



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA TURMA**

**Processo n°** 10980.000495/2001-23  
**Recurso n°** 201-133.287 Especial do Contribuinte  
**Matéria** RESSARCIMENTO DE IPI  
**Acórdão n°** 02-02.883  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2008  
**Recorrente** IMCOPA IMPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/09/2000 a 31/12/2000

**Ementa:**

Integra a base de cálculo do crédito presumido de IPI o valor referente ao crédito relativo aos insumos adquiridos de cooperativas e pessoas físicas.

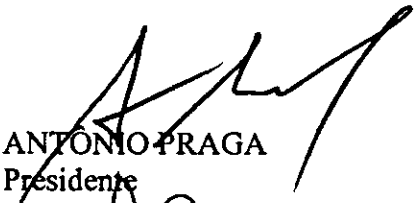
Energia elétrica e combustíveis não são matérias-primas ou produtos intermediários e, portanto, não devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido regido pelas regras da Lei nº 9.363/96.

Recurso especial provido quanto a matéria "aquisições de não contribuintes" e quanto à "não incidência de juros a taxa Selic sobre o crédito pleiteado".

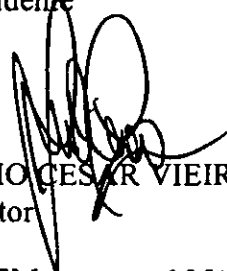
Recurso especial negado quanto às aquisições combustíveis e energia elétrica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1) por maioria de votos DERAM provimento ao recurso quanto a matéria "aquisições de não-contribuintes", vencidos o conselheiros, Josefa Maria Coelho Marques, Emanuel Carlos Dantas de Assis (Substituto convocado), Henrique Pinheiro Torres e Elias Sampaio Freire; 2) pelo voto de qualidade, DERAM provimento ao recurso no que tange à "não incidência de juros a taxa Selic sobre o crédito pleiteado", vencidos os conselheiros Fabíola Cassiano Keramidas Substituta convocada), Maria Teresa Martínez Lopez, Antônio Lisboa Cardoso (Substituto convocado), Leonardo Siade Manzan, Misael Lima Barreto, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho; 3) Por unanimidade de votos, NEGARAM provimento ao recurso quanto as aquisições combustíveis e energia elétrica, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



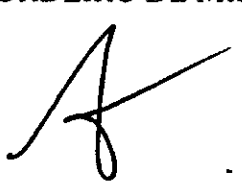
ANTONIO PRAGA  
Presidente



JULIO CÉSAR VIEIRA GOMES  
Relator

FORMALIZADO EM: 21 JAN 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS (Substituta convocada), ANTONIO CARLOS ATULIM, ANTONIO LISBOA CARDOSO (Substituto convocado), EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS (Substituto convocado), MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ, HENRIQUE PINHEIRO TORRES, LEONARDO SIADÉ MANZAN, JÚLIO CÉSAR VIEIRA GOMES, MISAEL LIMA BARRETO, ELIAS SAMPAIO FREIRE, RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO. Ausentes justificadamente os Conselheiros GILENO GURJÃO BARRETO e DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA.



## Relatório

Trata-se de recurso especial (fls.220/259) interposto pelo contribuinte contra o Acórdão nº 201-79.317 (fls. 199/207), no qual, pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso para incluir na base de cálculo do crédito presumido de IPI o valor referente ao crédito relativo aos insumos adquiridos de cooperativas e pessoas físicas e os custos com energia elétrica e combustíveis.

O recurso foi baseado no art. 32, II, do então vigente Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/98. Alega o contribuinte a existência de divergência jurisprudencial no entendimento de que matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas, bem como a aquisição de energia elétrica e combustíveis consumidos indiretamente no processo produtivo, integram a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Por meio do despacho nº 201-023/07 (fls. 261/264) deu-se seguimento ao recurso especial, reconhecendo-se a divergência jurisprudencial.

Cientificado em 27/02/2007 do Acórdão nº 201-79.317, do recurso especial interposto e do despacho que lhe deu seguimento, e transcorrido o prazo estabelecido pelo § 1º, art. 34, do antigo Regimento Interno desta Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, a Fazenda Nacional não apresentou contra-razões.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Relator

### INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS

#### INTRODUÇÃO:

A controvérsia restringe-se à limitação da 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.*

Ao comparar as diversas abordagens e os entendimentos delas resultantes, naturalmente, constatei uma tendência: procura-se atribuir ao método de interpretação empregado a responsabilidade pela conclusão acerca da matéria; como se a solução do impasse dependesse da escolha de um método para interpretação das normas inseridas na Lei nº 9.363, de 16/12/96. E, assim sendo, pela interpretação literal não se reconheceria o direito ao crédito presumido; ao passo que a interpretação teleológica, histórica ou sistemática conduziria o julgador à conclusão oposta.

Manifesto o respeito a todos que se enveredaram por esse caminho, mas não me parece ser essa a sistemática mais apropriada para se enfrentar o problema. Lembra o respeitado jurista e professor de Direito Constitucional Luís Roberto Barroso que os métodos clássicos de interpretação remontam ao magistério de Savigny, em sua obra "Sistema" de 1840, e continua sobre o emprego desses métodos na atualidade<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> BARROSO, Luís Roberto: "Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 125/127.

*"Há consenso entre a generalidade dos autores de que a interpretação, a despeito da pluralidade de elementos que devem ser tomados em consideração, é una. Nenhum método deve ser absolutizado: os diferentes meios empregados ajudam-se uns aos outros, combinando-se e controlando-se reciprocamente. A interpretação se faz a partir do texto da norma (interpretação gramatical), de sua conexão (interpretação sistemática), de sua finalidade (interpretação teleológica) e de seu processo de criação (interpretação histórica) (...)"*

*Da aplicação dos diferentes métodos a uma dada espécie concreta podem ocorrer duas possibilidades: (a) ou todos eles conduzem a um mesmo resultado; (b) ou apontam eles para resultados divergentes. Na primeira hipótese, o caso será facilmente resolvido, pela incidência da solução única resultante da convergência dos diferentes métodos. Tratar-se-á de um caso fácil."*

Embora a regra seja o emprego conjunto de todos os métodos, excepcionalmente, a lei obriga o intérprete a se limitar ao método gramatical. Nesse caso, deve-se investigar apenas o conteúdo semântico da norma a ser interpretada e dele se extrair o comando a ser aplicado ao caso concreto. Assim é a regra estabelecida pelo artigo 111 do Código Tributário Nacional -CTN, *verbis*:

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.*

É oportuno, aqui, nessa fase introdutória, examinar se o dispositivo acima se aplica ao crédito presumido sob análise.

As hipóteses a que se refere o artigo 111 do CTN são de natureza excepcional, conforme extensa doutrina nesse sentido; não podendo, portanto, a regra alcançar situações outras que não às legalmente previstas, mesmo que possuam algum efeito em comum. A Constituição Federal distinguiu o crédito presumido dos demais benefícios que implicam renúncia fiscal. Assim, não me resta dúvida de que as normas que disponham sobre o benefício em questão possam ser interpretadas com emprego conjunto de todos os métodos possíveis:

*Art. 150. (...)*

*§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (...)*

E, mesmo não houvesse a distinção, forte corrente entende que a regra restritiva veda apenas o emprego da analogia para se ampliar o alcance das normas instituidoras dos

benefícios nela previstos, não proibindo outros métodos de interpretação em conjunto com o gramatical. Nesse sentido:

*“...deve-se entender, por exemplo, o disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que se interpretará literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Dele resulta somente uma proibição à analogia, e não uma impossibilidade de interpretação mais ampla”<sup>2</sup>.*

Essa sucinta exposição visa anunciar a abordagem com que a questão sob exame será enfrentada: serão empregados todos os métodos de interpretação, contudo, sempre a partir do gramatical. As normas serão interpretadas sem alargar seu alcance ou estreitá-lo, apenas constatando o existente. Nesse sentido Karl Larenz<sup>3</sup> ao formular um conceito para a interpretação gramatical: “*ela consiste na compreensão do sentido possível das palavras, servindo esse sentido como limite da própria interpretação*”; e Luís Roberto Barroso ao tecer seus valiosos comentários: “*A interpretação gramatical é o momento inicial do processo interpretativo. O texto da lei forma o substrato de que se deve partir e em que deve repousar o intérprete.*”

Feitas essas considerações, passo a decidir a matéria.

#### REGRA-MATRIZ:

O primeiro dos dispositivos da lei trata de instituir o benefício fiscal, motivá-lo e delimitar seus contornos. No entanto, sua leitura não é suficiente para que se extraia a norma aplicável ao caso sob exame, isto é, somente com o emprego da interpretação gramatical o intérprete não encontra respostas quanto à inclusão ou não na base de cálculo do crédito presumido de IPI dos valores correspondentes às aquisições de pessoas físicas e cooperativas de produção.

A expressão “*incidentes sobre as respectivas aquisições*” comporta ao menos duas interpretações:

Somente as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem diretamente pelo produtor-exportador e sobre as quais incidam PIS/PASEP e COFINS integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI; ou

Havendo incidência de PIS/PASEP e COFINS sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, em quaisquer das etapas da cadeia produtiva, os valores correspondentes integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI.

De fato, não há um único conteúdo semântico a ser extraído da interpretação gramatical. Especialmente porque a expressão “*incidentes*” se refere às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem sem, contudo, identificar o responsável por essas aquisições. Sendo este o ponto controvertido para o deslinde da questão

<sup>2</sup> ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osório. “Interpretação conforme a Constitucional e Direito Tributário”. São Paulo: Dialética, 2002, p. 74.

<sup>3</sup> LARENZ, Karl: “Metodologia da Ciência do Direito”. Tradução de José Lamego. 3ª edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 453/454.

sob exame, faz-se necessário o emprego dos demais métodos de interpretação, conforme já sinalizamos na parte introdutória. Seguem transcrições:

*Lei nº 9.363/96:*

*Art. 1ª 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.*

#### ANTECEDENTES – INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA:

A Medida Provisória nº 674, de 25/10/1994 manteve em suas sucessivas reedições regra diferente para o benefício fiscal. O artigo 1º delimitava o crédito, sempre ressarcido em pecúnia, às aquisições realizadas **pelo exportador**. De fato, as operações anteriores eram irrelevantes para a sistemática da época. Após a obtenção da parcela de insumos utilizados nos produtos destinados à exportação, conforme regra estabelecida no artigo 2º, incidia o percentual de 2,65%, resultando do cálculo as contribuições sociais que oneraram o produtor-exportador (2,00% de COFINS e 0,65% de PIS). Também reforça essa conclusão a regra do artigo 5º da MP. Para receber o ressarcimento deveria o produtor-exportador comprovar o recolhimento pelo seu fornecedor imediato das contribuições sociais, *verbis*:

*MP nº 674/94:*

*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 nºs 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, 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.*

*Art. 3º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 2,65% sobre a base de cálculo definida no art. 2º.*

*Art. 5º O benefício ora instituído é condicionado à apresentação, pelo exportador, das guias correspondentes ao recolhimento, pelo seu fornecedor imediato, das contribuições devidas nos termos das Leis Complementares nºs 7 e 8, de 1970, e 70, de 1991.*

Portanto, da comparação com a regra anterior (interpretação histórica) resulta, ainda que se atendo ao primeiro dos dispositivos da lei vigente, a seguinte conclusão: houve uma evolução do benefício fiscal; entre outras alterações, não mais se limitou a lei às aquisições pelo próprio produtor-exportador.

#### BASE DE CÁLCULO:

Prosseguindo a análise do texto, constata-se no artigo 2º o método de aferição da parcela de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) empregada nos produtos exportados:

*Lei n° 9.363/96:*

*Art. 1º(...) 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.*

*MP n° 674/94:*

*Art. 2º A base de cálculo do crédito fiscal será determinada mediante a aplicação sobre o valor total das aquisições de matérias-primas produtos intermediários e material de embalagem referidos no art. 1º, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do exportador.*

Nisso, não houve alteração da regra anterior revogada. Ambas se referem às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem especificados em seus respectivos artigos primeiros.

Sobre a expressão “referidos”, que vem sendo objeto de divergências, somente identifiquei uma possibilidade de análise semântica. É regra gramatical de concordância nominal que após uma sequência de substantivos, uns no masculino e outros no feminino, o verbo seja flexionado no masculino plural. Daí, certamente, não poderia a expressão se referir às aquisições, mas aos insumos. Caso se referisse às aquisições, a expressão correta seria “referidas”.

Segue transcrição de trecho da gramática DICMAXI Michaelis Intranet - Dicionário Eletrônico Português:

## *2. Adjetivo posposto*

*Com o adjetivo posposto há dois tipos de concordância:*

*o adjetivo concorda com o substantivo mais próximo:*

*Ele comprou uma camisa e um blazer branco.*

*Ele comprou um blazer e uma camisa branca.*

*Fernanda é uma mulher de porte e beleza extraordinária.*

*Fernanda é uma mulher de beleza e porte extraordinário.*

*b) o adjetivo vai para o plural, prevalecendo o masculino se os gêneros forem diferentes:*

*Ele comprou uma camisa e um blazer brancos.*

*Ele comprou um blazer e uma camisa brancos.*

*Fernanda é uma mulher de porte e beleza extraordinários.*

*Fernanda é uma mulher de beleza e porte extraordinários.*

Apesar de firmar posição, não vejo relevância nesse ponto da discussão. Cada um dos dispositivos legais, artigos 1º e 2º, possuem objetos e finalidades distintas. O artigo 1º apresenta o benefício e descreve sua regra-matriz para gozo; enquanto o artigo 2º se limita a determinar como ele deve ser calculado. Nada impede que as aquisições em etapas anteriores da cadeia produtiva tenham relevância para o reconhecimento do direito; porém, no cálculo do benefício sejam consideradas apenas as aquisições pelo produtor-exportador, portanto restringindo-se à última etapa.

Como se constata, seguiu-se a mesma técnica de instituição de tributos. Primeiro a descrição da hipótese de incidência (regra-matriz) e após a expressão quantitativa ou material (base de cálculo). No caso, não cabe interpretação sistemática para se extrair da conjugação dos dispositivos a regra aplicável sobre a questão analisada.

E há uma explicação para que não sejam trazidos para a base de cálculo do benefício os valores correspondentes às aquisições anteriores, o que se mantém inalterado desde a MP nº 674, em 25/10/1994. O produtor-exportador, que é o beneficiário, somente possui em seu poder as notas fiscais de aquisição dos insumos quando é o adquirente. Na produção dos insumos adquiridos, seu fornecedor pode os ter processado desde a matéria-prima em estado natural de sua propriedade, como apenas ter agregado algum beneficiamento antes da venda ao produtor-exportador. Para o produtor-exportador, posicionado na última etapa, não se poderia atribuir qualquer obrigação quanto às etapas anteriores, mesmo porque delas não participou.

Caso o legislador atribuísse ao produtor-exportador o ônus da prova sobre as operações anteriores, provavelmente, a lei perecia de efetividade. Ele não obteria dos demais fornecedores da cadeia produtiva os documentos necessários e o benefício não lhe seria conferido, não se alcançado a finalidade da lei – estímulo às empresas industriais que destinem seus produtos à exportação, melhorando nossa balança comercial. Assim, não consigo vislumbrar outra base que não a última operação, mesmo que a lei tenha reconhecido que o crédito tem por finalidade desonerar o produto exportado das contribuições sociais que incidiram em toda a cadeia produtiva. Concluo, que a opção legislativa se deu por impossibilidade fática. Daí a parte final do artigo 3º:

*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.*

Lembro de uma experiência análoga quanto a essa característica no âmbito das contribuições previdenciárias. Até que fosse extinta, vigeu até 20/11/98 a responsabilidade solidária do contratante de serviços por cessão de mão de obra sobre a remuneração dos segurados empregados. A responsabilidade pela obrigação tributária era do contratante, ao menos que ele comprovasse que o contratado recolheu as contribuições previdenciárias sobre a

mão de obra cedida. Como havia alguma subjetividade em se considerar o serviço sujeito ou não a essa sistemática de responsabilidade solidária, o contratante, ao considerar que não, deixava de tomar as providências para elidir sua responsabilidade solidária e, conseqüentemente, a fiscalização, sem antes verificar se a obrigação já havia sido adimplida pelo contratado, constituía o crédito tributário correspondente sobre o contratante. Como o contratado não tinha qualquer obrigação de fornecer ao contratante os documentos que comprovassem o recolhimento das contribuições previdenciárias e elidissem a responsabilidade solidária permanecia inerte. O que não raras vezes configurava o “bis in idem”: cobravam-se do contratante contribuições previdenciárias já recolhidas pelo contratado. Segue transcrição do texto legal:

*Lei nº 8.212/91:*

*Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.1997)*

*§ 3º A responsabilidade solidária de que trata este artigo somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.032, de 28.4.1995).*

Essa breve síntese de um paradigma teve apenas a finalidade de noticiar a dificuldade de se atribuir ao particular o ônus de obter documentos ou informações de terceiros. Obrigação ainda mais agravada quando esse terceiro está distante, como é o caso daqueles que participam do início da cadeia produtiva em relação ao produtor-exportador.

Por tudo, portanto, entendo que o fato de se empregar como base de cálculo os insumos adquiridos na última etapa é insuficiente para se concluir que essa escolha do legislador implica afirmar que somente quando incidirem PIS/PASEP e COFINS na última etapa se reconhecerá o direito do produtor-exportador, como impuseram os atos normativos guerreados. Reafirmo nessa oportunidade que o direito não se confunde com a sua expressão material.

PERCENTUAL DE INCIDÊNCIA - RECONHECIMENTO DAS ETAPAS ANTERIORES:

Antes da análise dos demais artigos da lei, ainda há o parágrafo 1º, pertinente à nossa análise. Também houve alteração quanto ao percentual incidente para apuração do crédito. Na exposição de motivos está claro que na nova sistemática instituída através da MP nº 948, de 23/03/95 não só a última operação é relevante. Acontece que diante da inviabilidade prática de se identificarem todos os valores de PIS/PASEP e COFINS que oneraram o produto exportado, chegou-se, com apelo à razoabilidade, às duas últimas etapas; daí o percentual de 5,37% (2,65 + 2,65 + 2,65\*2,65). Nada obstaría que fossem consideradas três etapas ou mais; porém, o problema para o legislador era que, sendo qual fosse a escolha, não se chegaria ao valor preciso do crédito, pois que ele é presumido e, portanto, seu cálculo aferido. Procurou

então, como bem indicou na exposição de motivos, uma opção que conferisse objetividade, independentemente da realidade fática, e fosse razoável. Assim, recaiu sobre as duas últimas etapas o cálculo do benefício. O texto é claro quanto ao reconhecimento de todas as etapas anteriores e que a escolha das duas últimas para aferição do percentual se deu apenas por apelo à razoabilidade, verbis:

*"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%..."*

*Lei nº 9.363/96:*

*Art. 2º (...)*

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

*MP nº 674/94:*

*Art. 3º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 2,65% sobre a base de cálculo definida no art. 2º.*

Importante destacar a segurança jurídica que confere a louvável escolha feita pelo legislador. Não exercesse ele mesmo a discricionariedade para cálculo do crédito presumido, preferindo confiá-la ao administrador no caso concreto, o valor do benefício seria aferido com subjetividades e desproporcionalidades, algumas vezes excessivas outras mitigadas, mas sempre oscilantes ao sabor dos ventos.

Ao limitar o cálculo do crédito (ênfatisa-se mais uma vez que nessa parte da abordagem se está analisando apenas a quantificação do crédito e não o reconhecimento do direito) às duas últimas etapas, de fato se criou uma presunção absoluta, *juris et de jure*. Isto porque, da mesma forma que se procurou facilitar o cálculo do crédito presumido, também ficou vedado ao beneficiário buscar demonstrar que suportou maior ônus. O percentual foi fixado em 5,37%, correspondente a duas etapas, independentemente da dimensão real da cadeia produtiva.

#### RESTITUIÇÕES E COMPENSAÇÕES DE PIS/PASEP ou COFINS: PREVALÊNCIA SOBRE O CRÉDITO PRESUMIDO

No último dos dispositivos da lei obriga-se o produtor-exportador a estornar seus créditos correspondentes aos valores já restituídos ao fornecedor ou por ele compensados. Segue transcrição:

*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.*

É importante aqui se identificar qual seria a origem desse eventual crédito do fornecedor apontado no dispositivo. Entendo que possa decorrer de qualquer outro direito relativo a PIS/PASEP ou COFINS já existente ou que venha a ser criado, exceto do crédito

presumido instituído pela lei sob comento. Isto porque o artigo 1º o atribuiu exclusivamente ao produtor-exportador: *"A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados"*. Como se sabe, qualquer espécie de renúncia fiscal somente pode ser concedida ao beneficiário através de lei, nos termos do artigo 150, §6º da Constituição Federal: *"Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g."* E, decisivamente, não foi a Lei nº 9.363/96 que reconheceu algum direito ao fornecedor.

Também não se diga que o direito do fornecedor decorra de liberalidade do produtor-exportador, como vem sendo justificado por alguns. Não há autorização legislativa nesse sentido e qualquer convenção entre as partes desvirtuaria a finalidade do benefício, além de dificultar ao fisco a verificação do cumprimento das condições necessárias para seu gozo. Como, por exemplo, as previstas no artigo 11 da Instrução Normativa SRF nº 23, de 13/03/1997: a apresentação pelo produtor-exportador de demonstrativo com várias informações necessárias para que o fisco examine a correção dos cálculos realizados na apuração do crédito presumido, principalmente sobre as exportações. Acontece que o fornecedor somente dispõe de informação sobre as vendas efetuadas, nada conhecendo sobre as exportações por parte do adquirente. Portanto, esse eventual direito do fornecedor apenas poderia ser comprovado através de outro processo, com as informações de que dispõe.

Acrescenta-se, ainda, que o artigo 4º deixa claro que somente na impossibilidade de utilização do crédito através de compensação é que cabe a restituição: *Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente*. Ora, se para o produtor-exportador a restituição somente é cabível excepcionalmente, não seria ao fornecedor que essa modalidade de utilização do crédito poderia, ordinariamente, ser deferida.

O que se pode concluir do artigo 5º é que o crédito presumido a que tem direito o produtor-exportador é preterido por qualquer outro que também se refira a PIS/PASEP ou COFINS. Um crédito relativo a essas contribuições sociais a que tenha direito o fornecedor prevalece sobre o crédito presumido do produtor-exportador. Dessa preterição do crédito presumido, conforme o artigo 5º, implica o estorno pelo produtor-exportador do valor corresponde ao direito do fornecedor.

Não vejo também como dispositivo incompatível com a atual regra-matriz do crédito presumido. O fornecedor é o contribuinte de PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre sua receita bruta decorrente das aquisições pelo produtor-exportador. É possível que, em razão de algum benefício fiscal, as contribuições sociais recolhidas sejam restituídas ao fornecedor. Neste caso, já tendo sido repassados os tributos ao produtor-exportador, compôs a base de cálculo do crédito presumido. O reconhecimento do direito à restituição ao fornecedor simultaneamente com o ressarcimento ao produtor-exportador implicaria dupla renúncia fiscal sobre às mesmas contribuições sociais, daí a preterição do último em favor do primeiro. A solução encontrada pelo legislador foi através do estorno dos valores restituídos ou compensados, reduzindo o crédito presumido calculado, conforme a parte final: *"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”.*

Na sistemática instituída pela MP nº 674/94, há expressões em seu artigo 5º, §2º que corrobora com essa conclusão: “A eventual restituição das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições **que serviram** à comprovação prevista neste artigo... implica a imediata devolução, por parte do exportador beneficiário do crédito, **do valor correspondente à restituição ou compensação**”. Como se sabe, o produtor-exportador era obrigado a comprovar o recolhimento das contribuições pelo fornecedor. As duas expressões destacadas no texto, sutilmente, trazem uma idéia de distância entre a origem do direito do fornecedor e o crédito presumido do produtor-exportador.

Tudo aqui exposto visou refutar as alegações em contrário; entretanto, para a situação sob exame, quando não incide PIS/PASEP e COFINS na venda ao produtor-exportador nenhum direito assiste ao fornecedor, não se lhe aplicando o disposto no artigo 5º da lei.

#### JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, consolidada em suas duas turmas de direito público, reconhece o direito da recorrente.

Uma vez reconhecido que resulta de toda a cadeia produtiva, o crédito presumido persiste mesmo quando não incidam PIS/PASEP e COFINS na última etapa. Agora, não se poderia reconhecer o direito ao crédito se essas contribuições sociais não tenham incidido em quaisquer das etapas anteriores. Foi através do voto da Insigne Ministra Eliana Calmon que encontrei a resposta para esse questionamento que ainda restou após a abordagem até aqui desenvolvida:

*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 EOUTRO(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.*

De fato, mesmo ao produtor rural pessoa física, que mais próximo está do estado natural das coisas, é repassado o ônus fiscal relativo às contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta de seus fornecedores. Como adverte a Eminente Ministra: *“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...”*

Somente o mais primitivo dos homens acreditaria que o alimento por ele consumido é produto tão somente: da terra, da chuva, da semente e do labor. A realidade não é essa e decorre da percepção natural dos fatos sendo, portanto, notória (artigo 334 do Código de Processo Civil: *“Não dependem de prova os fatos: I - notórios;...”*). Sem as ferramentas do arado e a fertilização da terra não seria possível a produção no campo.

Superado o último dos requisitos, não vejo como se negar o direito do produtor-exportador ao crédito presumido, em razão da não incidência de PIS/PASEP e COFINS nas vendas pelos seus fornecedores diretos.

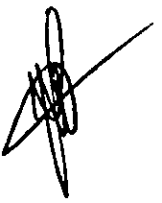
## COMBUSTÍVEIS E ENERGIA ELÉTRICA

A divergência cinge-se à inclusão ou não na base de cálculo do crédito presumido de IPI, como ressarcimento da COFINS e do PIS/PASEP, dos custos industriais com energia elétrica e de combustíveis.

## DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Como se sabe, o Princípio Constituição da Legalidade impõe como dever aos agentes públicos que não somente proceda em consonância com as leis, mas também que somente atue quando autorizado pelo ordenamento jurídico. Melhor dizendo, não tem a liberdade de fazer o que lhe convém apenas pela ausência de norma proibitiva, mas somente fazer o que a lei autoriza ou determina, como bem explica o Professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto<sup>4</sup>:

*“...o princípio atua como uma reserva legal absoluta, à qual está adstrito todo o Estado, por quaisquer de seus entes, órgãos e agentes, mesmo delegados, de só agir quando exista uma lei que a isso o determine, ...”*



<sup>4</sup> MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Curso de Direito Administrativo: Parte Introdutória, Parte Geral e Parte Especial. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, 14ª edição, página 82.

O Princípio da Legalidade tem previsão no artigo 37, “caput” da Constituição Federal:

*Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:*

*(...)*

Deve-se, portanto, a partir de então, pesquisar no ordenamento jurídico a existência de norma autorizativa para o direito alegado pelo interessado.

#### DA REGRA-MATRIZ

O primeiro dos dispositivos da lei trata de instituir o benefício fiscal, motivá-lo e delimitar seus contornos. Quanto à matéria sob exame, de fato, há um único conteúdo semântico a ser extraído da interpretação gramatical. Integram a base de cálculo os valores relativos somente às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, a serem utilizados no processo produtivo. Segue transcrição:

*Lei nº 9.363/96:*

*Art. 1ª 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. 3ª (...)*

*Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.*

#### DA INTERPRETAÇÃO

Assim, tratando de pesquisar os sucessivos regulamentos do IPI, constatamos que matéria-prima e produto intermediário são os bens que, embora não se integrando ao novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no conceito de ativo permanente (art. 147, I do RIPI/98, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 e art. 164, I, do RIPI/2002).

Sobre a expressão “consumidos no processo de industrialização”, desde o Parecer Normativo CST n.º 65/79, publicado no DOU de 06/11/79, abaixo transcrito, para que possam ser considerados matéria-prima ou material intermediário, os insumos precisam satisfazer os seguintes requisitos:

a) devem ser consumidos, isto é, sofrido desgaste, dano ou perda de suas propriedades físicas ou químicas como decorrência de um contato físico e direto com o produto em fabricação; e

b) não podem estar compreendidos no ativo permanente.

"(...)

*10.1 - Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.*

*10.2 - A expressão "consumidos" sobretudo levando-se em conta que as restrições imediata e integralmente, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.(...)*

De fato, a energia elétrica e os combustíveis utilizados como força motriz no processo produtivo não integram o produto final e nem mesmo sobre ele incidem, o que lhes afasta dos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do benefício tratado.

Por fim, quanto à previsão na Lei nº 10.276/2001 que o custo com a energia elétrica e os combustíveis utilizados no processo produtivo integram a base de cálculo do incentivo, nada altera o entendimento ora exposto. Isto porque a referida lei apenas tratou de instituir modalidade alternativa do incentivo em questão, com regras próprias distintas das estabelecidas na Lei nº 9.363/96.

Inclino-me até mesmo a considerar que a Lei nº 10.276/2001 confirma nosso entendimento, contrário ao interessado. Faz parte das regras alternativas uma base de cálculo mais ampla, com os custos de energia elétrica e de combustíveis, a fim de se compensar a redução do percentual de incidência. Fica como opção do interessado a escolha de uma regra ou outra: a primeira, com prestígio do percentual de incidência em detrimento da base de cálculo; a segunda, com um alargamento da base para compensação da redução do percentual.

Além de estatuir regras alternativas, a Lei nº 10.276/2001 acabou por manifestar também uma finalidade interpretativa no sentido de impedir a inclusão na base de cálculo dos custos com energia elétrica e com combustíveis, quando permanece o interessado gozando o benefício sob o regime instituído pela Lei nº 9.363/96, *in verbis*:

*Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de*

*Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.*

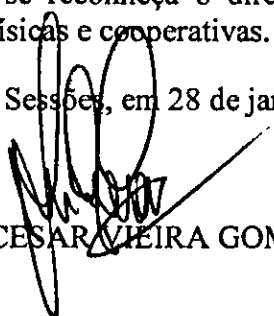
*§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:*

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

A expressão “bem assim” confirma que energia elétrica e combustíveis não são matérias-primas ou produtos intermediários e, portanto, não devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido regido pelas regras da Lei nº 9.363/96.

Em razão do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso do contribuinte para que se reconheça o direito ao crédito presumido de IPI corresponde às aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

Sala das Sessões, em 28 de janeiro de 2008

  
JULIO CESAR VIEIRA GOMES

