidem na cadeia produtiva “em cascata”, isto é, cumulativamente.

A desoneração tributária das receitas de exportação com visa de evitar a exportação de tributos foi instituída como direito do contribuinte-exportador, desde a edição da Lei nº 7.714 de 29/12/88, que em seu art. 5º determinou que fosse excluída da receita operacional bruta o valor da receita de exportação de produtos manufaturados nacionais para efeito da determinação da base de cálculo de incidência da contribuição ao PIS/PASEP.

Em relação à COFINS, com a edição da Lei Complementar nº 70 de 30/12/91, o seu art. 7º isentou da COFINS as receitas decorrentes de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, inclusive em situações equivalentes. Tal isenção foi regulamentada pelo Decreto nº 1.030 de 29/12/93.

Em 15/02/96 foi editada a Lei Complementar 85/96, cujo art. 1º alterou o Art. 7º da já editada Lei Complementar 70/91, cujos efeitos retroagiram a 1º de abril de 1992, *verbis*:

“Art. 1º - O art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

(...)

Art. 7º - São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:

I. de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II. de exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III. de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IV. de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo;

V. de fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

VI. das demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.”

(...)

Art. 2º - Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, retroagindo seus efeitos a 1º de abril de 1992.”

Com tais medidas, evitou-se que o valor equivalente ao PIS/PASEP e COFINS fosse repassado nos preços de mercadorias destinadas à exportação, de forma que o evento “saída das mercadorias com destino à exportação”, ou sua respectiva receita, deixou de ser base de cálculo das contribuições acima mencionadas. Ou seja, das receitas decorrentes da atividade de exportação foram expurgados os valores equivalentes à cobrança das contribuições.

Percebe-se, desde já, que é elemento integrante da estrutura dessa contribuição social a exclusão de sua base de cálculo tributável o resultado das vendas destinadas ao exterior, sendo que literalmente a norma corrigiu uma irregularidade do passado, reconhecendo tal característica intrínseca tanto ao PIS como à COFINS, qual seja a não onerar as exportações. Ocorre que, deixara de considerar o legislador que, sendo o PIS e a COFINS tributos que incidem cumulativamente sobre a cadeia produtiva, provocando o “efeito cascata”, os produtos exportados continuavam a ser majorados por tais tributos, pois permaneciam embutidos no custo de aquisição dos insumos utilizados.

A “isenção” ou a não tributação da PIS/PASEP e COFINS somente estava operando efeitos legais quando da saída da mercadoria, mas, não quando da entrada das matérias-primas integradas aos produtos destinados à exportação. Ora, sendo a despesa com PIS/PASEP e COFINS uma parcela do custo de aquisição de matérias-primas, constante da formação do preço das mercadorias exportadas, que, em última análise, representa a receita de exportação não se pode admitir que tal receita contenha, na sua composição, qualquer parcela de PIS/PASEP e COFINS. Se assim não se entender, haverá a repercussão dos valores equivalentes ao PIS/PASEP e COFINS no preço final e, em consequência, na receita de exportação, que configura fato econômico, ou ainda, fato gerador desonerado da incidência do PIS/PASEP e da COFINS.

Verificada a indevida oneração da receita de exportação, criou o legislador através, da Medida Provisória nº 674 de 25/10/94, um sistema de ressarcimento pelas perdas incorridas pelos contribuintes produtores e adquirentes de produtos destinados à exportação, mediante crédito fiscal. Mais tarde a Medida Provisória nº 948 de 23/03/95 determinou que tal crédito fiscal deveria ser feito através de um crédito presumido de IPI. Após seguidas reedições, a redação inicial da Medida Provisória nº 948/95 foi adotada pela Lei nº 9.363/96. Vejamos.

A MP 674/94, publicada no DOU de 26/10/94, inaugurou o reconhecimento ao ressarcimento ao produtor exportador das contribuições ao PIS e a COFINS que oneravam a exportação, nos seguintes termos, *in verbis*:

“Art. 1º Fica instituído a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito fiscal, mediante ressarcimento em moeda corrente, destinado a compensar o custo representado pelas contribuições sociais de que tratam as Leis Complementares ns. 7 (1), de 7 de setembro de 1970; 8 (2), de 3 de dezembro de 1970; e 70 (3), de 30 de dezembro de 1991, que incidirem sobre o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno pelo exportador para utilização no processo produtivo.”

Esta Medida Provisória foi reeditada 4 vezes nestes mesmos termos, tendo sido alterada apenas por ocasião da edição da Medida Provisória 948/95 de 23/03/95, publicada no DOU de 24/03/95, a qual passou a especificar que este crédito fiscal anteriormente conferido trata-se de crédito presumido de IPI, *in verbis*:

“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 ns. 7 (1), de 7 de setembro; 8 (2) de 3 de dezembro de 1970; e 70 (3), 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.”

A redação supra se repetiu em diversas outras medidas provisórias, a última nº 1484-27/96 foi adotada para o efeito de promulgação da Lei 9363 de 13/12/96, que dispôs, *in literis*:

“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 ns. 7 (2), de 7 de setembro de 1970; 8 (3) de 3 de dezembro de 1970; e 70 (4), de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

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

O crédito presumido deve ser apurado aplicando-se o percentual de 5,37% sobre o valor da base de cálculo determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produto exportador. Ou seja, aplica-se 5,37% sobre o valor das aquisições de insumos que forem proporcionais às receitas de exportação.

A legislação em questão prevê, ainda, em sendo comprovada a impossibilidade de utilização do crédito presumido, em compensação do IPI devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, o ressarcimento em moeda corrente, o que é o objeto do presente pedido.

Assim, criou o legislador uma ficção jurídica pela qual os valores equivalentes ao PIS/PASEP e COFINS deixam de ser considerados como sendo tributos diretos de responsabilidade do produtor exportador ou da empresa comercial exportadora, e passam a ser tributos indiretos de responsabilidade do consumidor interno nacional, contribuinte de fato do IPI, por força do procedimento de compensação que o legislador criou, para o efeito de ressarcir as despesas com o PIS/PASEP e COFINS. Logo, desde o momento em que as receitas de exportação foram desoneradas da incidência das contribuições em questão, a desoneração em exame deve se aplicar tanto para o efeito da saída das mercadorias quanto para o efeito da entrada de matérias-primas destinadas à exportação.

Em suma, a partir da Lei nº 7.713/88, no que diz respeito ao PIS/PASEP, e da Lei Complementar nº 70/91, no que diz respeito à COFINS, as receitas de exportação foram desoneradas da incidência das respectivas contribuições, de forma que a repercussão de tais contribuições, através da inclusão dos respectivos valores nos preços de aquisição de matérias-primas, acarretou danos que somente passaram a ser ressarcidos a partir da MP 674/1994 e MP 948/1995 em forma de crédito presumido de IPI.

Há que se deixar claro que o objetivo buscado pela MP 674/94 e 948/95 conforme se pode verificar pelas Exposições de Motivos abaixo transcritas foi compensar o exportador dos valores das contribuições ao PIS e das parcelas da COFINS os quais oneraram os insumos e as mercadorias empregadas na fase produtiva dos produtos exportados, *in verbis*:

“E.M. nº 345/94-A

Brasília, 25 de outubro de 1994.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Submeto à elevada consideração de Vossa Excelência projeto de Medida Provisória que institui mecanismo de ressarcimento das contribuições para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, incidentes sobre matérias-primas, materiais de embalagens e produtos intermediários diretamente empregados na fabricação de produtos industrializados e semi-industrializados remetidos para o exterior.

2. Conforme é do conhecimento de Vossa Excelência, a desoneração dos tributos indiretos incidentes sobre as exportações é uma das práticas permitidas pelo GATT e, por isso, o instrumento mais amplamente empregado por todos os países que buscam ampliar os mercados para as suas produções nacionais.

3. No sistema tributário brasileiro coexistem basicamente dois tipos de tributos indiretos que incidem sobre tais operações: a) aqueles que incidem sobre o valor adicionado, como o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e b) aqueles que incidem “em cascata”, como as contribuições sociais em tela.

4. A desoneração do IPI sobre as exportações, assegurada por determinação constitucional, tem sido viabilizada pela própria técnica do imposto, que permite assegurar a manutenção do crédito incidente sobre as matérias-primas

empregadas na fabricação do produto exportado, sem a qual o benefício da Isenção na etapa final de exportação seria efetivamente menor.

5. Por outro lado, o Governo de Vossa Excelência vem, diante da importância vital das exportações para o crescimento do emprego, da renda e da manutenção da capacidade de importar do País, criando condições e estímulos para a expansão das vendas externas, cabendo mencionar a isenção da COFINS e PIS na etapa final da exportação. Porém, tal benefício, ainda que importante para as exportações, perde muito de sua força em decorrência da própria mecânica de incidência dessas contribuições que, ao contrário dos tributos sobre o valor adicionado, não permite que o montante despendido sobre as matérias-primas e produtos intermediários empregados na fabricação de um produto possa ser creditado contra os débitos registrados pelo faturamento desse bem. Desse modo, a contribuição vai se acumulando “em cascata” em todas as fases do processo produtivo.

6. Por essas razões, estou propondo o presente projeto de Medida Provisória, com o objetivo de desonerar também a etapa produtiva imediatamente anterior à exportação, da incidência daquelas contribuições, o que permitirá, no âmbito dos tributos indiretos federais, a eliminação quase total dessas incidências sobre as operações comerciais de vendas de mercadorias ao exterior.

7. Finalmente, destaco o caráter urgente e relevante da medida, devido à necessidade de indicar aos exportadores ações objetivas que estimulem a continuidade de suas operações com o exterior.

Respeitosamente,

CIRO FERREIRA GOMES

(grifos acrescentados ao original)

Do texto da Exposição de Motivos nº 345/94, podemos deduzir que:

- I. o direito ao ressarcimento foi instituído como forma de excluir do custo dos bens destinados à exportação a tributação pelo PIS e COFINS, direta e indiretamente;
- II. tais contribuições incidentes em todas as operações internas são cumulativas a cada etapa da cadeia produtiva provocando o fenômeno da incidência em “cascata”.

A Exposição de motivos nº 120/95, por sua vez contempla:

“E.M. nº 120

Em, 23 de março de 1995.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

A Medida Provisória nº 905, de 21 de fevereiro de 1995, dispôs sobre a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos. Em seu elemento motriz, a proposta em comento dispunha que sobredita desoneração deveria ser feita mediante ressarcimento em dinheiro desses encargos a favor do produtor exportador nacional.

2. Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponda não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim às duas etapas antecedentes, o que revela que a alíquota a ser aplicada deve ser elevada para 5,37%, atenuando ainda mais a carga tributária incidente sobre os produtos exportados, e se revelando compatível com a necessidade de ajuste fiscal.

3. Por outro lado, as dificuldades de caixa do Tesouro Nacional demonstram que, em lugar do ressarcimento da natureza eminentemente financeira, melhor e de efeitos mais imediatos será que o exportador possa compensar o valor resultante da aplicação da alíquota com seus débitos de IPI, recebendo em espécie apenas a parcela que exceder o montante que deveria ser recolhido a esse título. Daí a opção pela concessão de um crédito presumido do IPI, no montante equivalente à aplicação da alíquota de 5,37% sobre os insumos e material de embalagem que compõem o produto exportado, mantido o mesmo critério de apuração anteriormente previsto, ou seja, a parcela das aquisições na mesma proporção entre a receita de exportações e a receita operacional bruta do exportador.

4. Não é demais lembrar que é preservada a possibilidade de recebimento em moeda por parte do exportador quando, comprovadamente, não for possível a utilização exclusiva da sistemática de compensação própria do IPI, como, por exemplo, no caso de empresa com predominância de vendas externas, que pouco terá que recolher relativamente ao IPI incidente sobre as vendas que realizar no mercado interno.

5. Por outro lado, 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.

6. Finalmente, propõe-se a declaração de insubsistência dos atos praticados com base nas Medidas Provisórias anteriores, plenamente justificável, na medida em que as necessidades de controle de sistemática sugerida recomendam que a fruição do benefício somente ocorresse a partir de regulamentação a ser baixada pelo Poder Executivo, o que não ocorreu.

Respeitosamente,

PEDRO SAMPAIO MALAN

Ministro de Estado da Fazenda

(grifos acrescidos ao original)

Também da Exposição de Motivos nº 120/95, podemos extrair conclusões relevantes a respeito do intuito do legislador e do conteúdo e alcance da norma expedida:

1. que o intuito é de não devem ser exportados tributos e portanto é imperativa a exclusão das contribuições em cascata que compõem o custo das aquisições dos insumos dos produtos destinados à exportação;

2. que, inobstante o número de etapas havidas na cadeia produtiva dos bens destinados à exportação, fixar-se-ia o índice de 5,37% que representa a incidência de PIS e COFINS em duas etapas antecedentes;
3. que tal índice somente se justifica se considerado como uma média ponderada do número de etapas dos insumos que compõem produtos exportados.

Podemos inferir, assim que não só o crédito de IPI é presumido, como também, é presumido o índice de aplicação sobre os insumos para obter tal crédito.

Outra questão que aflora refere-se à obtenção da base em que será aplicada a alíquota presumida para cálculo do ressarcimento, ou seja, a relação entre receita bruta e receita de exportação indica uma proporcionalidade entre os insumos adquiridos para compor o total dos produtos industrializados e os produtos industrializados destinados ao mercado externo. Essa fórmula fornece importantes subsídios interpretativos para aplicação das normas, como veremos adiante.

Assim colocado o histórico da legislação atinente ao crédito presumido de IPI relativo ao ressarcimento do PIS/COFINS de insumos adquiridos para a industrialização de produtos destinados à exportação, cabe verificar a aplicação da norma ao caso concreto.

Definidos estes parâmetros, foi editada a referida Medida Provisória criando o crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS incidente sobre as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens. Estes normativos jamais contiveram qualquer restrição quanto ao fato dos insumos estarem ou não sujeitos às contribuições, outorgando o crédito presumido a todos os exportadores.

Ressalta-se que a Lei não estabelece limites à fruição do direito ao ressarcimento. A inexistência de restrição quanto à tributação ou não dos insumos, justifica-se pelo fato de que o crédito é destinado a ressarcir o PIS e COFINS de todas as operações da cadeia e não apenas da última, portanto, mesmo em caso de isenção para esta etapa, o produto adquirido esteve sujeito à contribuições nas etapas anteriores.

No caso em tela, mesmo que as cooperativas e os produtores rurais, pessoas físicas, não estejam sujeitos à incidência de PIS e COFINS em suas operações de saída, quando estas pessoas adquiriram os insumos necessários à manutenção da lavoura de soja, estiveram sujeitas aos tributos, visto que o maquinário está sujeito à contribuição, o combustível para movimentar estas máquinas, também, é tributado e diversos outros insumos como fertilizantes e defensivos agrícolas sofrem a incidência dessas contribuições. As sementes, os adubos, enfim, tudo que é necessário ao cultivo da soja está sujeito ao PIS e à COFINS. Mais do que isto, na cadeia produtiva destes insumos, também há operações anteriores e todas tributadas pelo PIS e pela COFINS. Se assim é de ser reconhecido o direito em relação às aquisições dessas pessoas.

Primeiro, porque a metodologia adotada pela Lei, para possibilitar o ressarcimento das contribuições embutidas no custo de aquisição de insumos, considerou de forma aleatória o índice de 5,37%, que, apesar de representar numericamente a incidências dessas contribuições nas duas etapas antecedentes, é um percentual estipulado única e exclusivamente para viabilizar, essa metodologia. Não se trata aqui de fixação de índice como a outorga de um direito em relação às duas etapas antecedentes, mas de um valor que a lei **elegeu como sendo suficiente para o ressarcimento – ainda que não seja.**

Se fosse diferente, o índice não seria fixado de forma aleatória, mas sim consideraria o número de etapas antecedentes para efetivamente mensurar o ressarcimento devido.

Deve-se considerar que a legislação que criou o ressarcimento em comento, instituiu os créditos a partir de uma presunção legal, como fica evidente da simples leitura da ementa da Medida Provisória n.º 948/95:

“Dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS nos casos que especifica e dá outras providências”

Esta presunção legal que estabeleceu o crédito no percentual de 5,37% é notadamente uma **presunção absoluta**, não admitido qualquer ilação em sentido contrário (presunção *juris et de jure*).

Tratando-se de crédito presumido outorgado em um percentual idêntico para todos os setores da economia, resta evidente que se trata de uma presunção absoluta, pois, do contrário, um exportador de produtos com alto grau de industrialização e várias etapas na cadeia produtiva, teria direito a um crédito superior a 5,37%, desde que comprovado este fato. Mas esta hipótese não encontra amparo na Lei, nem tampouco a situação inversa adotada como razão de decidir pelo r. despacho recorrido.

A presunção *juris et de jure* criada pela Lei 9.363/96 outorga aos exportadores (indústria exportadora) o direito ao crédito, independente de qualquer restrição relativa à tributação ou não dos produtos adquiridos. Portanto, a simples aplicação de uma das regras elementares de hermenêutica e suficiente para resolver a questão, visto que não fazendo o legislador a distinção, não cabe ao intérprete distinguir.

Segundo, ainda que fosse o índice um ícone da fixação de um direito a ressarcimento relativo ao PIS e à COFINS pagos nas duas etapas antecedentes, voltaríamos a questão de que tanto as Cooperativas como as Pessoas Físicas, estiveram sujeitas à tributação do PIS e da COFINS dos insumos que adquiriram para produção de suas mercadorias. E, assim, se for possibilitada a abertura do comando legal para reduzir o direito da Impugnante, romper-se-á a estrutura procedimental criada pela norma para viabilizar o ressarcimento. D'outro lado, poder-se-ia pleitear o alargado número de etapas antecedentes para cômputo do PIS e da COFINS a que se teria direito ao ressarcimento.

Contudo, não é isso que se quer. A Impugnante pleiteia a execução e aplicação da norma jurídica de forma veiculada, pela qual evidencia-se que o fato da última operação ser ou não tributada é irrelevante para a outorga do benefício, pois o escopo do legislador foi desonerar as exportações e não apenas a última etapa.

Ocorre, no entanto que, em sentido contrário à norma legal, foram editadas as Instruções Normativas SRF n.ºs 23/97 e 103/97, subvertendo o benefício fiscal em comento, ao determinar a exclusão do cômputo dos créditos do montante relativo à aquisição de mercadorias de produtores rurais pessoas físicas e cooperativas, sob a justificativa que estes fornecedores não estão sujeitos ao PIS e COFINS.

Mister trazer a colação o referido dispositivo (IN SRF 23/97) que, contrariando literal dispositivo de lei, “criou” a restrição em comento:

“Art. 2.º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

§ 1.º

§ 2.º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2.º da Lei 8023 de 12 de abril de 1990, utilizado como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção de bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.”

São dispensáveis maiores conhecimentos jurídicos para vislumbrar a nítida incompatibilidade entre o texto da Instrução Normativa e o teor das Medidas Provisórias. Tão simples como a identificação do problema é sua solução, pois, evidentemente, deve prevalecer a norma hierarquicamente superior.

O Sistema Tributário Nacional, estruturado na Constituição Federal e consagrado no Código Tributário Nacional, veda que norma inferior possa alterar dispositivos de norma superior. Ainda que no intuito de regulamentar a execução dos direitos e deveres estampados na Lei, uma Instrução Normativa não pode dar interpretação restritiva ou ampliativa à lei a qual se submete, vez que, ocorrendo, ofende o princípio da estrita legalidade, o princípio da hierarquia das normas e o princípio da vinculação da administração à lei.

Não havendo dúvidas quanto à prevalência das disposições da Medida Provisória, que tem força de Lei desde a sua edição, sobre as normas criadas por normativos oriundos do Poder Executivo, que devem ser editadas apenas para regulamentar a lei, deve-se destacar outro aspecto constitucional de fulcral importância à análise do caso em tela, insculpido no inciso I, do artigo 150 da Lei Maior.

É certo que a competência tributária outorgada pela Constituição às pessoas de direito constitucional, reserva a elas prerrogativas necessárias ao exercício da função tributante, mas, em contra partida estabeleceu limites rígidos à atuação do Estado com o fim de preservar as garantias individuais. Daí, porque, a relação jurídica tributária possui uma definição rígida nos limites impostos estabelecidos em LEI, não sendo lícito criar qualquer obrigação por normativo inferior, por meio do exercício atípico de legislar. Portanto, os termos das Instruções Normativas n.ºs 23/97 e 103/97, que determinam restrições não previstas em lei, não devem ser considerados na solução do caso em tela, visto que manifestamente ilegais.

Faço referência a trecho do Voto do Ilustre e Saudoso Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, que sustentou o v. Acórdão nº 202-09865, proferido pela então 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, a justa interpretação em relação ao assunto:

“Aqui, também, como argumenta a Recorrente, e como se acha justificado na própria EM que encaminhou a MP em questão, essas contribuições incidem em cascata, assim, mesmo os insumos delas isentos na última aquisição, como no presente caso, já trazem embutidos no seu custo parcelas da COFINS e

do PIS que incidiram em fases anteriores, da cadeia de comercialização, portanto, os insumos (sementes, fertilizantes, herbicidas, ração, etc.) utilizados pelos produtores rurais, cooperativas e mesmo pessoas físicas, para produção e beneficiamento de seu produto, por ela adquirido, ou mesmo produzido, sujeitaram-se efetivamente a essas contribuições, em fases anteriores de sua comercialização, o que onerou o seu preço final de aquisição, pelo produtor-exportador.

...

Ou seja, a base de cálculo do crédito presumido do IPI em questão será o montante do valor de todos os insumos e material de embalagem que compõem a mercadoria exportada, como é explicitado no item 3 da EM do Ministério da Fazenda, que instrui a Medida Provisória nº 948/95, na qual é dito:

‘Daí a opção de um crédito presumido do IPI no montante equivalente à aplicação da alíquota de 5,37% sobre os insumos e material de embalagem que compõem o produto exportado’

...

A base de cálculo desse incentivo, portanto, sendo de conformidade com o mencionado ato ministerial, o valor total dos insumos que compõem a mercadoria exportada, engloba tanto os insumos adquiridos de contribuintes das citadas contribuições sociais, como os adquiridos de pessoas físicas e cooperativas.

...

E onde a lei não distingue, ao intérprete não é dado distinguir.”

A decisão colegiada foi assim ementada:

“IPI - COFINS - PIS/PASEP - CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI COM RESSARCIMENTO - As contribuições sociais, por incidirem em cascata, oneram as várias etapas da comercialização dos insumos, por isso é que o seu custo se acha embutido no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo que não haja a incidência na sua última aquisição: daí a fixação de uma média percentual (5,37%), conforme esclarecido na EM que encaminhou a MP nº 948/95, justamente para o cálculo do crédito presumido, nessa hipótese.”

E esse entendimento não é isolado em outras decisões do então Segundo Conselho de Contribuintes o reconhecimento ao ressarcimento de PIS e COFINS relativos a aquisições de pessoas físicas, cooperativas e energia elétrica (que será abordada mais adiante), é explícito, na Ementa do Acórdão nº 202-09.744, de 09 de dezembro de 1998:

COFINS E PIS/PASEP - INCENTIVOS FISCAIS - Ressarcimento do valor dos créditos presumidos, decorrentes das citadas contribuições sociais (MP nº 948/95 e sucessivas convalidações) - A utilização da legislação do IPI, para efeitos

do conceito de “insumos” (matérias-primas) tem caráter subsidiário (supletivo, auxiliar), não prevalecendo sobre a conceituação genérica adotada na ciência econômica. Energia elétrica, combustíveis e lubrificantes se incluem entre as matérias-primas, por participarem do processo industrialização, até mesmo à luz do art. 82, inciso I, do RIPI. Também as aquisições de insumos feitas a pessoas físicas, não contribuintes das contribuições em causa, dão direito ao crédito presumido, considerando-se que, em etapas anteriores, oneram, em cascata, o custo do produto a ser exportado e têm sua incidência embutida nas operações anteriores (v. EM que encaminhou a MP nº 948/95)....”

Vencida esta etapa, entendo, todavia, não assistir razão à Recorrente quanto à percepção dos créditos provenientes de insumos não utilizados e que permaneceram em seus estoques, bem como entendo ser improcedentes os créditos oriundos da aquisição de energia elétrica.

Andou bem a DRJ ao argumentar que:

*O valor dos insumos aplicados na industrialização deve ser apurado com base em sistema de custo integrado. Quando não disponível o referido sistema, conforme determina o art. 3º, parágrafo 7º, da IN SRF nº 23/1997, o cálculo dos insumos utilizados na produção deve ser realizada somando-se o estoque inicial dos insumos e as quantidades adquiridas, **excluindo-se o estoque final.***

Ora, como exaustivamente discutido até o momento, a finalidade da concessão do crédito-presumido do IPI é desonerar as exportações da incidência em cascata das contribuições do PIS e da COFINS, de modo, que se torna *conditio sine qua non* a existência de um produto final a ser destinado à exportação e que ele tenha sido produzido a partir dos insumos dos quais se requer o crédito resultante da incidência das referidas contribuições.

Desse modo, a Recorrente não faz jus ao crédito quanto aos insumos não utilizados e estocados em seu estabelecimento, uma vez que não houve a exportação que complementa o requisito material do benefício.

Quanto à energia elétrica, também posiciono-me contrariamente à pretensão da Recorrente, isso porque a utilização dessa espécie de insumo só foi possível com o advento da Lei nº 10.276/01, que alterou o regime de apuração do crédito presumido do IPI e possibilitou a inclusão da energia elétrica utilizada na produção. Como o regime de apuração neste caso se dá pela Lei nº 9.363/99, entendo pela impossibilidade da inclusão da energia elétrica, como pretende a Recorrente. Vejamos as diferenças entre as normas:

Texto da Lei nº 9.363/99:

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.[grifamos e destacamos]

Texto da Lei 10.276/01:

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. [grifamos e destacamos].

É evidente a impossibilidade de a Recorrente incluir a energia elétrica no cômputo da apuração do crédito presumido de IPI no regime de ressarcimento de PIS e COFINS adotado.

Quanto à questão da classificação dos insumos adquiridos pela Recorrente segundo o sistema SINCO, entendo também não lhe assistir razão, haja vista que a questão não está na inadequação da declaração segundo o sistema informado, mas sim na ausência de detalhamento das mercadorias classificadas segundo a CFOP 2.11 e descrita apenas e tão-somente como “compras para industrialização”, o que é insuficiente para fins de comprovação para percepção do crédito presumido de IPI. A identificação genérica impede a classificação como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e, portanto, podem não ser aquisições que podem ingressar na apuração do crédito presumido.

No que tange a atualização do crédito a ressarcir, entendo aplicável a Taxa Selic em razão da pacificada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça explicitada em recurso representativo da controvérsia REsp.nº 1.035.847 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 24.6.2009, que decidiu ser aplicável ao ressarcimento o enunciado n. 411, da Súmula do STJ: "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco".

Assim, por força do art.62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscal, é imperiosa a atualização do quantum a ressarcir desde a data do pedido até a efetiva restituição.

Ademais, cumpre destacar que o crédito de natureza escritural tem a finalidade de viabilizar o princípio da não-cumulatividade, de modo que o contribuinte que tem o direito ao crédito presumido de IPI escritura-o da mesma forma que os créditos decorrentes da aquisição de matéria-prima, material de embalagem ou produto intermediário, que tenham sofrido a incidência do IPI. Tais créditos participam da apuração do imposto devido por meio da compensação, ou seja, do montante de “débito escritural” devido em face da ocorrência do fato gerador, pela saída do produto industrializado do estabelecimento do contribuinte, deverá deduzido (compensado) os créditos escriturais advindos das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, bem como os créditos presumidos.

Dessa operação de compensação poderá exsurgir um débito escritural – que automaticamente se transformará em crédito tributário a ser recolhido pelo contribuinte (imposto a pagar) – ou um crédito escritural – o qual se denomina “saldo credor de IPI” passível de compensação no período de apuração subsequente e, mantido ao final do trimestre passível de ressarcimento (indébito) por meio de pedido formulado à Receita Federal.

É de notar-se que o sistema de direito positivo estabelece a forma para que um crédito tributário transforme-se em crédito escritural – por meio do destaque do imposto na nota fiscal de saída e conseqüente ingresso no estabelecimento industrial do adquirente -, aquele imposto devido pelo fornecedor passa a ser direito creditório escritural pelo adquirente contribuinte do IPI. Assim é a aquisição de um produto tributado que confere ao industrial submetido à tributação do IPI o direito ao crédito escritural. Da mesma maneira, o sistema de direito positivo estabelece a forma para que um crédito escritural transforme-se em “crédito tributário” (imposto devido) ou “indébito tributário” (saldo credor de IPI à ressarcir) , ou seja, direito creditório que o contribuinte tem em face do Fisco por acúmulo de saldo credor na conta gráfica:

Art. 256. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2º (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49, parágrafo único, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).

§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento, tributado à alíquota zero, ou ao abrigo da imunidade em virtude de se tratar de operação de exportação, nos termos do inciso II do art. 18, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 268 e 269, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).

Ora, dado o fato de o contribuinte acumular saldo credor no trimestre, deve ser o direito ao ressarcimento, instrumentalizado pelo pedido de compensação ou pelo pedido de ressarcimento/restituição.

Os aspectos temporal, espacial e material da norma de incidência que confere a transformação da natureza jurídica do crédito escritural em direito creditório tributário contra o Fisco, se revelam no exato momento em que o contribuinte protocoliza seu pedido de ressarcimento/restituição/compensação. Nesse instante, aquilo que era crédito escritural passa a ser um dever que o Fisco tem de adimplir: a restituição ou compensação.

É a partir daí que o dever de restituir impõe ao Fisco as regras gerais das relações jurídicas, inclusive o dever de atualizar e remunerar os valores que congregam suas obrigações de pagar.

No âmbito das relações jurídicas, não há como conceber-se que alguém que esteja sob a imposição legal do dever de pagar fique livre para exercer essa obrigação quando melhor lhe prouver. O credor de qualquer relação jurídica não pode ficar submetido à vontade do devedor para ver satisfeito seu direito.

Diante do exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para declarar a possibilidade de percepção do crédito-presumido de IPI quanto às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas adquiridos de pessoas físicas e, na parte procedente, voto pela atualização monetária dos créditos segundo a variação da SELIC.

Sala das Sessões, em 09 de dezembro de 2010

Luiz Roberto Domingo