



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

**Processo n°** 11065.003743/2004-35  
**Recurso n°** 879.156 Voluntário  
**Acórdão n°** **3101-00.636 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 01 de março de 2011  
**Matéria** CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI  
**Recorrente** MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S/A  
**Recorrida** DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

Ementa:

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. OPÇÃO. INALTERABILIDADE DO REGIME DE APURAÇÃO.**

Com o advento da Lei nº 10.276/01, o ordenamento jurídico pátrio passou a prever regime de apuração para o crédito presumido de IPI alternativo ao previsto pela Lei nº 9.363/96, sendo possível a opção desde que haja opção expressa no Demonstrativo do Crédito Presumido (DCP) correspondente ao último trimestre-calendário do ano anterior.

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO EM AQUISIÇÃO DE INSUMOS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS.**

As aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagens de pessoas físicas, as quais venham a participar da industrialização de produtos destinados à exportação devem compor a base de cálculo do crédito presumido de IPI, previsto pela Lei nº 9.363/96.

**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer, parcialmente, o direito a ressarcimento do crédito presumido de IPI, com base na Lei 9.363/96, com inclusão dos valores relativos às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos de pessoas físicas, na base de cálculo desse incentivo fiscal.

Henrique Pinheiro Torres –Presidente

Luiz Roberto Domingo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro, Corinho Oliveira Machado, Vanessa Albuquerque Valente, Luiz Roberto Domingo e Henrique Pinheiro Torres..

## Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento do crédito presumido de IPI, cumulado com compensação, referente ao **2º Trimestre de 2003**, apurado, originariamente conforme DCP de **fls. 17**, com fundamento na Lei nº 9.363/96.

**Em 22/09/2004** a Recorrente retificou a DCP, retransmitindo-a para alterar o fundamento legal do regime de apuração para a Lei nº 10.276/01 (**fls. 95**).

O pedido de ressarcimento/compensação foi, então, parcialmente concedido, segundo os fundamentos do Parecer DRF/NHO/SECAT nº **192/2009 (fls. 283/285)**, no sentido de que a opção pelo regime de apuração é definitiva para o período, entendimento este embasado pela Solução de Consulta DISIT/SRRF 10ª Região Fiscal, nº 198 de outubro de 2005. Além disso, a Fiscalização fundamentou seu posicionamento no fato de que não é possível a apuração de crédito presumido de IPI proveniente da aquisição de insumos junto a pessoas físicas.

Em sede de Manifestação de Inconformidade (**fls. 308/330**), a Recorrente aduziu que:

i) ao fazer a troca do regime de apuração para o **2º Trimestre de 2003**, também o fez para os demais trimestres do ano-calendário de 2003, informando a existência de outros três Processos Administrativos em que se discutem os demais períodos de apuração (**nºs 11065.003742/2004-91, 11065.003741/2004-35, 11065.003744/2004-80**) em que requereu a alteração do regime;

ii) a escolha do regime de apuração não é definitiva para o período, fundamentando que as normas que regem a matéria não impedem a alteração quando realizada para todo o ano-calendário;

iii) a aquisição de insumos junto a Pessoa Física dá direito ao crédito presumido de IPI, sob o argumento de que o objetivo das normas instituidoras do benefício têm como objetivo a desoneração das exportações do PIS e da COFINS incidentes sobre a cadeia econômica e que tal proibição não está prevista na Lei, mas sim em Instrução Normativa, protestando por sua ilegalidade.

A DRJ de Porto Alegre/ Rio Grande do Sul julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, com base nos fundamentos apresentados pela seguinte ementa (fls. 337/340):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003*

*CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.*

*- A opção pelo regime de apuração do crédito presumido do IPI — o regime da Lei nº 9.363, de 1996, ou o da Lei nº 10.276, de 2001 - é definitiva para cada ano-calendário, não se admitindo retificação do Demonstrativo do Crédito Presumido para troca de regime. - O valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Intimada da decisão de primeira instância em **12/11/2009** a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em **14/12/2009**, repisando os mesmos argumentos da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

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

Há dois pontos a serem analisados em face do recurso voluntário: (i) possibilidade de alteração do regime de apuração da Lei nº 9.363/96 para o da Lei nº 10.276/2001, e (ii) o direito ao crédito decorrente de aquisições feitas de pessoas físicas e cooperativa.

O crédito presumido de IPI foi introduzido em nosso sistema jurídico pela Medida Provisória nº 1.484-27 de 1996, que concedeu ao contribuinte produtor exportador, o direito à utilização, como crédito, dos valores incidentes a título de PIS e COFINS sobre insumos utilizados na industrialização de mercadorias destinadas à exportação.

A Medida Provisória foi convertida na Lei nº 9.363/96, que previa, em seu regime de apuração a possibilidade de ressarcimento das referidas contribuições incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens.

A forma de apuração do benefício foi posteriormente ampliada pela Lei nº 10.276/01 que, expressamente, abriu ao contribuinte a alternativa de inserir no rol das aquisições que geram direito a crédito presumido de IPI os valores relativos à incidência do PIS e da COFINS sobre a energia elétrica e os combustíveis, utilizados no processo produtivo. Vejamos:

*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;*

*II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.*

Trata-se de um regime de apuração alternativo ao trazido pela Lei nº 9.363/96, em que é dado ao contribuinte a possibilidade de escolha, de modo que, ao optar pelo regime da nova lei, terá de obedecer a duas condições, previstas pelos incisos I e II do §4º desse mesmo artigo:

*§ 4º A opção pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e abrangerá, obrigatoriamente:*

*I - o último trimestre-calendário de 2001, quando exercida neste ano;*

*II - todo o ano-calendário, quando exercida nos anos subsequentes.*

A opção se dá por meio da Demonstrativo do Crédito Presumido do último trimestre do ano anterior.

Desta forma, a opção exercida na DCP inicial foi definitiva.

Inobstante, a Recorrente tem direito de utilizar no cômputo do cálculo do crédito presumido de IPI os valores relativos às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem de pessoas físicas e cooperativas.

É fato incontroverso nos autos que a Recorrente é empresa produtora exportadora e que nos termos da Lei nº 9.363/96 foi-lhe reconhecido o direito ao ressarcimento de PIS e COFINS, na forma de crédito presumido de IPI, uma vez que tais contribuições oneravam as aquisições realizadas no mercado interno e, embutidas no preço de compra, acabavam por compor o custo das mercadorias produzidas e exportadas.

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

Portanto, está claro que a legislação prevê o ressarcimento do crédito presumido do IPI dos produtos exportados, contudo, o que se discute nos autos é o direito ao crédito presumido relativamente às aquisições feitas de pessoas físicas.

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

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

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

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

*(...)*

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Verificada a indevida oneração da receita de exportação, criou o legislador através, da Medida Provisória nº 674 de 25/10/94, um sistema de ressarcimento pelas perdas incorridas pelos contribuintes produtores e adquirentes de produtos destinados à exportação,

mediante crédito fiscal. Mais tarde a Medida Provisória nº 948 de 23/03/95 determinou que tal crédito fiscal deveria ser feito através de um crédito presumido de IPI. Após seguidas reedições, a redação inicial da Medida Provisória nº 948/95 foi adotada pela Lei nº 9.363/96. Vejamos.

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

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

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

*“Art. 1º O produtor exportador de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares ns. 7 (1), de 7 de setembro; 8 (2) de 3 de dezembro de 1970; e 70 (3), de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.”*

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

*“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares ns. 7 (2), de 7 de setembro de 1970; 8 (3) de 3 de dezembro de 1970; e 70 (4), de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.*

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

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

exportador. Ou seja, aplica-se 5,37% sobre o valor das aquisições de insumos que forem proporcionais às receitas de exportação.

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

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

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

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

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

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

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

4. A desoneração do IPI sobre as exportações, assegurada por determinação constitucional, tem sido viabilizada pela própria técnica do imposto, que permite assegurar a manutenção do crédito incidente sobre as matérias-primas empregadas na fabricação do produto exportado, sem a qual o benefício da Isenção na etapa final de exportação seria efetivamente menor.

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

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

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

(grifos acrescentados ao original)

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

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

A Exposição de motivos nº 120/95, expedida pelo Ministro da Fazenda, por sua vez contempla:

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

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

3. Por outro lado, as dificuldades de caixa do Tesouro Nacional demonstram que, em lugar do ressarcimento da natureza eminentemente financeira, melhor e de efeitos mais imediatos será que o exportador possa compensar o valor

resultante da aplicação da alíquota com seus débitos de IPI, recebendo em espécie apenas a parcela que exceder o montante que deveria ser recolhido a esse título. Daí a opção pela concessão de um crédito presumido do IPI, no montante equivalente à aplicação da alíquota de 5,37% sobre os insumos e material de embalagem que compõem o produto exportado, mantido o mesmo critério de apuração anteriormente previsto, ou seja, a parcela das aquisições na mesma proporção entre a receita de exportações e a receita operacional bruta do exportador.

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

5. Por outro lado, na versão ora editada, busca-se a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fruir o benefício, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco.

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

(grifos acrescidos ao original)

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

1. que o intuito é de não devem ser exportados tributos e portanto é imperativa a exclusão das contribuições em cascata que compõem o custo das aquisições dos insumos dos produtos destinados à exportação;
2. que, inobstante o número de etapas havidas na cadeia produtiva dos bens destinados à exportação, fixar-se-ia o índice de 5,37% que representa a incidência de PIS e COFINS em duas etapas antecedentes;
3. que tal índice somente se justifica se considerado como uma média ponderada do número de etapas dos insumos que compõem produtos exportados.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*§ 1.º ....*

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

São dispensáveis maiores conhecimentos jurídicos para vislumbrar a nítida incompatibilidade entre o texto da Instrução Normativa e o teor das Medidas Provisórias. Tão

simples como a identificação do problema é sua solução, pois, evidentemente, deve prevalecer a norma hierarquicamente superior.

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

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

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

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

*“Aqui, também, como argumenta a Recorrente, e como se acha justificado na própria EM que encaminhou a MP em questão, essas contribuições incidem em cascata, assim, mesmo os insumos delas isentos na última aquisição, como no presente caso, já trazem embutidos no seu custo parcelas da COFINS e do PIS que incidiram em fases anteriores, da cadeia de comercialização, portanto, os insumos (sementes, fertilizantes, herbicidas, ração, etc.) utilizados pelos produtores rurais, cooperativas e mesmo pessoas físicas, para produção e beneficiamento de seu produto, por ela adquirido, ou mesmo produzido, sujeitaram-se efetivamente a essas contribuições, em fases anteriores de sua comercialização, o que onerou o seu preço final de aquisição, pelo produtor-exportador.*

...

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

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

...

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

...

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

E esse entendimento já está pacificado no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, seguindo a linha da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Com base nesses pressupostos legais é que entendo que as aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas devem ser consideradas no cômputo do crédito presumido de IPI.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reconhecer, parcialmente, o direito a ressarcimento do crédito presumido de IPI, com base na Lei 9.363/96, com inclusão dos valores relativos às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos de pessoas físicas, na base de cálculo desse incentivo fiscal.

Luiz Roberto Domingo