



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

Processo nº 10980.004376/2001-40
Recurso nº 201-133.288 Especial do Contribuinte
Matéria IPI
Acórdão nº 02-03.321
Sessão de 01 de julho de 2008
Recorrente IMCOPA - IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI
PERÍODO DE APURAÇÃO: 31/12/1999 a 31/12/1999

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. Integra a base de cálculo do crédito presumido de IPI o valor referente ao crédito relativo aos insumos adquiridos de cooperativas e pessoas físicas.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. 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 do Sujeito Passivo Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso do contribuinte quanto a matéria “aquisições de pessoas físicas e cooperativas” e por unanimidade de votos (vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim, Henrique Pinheiro Torres, Elias Sampaio Freire e Gilson Macedo Rosenberg Filho), NEGAR provimento ao recurso quanto a matéria “inclusão dos gastos com combustíveis e energia elétrica na base de cálculo do ressarcimento do IPI”. Ausente o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto.


ANTONIO PRAGA-Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 25/07/2008

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Praga Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim, Henrique Pinheiro Torres, Elias Sampaio Freire, Julio César Vieira Gomes, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Dalton César Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martinez Lopez, Gileno Gurjão Barreto, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório

Trata-se de recurso(s) especial(ais), interposto(s) pela(s) IMCOPA - IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA., com fulcro no art. 7º, inciso II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 47 de 2008, que foi admitido em relação à(s) seguinte(s) matéria(s): quanto às aquisições de pessoas físicas e/ou cooperativas; - quanto ao cômputo ou não dos combustíveis na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Na sessão plenária de 25/05/06, a PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES julgou o Recurso Voluntário nº 201-133288, interposto por IMCOPA - IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA. e decidiu: *"Deu-se provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: I) negou-se provimento: a) pelo voto de qualidade, quanto ao crédito relativo aos insumos adquiridos de cooperativas e pessoas físicas. Vencidos os Conselheiros Fabíola Cassiano Keramidas (Relatora), Gileno Gurjão Barreto, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e Gustavo Vieira de Melo Monteiro. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Antonio Francisco; b) por maioria de votos, quanto ao crédito relativo a combustíveis utilizados nos maquinários. Vencidos os Conselheiros Fabíola Cassiano Keramidas (Relatora), Gileno Gurjão Barreto e Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Antonio Francisco; e c) por unanimidade de votos, quanto à aquisição de mercadorias exportadas sem industrialização e quanto às vendas de mercadorias no mercado interno; e II) por unanimidade de votos, deu-se provimento quanto à glosa relativa à importação de insumos utilizados no processo produtivo, por não ter havido a importação."*

A decisão foi formalizada no Acórdão nº 201-79318, da relatoria do Conselheiro Fabíola Cassiano Keramidas, cuja ementa abaixo se transcreve:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente as aquisições de insumos de contribuintes da Cofins e do PIS geram direito ao crédito presumido concedido como ressarcimento das referidas contribuições, pagas no mercado interno.

CRÉDITO PRESUMIDO. COMBUSTÍVEIS. MERCADORIAS REVENDIDAS. REVENDAS NO MERCADO INTERNO.

Somente é admissível a inclusão, na base de cálculo do incentivo, de valores relativos a aquisições de matérias-primas, materiais de embalagem e produtos intermediários. Em relação à glosa relativa à importação de insumos, não há prova nos autos de que efetivamente tenha ocorrido qualquer importação. Quanto às aquisições para comercialização no mercado interno, há de ser mantida a glosa nos

cálculos, visto não representar valor passível de crédito de IPI. No mesmo sentido, mantém-se a glosa de valores relacionados aos custos de aquisição de mercadoria destinada à exportação direta, sem que sofra processo industrial, realizado pela recorrente..

É sucinto o Relatório.

Voto

Conselheiro ANTONIO PRAGA

Recurso preenche condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS

Acerca dessa matéria, sigo a jurisprudência atual desta Turma, no sentido de computar na base de cálculo do crédito presumido de IPI, as aquisições efetuadas por pessoas físicas e/ou cooperativas. Para tanto, adoto os fundamentos e a conclusão do Conselheiro Júlio César Vieira Gomes, relator do voto condutor no Acórdão nº CSRF/02-02.883 , de 28 de janeiro de 2008, que bem respaldam minhas razões de decidir:

"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 atualidade¹:

"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;

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

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"².

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 Larenz³ 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:

² ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osório. "Interpretação conforme a Constitucional e Direito Tributário". São Paulo: Dialética, 2002, p. 74.

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

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 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 n° 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 n°s 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 n°s 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. Dai, 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 n° 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 alcançando 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 n° 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.5ª A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1ª, 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 regramatriz 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, conclui 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."

Dessa forma, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela inclusão de insumos adquiridos de não contribuintes no cômputo da base de cálculo do crédito presumido do IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - COMBUSTÍVEIS

Acerca dessa matéria, sigo a jurisprudência pacífica desta Turma, no sentido de não computar na base de cálculo do crédito presumido de IPI, as aquisições com combustíveis, por não se constituírem em matéria-prima, a teor da legislação do IPI. Para tanto, adoto os fundamentos e a conclusão do Conselheiro Antonio Bezerra Neto, relator do voto conduto no Acórdão nº CSRF/02-02.470, de 16 de outubro de 2006, que bem respaldam minhas razões de decidir:

"O crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento da COFINS e do PIS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas,

produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, tem sua forma de cálculo prevista na Lei nº 9.363/96 e na Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997. Tal Portaria, juntamente com a IN SRF nº 23/97, que igualmente dispunha sobre o benefício, preceituava de modo expresso que "os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI".

Por sua vez, o art. 147, I do RIIPI/98 (Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998), bem como o art. 164, I, do RIIPI/2002, incluiu no conceito de matéria-prima e produto intermediário os bens que, embora não se integrando ao novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no conceito de ativo permanente.

É de se destacar que a discussão sobre o alcance da expressão "consumidos no processo de industrialização", há muito já foi equacionada no âmbito da Secretaria da Receita Federal por meio do Parecer Normativo CST n.º 65/79, publicado no DOU de 06/11/79, do qual se extrai os seguintes excertos que muito bem resumem a questão:

"(...)

10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens hão 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 desbaste, 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. (...)"(destaquei)

Como se vê, a posição da Secretaria da Receita é bem clara, no sentido de que, para que possam ser considerados como matéria-prima ou material intermediário, em sentido amplo, os insumos precisam satisfazer os seguintes requisitos: 1) devem ser consumidos (assim entendido, além do consumo normal, também o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas) em decorrência de uma ação (contato físico) direta com o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida. Frise-se que tal contato deve ser direto, como deixa bem claro o item 11.1 do PN 65/79; 2) não podem ser partes nem peças de máquinas e, finalmente, não podem estar compreendidos no ativo permanente.

Cabe salientar antes de mais nada que dúvidas não há de quão importantes são os combustíveis para qualquer processo produtivo, por fazer o papel de força motriz necessária à operação das máquinas e

equipamentos. Isso não se discute. No entanto, agiu com irreparável correção a autoridade fiscal ao subtrair do cálculo do favor fiscal em exame a parcela relativa a tais combustíveis (óleo combustível e carvão), porque tais insumos não se subsumem ao conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem fixado pela legislação, analisada nos itens 13. a 23, especialmente no Parecer Normativo CST nº 65, de 06 de novembro de 1979.

A vedação para utilização dos combustíveis na base de cálculo do benefício também já aparecia literalmente no item 13 do PN CST nº 181/74 quando esclareceu que não abrangeria os "produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento".

Assim, além das matérias-primas, produtos intermediários "stricto-sensu" e material de embalagem que se integram ao produto final, o direito ao crédito também é garantido nas aquisições de outros bens, desde que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação(ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização), alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

O fato é que os combustíveis utilizados no processo produtivo da recorrente não se consomem a partir de um contato direto com o produto fabricado. Daí a razão pela qual não podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido do IPI, não sendo considerada matéria-prima ou produto intermediário, nos termos da legislação pertinente."

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso do contribuinte quanto a matéria "aquisições de pessoas físicas e cooperativas" e NEGAR provimento ao recurso quanto a matéria "inclusão dos gastos com combustíveis e energia elétrica na base de cálculo do ressarcimento do IPI".

É assim como voto.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 2008.



ANTONIO PRAGA