



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

**Processo n°** 11041.000465/2002-71  
**Recurso n°** 138.036 Voluntário  
**Matéria** Crédito Presumido  
**Acórdão n°** 202-18.854  
**Sessão de** 12 de março de 2008  
**Recorrente** BÊ COMÉRCIO, INDÚSTRIA, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO S/A  
(nova denominação: Pampeano Alimentos S/A)  
**Recorrida** DRJ em Santa Maria - RS

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

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS.

Não se incluem na base de cálculo do incentivo os insumos que não sofreram a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins na operação de fornecimento ao produtor-exportador.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

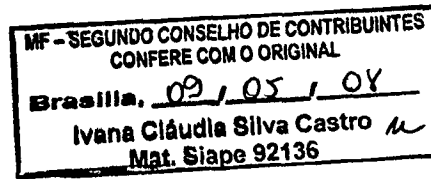
ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Gustavo Kelly Alencar, Ivan Allegretti (Suplente) e Antônio Lisboa Cardoso. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM  
Presidenter

  
ANTONIO ZOMER  
Relator-Designado

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 09/05/08  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siape 92136

Participaram, ainda, do presente julgamento, as Conselheiras Maria Cristina Roza da Costa e Nadja Rodrigues Romero.



## Relatório

Trata-se de análise de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, autorizado pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, do valor da contribuição para o PIS e da Cofins, incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, no 3º trimestre de 2002, sob o regime alternativo, instituído pela Medida Provisória nº 2.002-1, de 26 de julho de 2001, convertida na Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001.

Por bem expor a matéria, reproduzo o relatório que acompanha a decisão recorrida:

*“O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido de IPI, autorizado pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor das contribuições para o PIS e a Cofins, incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, no 3º trimestre de 2002, no valor de R\$ 3.345.654,08, sob o regime alternativo, instituído pela Medida Provisória nº 2.002-1, de 26 de julho de 2001, convertida na Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001.*

*1.1 De acordo com o Termo de Informação Fiscal CP nº 001/2003, anexado aos autos às folhas 69 a 73, conclui que o requerente, no período em questão, teria direito a ressarcimento de, tão-somente, R\$ 3.297.308,17. A glosa de R\$ 48.345,91 deveu-se às seguintes irregularidades e ajustes:*

*- exclusão do valor referente às aquisições de rótulos de fornecedor imune às contribuições que o benefício visa a ressarcir;*

*- ajuste, no valor dos estoques, para expurgar a parcela correspondente ao valor dos insumos que não sofreram a incidência das contribuições para o PIS e da Cofins, e;*

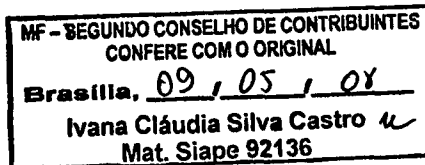
*- exclusão do valor referente às aquisições de insumos a produtores rurais, sem incidência das mesmas contribuições.*

*1.2- O Delgado da Receita Federal em Santana do Livramento – RS acolheu as conclusões do referido Termo e deferiu o ressarcimento conforme proposto, nos termos do Despacho Decisório da folha 75.*

*2- Regularmente intimado da decisão (A.R., fl. 203), mas irredimido, o requerente formulou a reclamação das folhas 204 a 226, subscrita por procurador devidamente habilitado nos autos (instrumento de mandato nas folhas 227 a 238) e instruída com os documentos das folhas 259 a 267. Após sintetizar da demanda e dissertar sobre o benefício fiscal, combate o indeferimento parcial de seu pleito com os seguintes termos:*

*- não há, no Termo que amparou o Despacho Decisório, qualquer preceito legal que embase a glosa efetuada;*

*- os rótulos fornecidos por Sociedade Vicente Pallotti não se configuram em produto oriundo da atividade rural;*



- a Sociedade Vicente Pallotti é contribuinte para o PIS e, além disso, adquire matérias-primas que sofrem a incidência das contribuições;

- a Instrução Normativa SRF nº 69, de 6 de agosto de 2001, não pode introduzir restrição que a Lei 9.363, de 1996, não previu, referindo-se às aquisições de insumos oriundos da atividade rural;

- as disposições constantes dos arts. 2º, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 23, de 13 de março de 1997, e 5º, § 2º, da IN-SRF nº 69, de 2001, usurpam atribuições constitucionais do Poder Legislativo e ofendem o princípio da legalidade;

- a Lei nº 10.276, de 2001, também não previu a restrição.

Citando e transcrevendo ementas de julgados do Segundo Conselho de Contribuintes, requer:

- em sede de preliminar, que seja reconhecida a improcedência do Termo de Informação Fiscal CP nº 001/2003 e, em conseqüência, a reforma do Despacho Decisório, para a restituição do valor glosado, haja vista (1) não haver preceito legal hábil a sustentar a glosa; (2) que os rótulos fornecidos pela Sociedade Vicente Pallotti não são produtos oriundos da atividade rural, e; (3) que tal Sociedade é contribuinte do PIS e adquire insumos tributados por ambas as contribuições que o benefício visa a ressarcir, ou;

- alternativamente, que seja reconhecida a improcedência do Termo de Informação Fiscal CP nº 001/2003 e, em conseqüência, a reforma do Despacho Decisório, para a restituição do valor glosado, haja vista que não há, na IN-SRF nº 69, de 2001, amparo para o procedimento da Fiscalização, e, ainda que houvesse, uma IN não pode inovar texto legal."

Por meio do Acórdão nº 18-6.079, os Membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a Manifestação de Inconformidade das fls. 204 a 226, ratificando o Despacho Decisório da DRF em Santana do Livramento – RS. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002*

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE MATÉRIAS-PRIMAS A ENTIDADES IMUNES E ORIUNDAS DA ATIVIDADE RURAL.**

*Não se computa, no cálculo do crédito presumido, o valor das aquisições de insumos que não tenham sido gravadas com as contribuições que o benefício visa a ressarcir.*

*Solicitação indeferida".*

Inconformada, a interessada apresenta recurso, no qual, em síntese e fundamentalmente, aduz:

- que, (sic) ... *“não se conformando com o auto de infração, referente ao Processo nº 11041.000465/2002-71 ... apresentar seu recurso, pelos motivos que se seguem (fl. 285).”*;

- a fiscalização procedeu ao recálculo dos ressarcimentos referentes aos anos entre 1998 e 2002, com relação às aquisições de rótulos do fornecedor Sociedade Vicente Pallotti (sic), *“resultando na lavratura do presente auto de infração, correspondente ao processo administrativo nº 11041.000462/2002-71.”*;

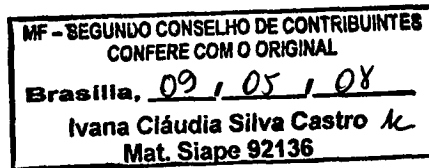
- que os rótulos vendidos pela “Sociedade Vicente Pallotti” foram tributados pela Cofins e contribuição ao PIS/Pasep, e (sic) *“conforme a fiscalização por ser ela imune, foram incorporadas ao preço de venda e pagos na aquisição dos mesmos.”*;

- traz jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes a respeito do crédito presumido – aquisições de pessoas físicas e não contribuintes.

Pede, ao final (sic), *“seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal referente ao processo administrativo n. 11041.000465/2002-71.”*

É o Relatório





## Voto Vencido

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de pedido de ressarcimento em que apenas parte do pleito foi indeferido pela fiscalização. A glosa levou em conta as supostas irregularidades:

*“- exclusão do valor referente às aquisições de rótulos de fornecedor imune às contribuições que o benefício visa a ressarcir;*

*- ajuste, no valor dos estoques, para expurgar a parcela correspondente ao valor dos insumos que não sofreram a incidência das contribuições para o PIS e da Cofins, e;*

*- exclusão do valor referente às aquisições de insumos a produtores rurais, sem incidência das mesmas contribuições.”*

Entendeu a decisão recorrida que:

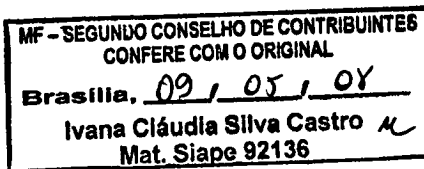
*“Nos termos da legislação de regência do crédito presumido do IPI, somente as aquisições de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), que tenham sido, efetivamente, gravadas com as contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, podem ser incluídos no cálculo do benefício, como se observa pela redação do art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, transcrito aqui, para maior clareza. (...)”*. Grifos não do original.

Em primeiro lugar, equivoca-se a interessada quando se refere ao processo como sendo “auto de infração”. A matéria aqui tratada diz respeito à glosa de crédito presumido decorrente de pedido de ressarcimento de IPI (Portaria nº 38/97).

Consta dos autos que a interessada tem como objeto social *“a industrialização e exploração da carne e de todos os derivados; a exploração de indústrias relacionadas com produtos animais e florestais; b) a importação e exportação de matérias primas, produtos e sub-produtos relacionados ou não com as suas atividades; ...”*

A decisão recorrida negou, com relação ao primeiro item, *“- exclusão do valor referente às aquisições de rótulos de fornecedor imune às contribuições que o benefício visa a ressarcir”*, sob a seguinte fundamentação:

*“Quanto à exclusão do valor das aquisições de rótulos ao fornecedor ‘Sociedade Vicente Pallotti’, a Defesa equivoca-se quanto ao seu fundamento. Tal ajuste não se deu pelo fato de se tratar de produto da atividade rural (que, evidentemente, não é). Tal glosa deveu-se à condição de não contribuinte das contribuições que o CP visa a ressarcir, o que faz com que suas vendas não estejam gravadas com essas contribuições. Prova está em que, consultando-se o sistema SINAL10, que resume os pagamentos efetuados pelo contribuinte, por*



*código de receita, verifica-se que não há recolhimentos nos códigos 2172 (Cofins), 8109 (PIS Faturamento) e 3885 (PIS Receita Operacional) para o CNPJ 95.602.942/0019-85 no período em referência.*

*Nos termos da legislação de regência do crédito presumido do IPI, somente as aquisições de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), que tenham sido, efetivamente, gravadas com as contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, podem ser incluídos no cálculo do benefício, como se observa pela redação do art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, transcrito aqui, para maior clareza:*

*'Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.'*

Portanto, passo a analisar as supostas irregularidades como sendo decorrentes de uma mesma matéria: se as aquisições não tributadas integram ou não o cálculo do incentivo fiscal de IPI.

A matéria, assim posta, é bastante conhecida deste Eg. Conselho de Contribuintes. Diz respeito à glosa correspondente à exclusão da base de cálculo de insumos adquiridos de não contribuintes de PIS e da Cofins.

Muito embora o assunto já se encontre analisado de forma favorável aos contribuintes, pelo Judiciário, a matéria não encontra ainda uma posição tranqüila no âmbito dos Conselhos de Contribuintes.

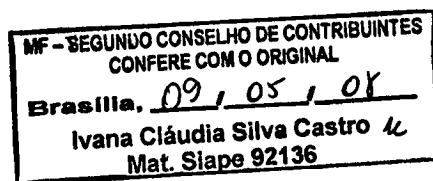
Desta forma, penso ser pertinente trazer as conclusões do respeitável doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira em trabalho divulgado em 2000, quando o assunto era ainda novidade.<sup>1</sup> Para melhor clareza, peço vênias para reproduzir as suas conclusões como se minhas fossem:

***"VII - CONCLUSÃO: AS AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS INTEGRAM O CÁLCULO DO INCENTIVO, SENDO ILEGAIS AS INSTRUÇÕES NORMATIVAS FAZENDÁRIAS EM CONTRÁRIO.***

*De tudo se conclui que as aquisições de insumos que não tenham sofrido a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS também integram a determinação da base de cálculo do crédito presumido a que alude a Lei n. 9363.*

*Isto porque, e em síntese:*

<sup>1</sup> Em 20/06/200, sob o título: Crédito presumido de ipi para ressarcimento de PIS e COFINS - direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas.



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

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

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

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

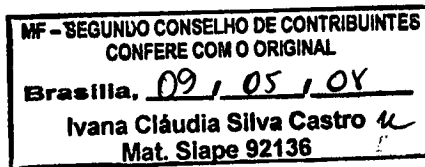
- o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras, e não se confunde com restituição de contribuições, não havendo, assim, razão para exigir a incidência de contribuições para que uma aquisição de insumos seja integrada ao respectivo cálculo;

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

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

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

- tudo isto é confirmado pelas regras de hermenêutica, que excluem a interpretação pela literalidade da norma legal e a consideração de apenas um dispositivo isolado das demais normas da mesma lei e do ordenamento jurídico, que exigem resultado derivado da interpretação que seja coerente com os objetivos da lei, que excluem resultado



*ilógico e de realização impossível, e que requerem o emprego de todos os métodos de exegese, notadamente o sistemático, o teleológico e o histórico;*

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

*Em vista disso tudo, conclui-se de modo inarredável que carecem de base legal o parágrafo 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF n. 23/97 (que limita o crédito às aquisições feitas à pessoas jurídicas e que tenham sido tributadas) e o art. 2º da Instrução Normativa SRF n. 103/97 (que exclui as aquisições feitas à cooperativas).”*

O Superior Tribunal de Justiça também tem se manifestado nesse sentido, conforme, a título de exemplo, noticia o Recurso Especial nº 529.578-SC (2003/0072619-9).<sup>2</sup> Também a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF vem reiteradamente se pronunciando nesse sentido<sup>3</sup>, motivo pela qual penso acertado o entendimento externado pela recorrente.

#### CONCLUSÃO:

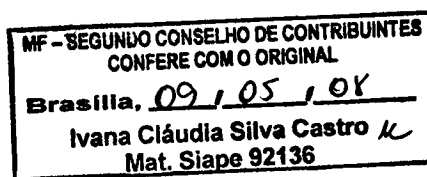
Em face ao acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário de forma a reconhecer o direito SOBRE AS AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS À INTEGRAÇÃO NO CÁLCULO DO INCENTIVO FISCAL DE IPI.

Sala das Sessões, em 12 de março de 2008.

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

<sup>2</sup> Revista Dialética de Direito Tributário nº 128, p. 225.

<sup>3</sup> CSRF/02-01.666 e CSRF/02-01.653, informação extraída do sites dos Conselhos de Contribuintes.



## Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Designado

A matéria objeto do presente litígio resume-se à possibilidade, ou não, da inclusão, na base de cálculo do crédito presumido do IPI, para ressarcimento da contribuição para o PIS e da Cofins, dos insumos adquiridos de não-contribuintes destas contribuições.

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

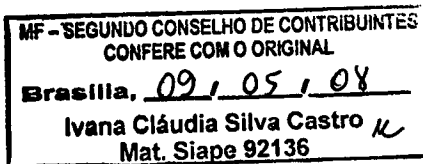
O art. 1º da Lei nº 9.363/96 dispõe que o crédito presumido tem natureza de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para a utilização no processo produtivo, *verbis*:

*“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares 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.” (negritei)*

O Crédito Presumido é um benefício fiscal, e sendo assim, a sua lei instituidora deve ser interpretada restritivamente, a teor do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Com efeito, tratando-se de normas nas quais o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. Nesse sentido, Carlos Maximiliano, discorrendo sobre a hermenêutica das leis fiscais, ensina:

*“402 – III. O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos.”<sup>4</sup>*

<sup>4</sup> *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, pp. 333/334.



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

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

Há quem sustente que o percentual de cálculo do incentivo (5,37%) é superior ao empregado no cálculo das contribuições que visa ressarcir e que, por isso, o incentivo alcançaria todas as aquisições, inclusive aquelas que não sofreram a incidência das referidas contribuições. Entretanto, o fato de o crédito presumido visar a desoneração de mais de uma etapa da cadeia produtiva não autoriza que se interprete extensivamente a norma, concedendo o incentivo a todas as aquisições efetuadas pelo contribuinte. Alfredo Augusto Becker, ao se referir à interpretação extensiva, assim se manifestou:

*“... na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha.”<sup>5</sup> (negritei)*

Ora, se a interpretação extensiva cria regra jurídica nova, é claro que sua aplicação é vedada pelo art. 111 do CTN, quando se trata de incentivo fiscal. Assim, não há como ampliar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363/96, que limita expressamente o incentivo fiscal ao ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições do produtor-exportador, não o estendendo a todas as aquisições da cadeia comercial do produto.

Desta forma, se em alguma etapa anterior da cadeia produtiva do insumo houve o pagamento de PIS e de Cofins, o ressarcimento tal como foi concebido não alcança esse pagamento específico. Se fosse assim não haveria necessidade de a norma especificar que se trata de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, ou, o que dá no mesmo, incidentes sobre as aquisições do produtor-exportador.

Reforça tal entendimento o fato de o art. 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor-exportador quando houver restituição ou compensação da contribuição para o PIS e da Cofins pagas pelo fornecedor de matérias-primas na etapa anterior, ou seja, o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor que obteve a restituição ou compensação dos referidos tributos.

Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo na hipótese em que a contribuição paga pelo fornecedor foi-lhe, posteriormente, restituída, não se pode utilizar, no cálculo do incentivo, as aquisições em que este mesmo fornecedor não arca

<sup>5</sup> *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

com o tributo na venda do insumo. Pensar de outra forma levaria à conclusão absurda de que o legislador considera, no cálculo do incentivo, o valor dos insumos adquiridos de fornecedor não-contribuinte, que não pagou a contribuição, e nega esse direito quando há o pagamento com posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria direito ao incentivo sem que houvesse o ônus do pagamento da contribuição e na segunda não.

Ressalte-se, ainda, que a norma incentivadora também prevê, em seu art. 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor-exportador.

A vinculação legal da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que devem ser consideradas, no cálculo do incentivo, somente as aquisições de insumos que sofreram a incidência direta das contribuições. A negação dessa premissa tornaria supérflua a disposição do art. 3º da Lei nº 9.363/96, contrariando o princípio elementar do direito que prega que a lei não contém palavras vãs.

Portanto, o que se vê é que o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que deveria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando o incentivo fiscal para hipóteses não previstas.

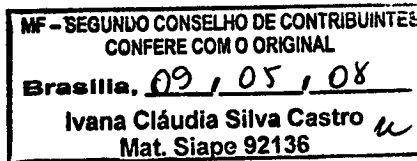
Ademais, o Poder Judiciário já se manifestou contrariamente à inclusão das aquisições de não-contribuintes no cálculo do crédito presumido de IPI, conforme se depreende do Acórdão AGTR 32877-CE, julgado em 28/11/2000, pela Quarta Turma do TRF da 5ª Região, sendo relator o Desembargador Federal Napoleão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

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

*1. Tratando-se de ressarcimento de exações suportadas por empresa exportadora, tal como se dá com o benefício instituído pelo art. 1º da Lei 9.363/96, somente poderá haver o crédito respectivo se o encargo houver sido efetivamente suportado pelo contribuinte.*

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





O mesmo entendimento foi esposado pelo Desembargador Federal do TRF da 5ª Região, no AGTR 33341-PE, Processo nº 2000.05.00.056093-7,<sup>6</sup> que, à certa altura do seu despacho, asseverou:

*“A pretensão ao crédito presumido do IPI, previsto no art. 1º da Lei 9.363, de 13.12.96, pressupõe, nos termos da nota referida, ‘o ressarcimento das contribuições de que tratam as leis complementares nos 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem’ utilizados no processo produtivo do pretendente.*

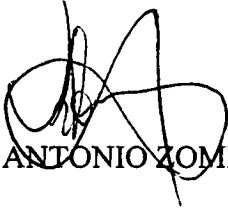
*Ora, na conformidade do que dispõem as leis complementares a que a Lei nº 9.363/96 faz remissão, somente as pessoas jurídicas estão obrigadas ao recolhimento das contribuições conhecidas por PIS, PASEP, e COFINS, instituídas por aqueles diplomas, sendo intuitivo que apenas sobre o valor dos produtos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

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

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

Ante o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 12 de março de 2008.

  
ANTONIO ZOMER

<sup>6</sup> Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.