

S3-C1T1
FL. 119

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

Processo nº 11128.001463/2003-20
Recurso nº 144.037 Voluntário
Acórdão nº **3101-00.525 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de setembro de 2010
Matéria Responsabilidade Tributária
Recorrente COMPANHIA LIBRA DE NAVEGAÇÃO
Recorrida DRJ-SÃO PAULO/SP

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 13/02/2003

Ementa:

RESPONSABILIDADE. TRANSPORTADOR. AVARIAS. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

É do transportador a responsabilidade pelo recolhimento do Imposto de Importação quando comprovada a ocorrência das avarias sofridas pelas mercadorias durante a execução do transporte, o que se impõe pelo inciso I do art. 104 e pelo inciso III do art. 592, ambos do Decreto nº 4.541/02.

MULTA REGULAMENTAR. EXTRAVIO. ATIPICIDADE.

Não é fato típico previsto pela alínea “d”, II do art. 106 do Decreto-Lei nº 37/66, bem como pelo previsto na alínea “d”, III, do art. 628 do Decreto nº 4.543/02 a avaria de mercadoria importada, dada a tipificação legal determinar a imposição da multa apenas para os casos de extravio.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado em, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa do art. 106, inciso II, alínea “d”, do Decreto-Lei nº 37/1966. Os Conselheiros Corinto Oliveira Machado e Henrique Pinheiro Torres votaram pelas conclusões.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Luiz Roberto Domingo - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls.84/88) interposto em face da decisão de primeira instância (fls.46/51), que manteve o crédito constituído quanto ao Imposto de Importação e multa pelo art. 106, II “d” do DL 37/66, cuja responsabilidade foi atribuída à Recorrente por ter ela figurado como transportadora das mercadorias avariadas em questão (400 sacos de sementes de gergelim).

A responsabilidade foi atribuída à Recorrente após a realização de procedimento de Vistoria Aduaneira, realizado pela Alfândega do Porto de Santos a pedido da empresa importadora LOGIMEX (fls. 09). O procedimento baseou-se no Laudo Pericial de fls. 13 a 15, que, uma vez concluído, permitiu o lançamento do crédito tributário em tela.

A Recorrente impugnou o lançamento (fls. 21 e 22), aduzindo não ser sua a responsabilidade, fundamentando que, ao descarregar o container, emitiu a correspondente Guia de Movimentação de Container – Importação (fls.23), e que nenhuma observação foi registrada pelo recinto alfandegado de destino, administrado pela empresa TERMARES, o que lhe transfere a responsabilidade pelas avarias.

A DRJ-São Paulo/SP julgou procedente o lançamento, segundo a seguinte ementa (fls. 46):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 13/02/2003

VISTORIA ADUANEIRA.

Comprovada a avaria da mercadoria quando da descarga, conforme processo de Vistoria Aduaneira, é devido pelo transportador, emissor do Conhecimento de Carga, o imposto de importação e a multa regulamentar prevista na legislação de regência.

Lançamento Procedente

Intimada da decisão em 16/09/2008 (fls. 82 – verso), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 16/10/2008, aduzindo os mesmos argumentos da Impugnação.

É o relatório.

Voto



Processo nº 11128.001463/2003-20
Acórdão n.º 3101-00.525

S3-CITI
Fl. 121

[Handwritten signature]

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

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

A solução para o caso está em se identificar se o responsável pelas avarias é a empresa Recorrente, por ter sido a transportadora das mercadorias em questão, o que se fundamenta no art.592, III, combinado com o inciso I do art. 104, ambos do Decreto nº 4.543/02

Ou se a responsabilidade deverá recair sobre o recinto alfandegado que as recebeu em depósito, o que se fundamenta pelo art. 593, combinado com os ditames impostos pelo art. 104, I e II, ambos do mesmo diploma legislativo.

Art. 592. Para efeitos fiscais, é responsável o transportador quando houver:

[...]

III – avaria visível por fora do volume descarregado;

[...]

Art. 593. O depositário responde por avaria ou por extravio de mercadoria sob sua custódia, bem assim por danos causados em operação de carga ou de descarga realizada por seus prepostos

É o responsável pelas avarias sofridas pelas mercadorias aquele que as tiver por guarda, podendo a responsabilidade recair tanto sobre o transportador, quanto sobre depositário, tornando relevante a identificação do momento em que as avarias efetivamente ocorreram.

Quanto às avarias não existe controvérsia, inclusive porque constatadas por laudo pericial satisfatório. Porém, o momento em que elas ocorreram não é tratado pela perícia, o que justifica a busca de outros elementos probatórios nos autos.

Essa prova é obtida por meio da Guia de Movimento de Container – Importação, datada de 15/12/2002 (fls. 23), juntada pela Recorrente na oportunidade de sua Impugnação, em que o recinto alfandegado de destino, administrado pela empresa TERMARES, aponta o recebimento das mercadorias com avarias externas visíveis, fazendo, ao menos presumir que ocorreram durante o período de transporte, enquanto as mercadorias estiveram sob a custódia da Recorrente.

Nesse documento observamos a informação de que foi lavrado termo de avaria, bem como o apontamento das avarias observadas.

Afastada a presunção de responsabilidade do depositário, esta recai sobre o transportador, que teve a possibilidade de juntar aos autos qualquer elemento de prova idôneo e suficiente para comprovar a ocorrência do dando antes de receber as mercadorias para transporte, mas não o fez, tornando-se impossível afastar-lhe a responsabilização nos exatos termos impostos pelo lançamento.

Com relação, contudo, à aplicação da multa prevista pelo art. 106, II, “d”, do Decreto-Lei nº 37/66, entendo não ser cabível ao presente caso, uma vez que não ocorreu o fato típico previsto em sua hipótese.

Dispõe o art. 106, II, “d”, do Decreto-Lei nº 36/66:

Art.106 - Aplicam-se as seguintes multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução:

[...]

II - de 50% (cinquenta por cento):

a) pela transferência, a terceiro, à qualquer título, dos bens importados com isenção de tributos, sem prévia autorização da repartição aduaneira, ressalvado o caso previsto no inciso XIII do art.105;

b) pelo não retorno ao exterior, no prazo fixado, dos bens importados sob regime de admissão temporária;

c) pela importação, como bagagem de mercadoria que, por sua quantidade e características, revele finalidade comercial;

d) pelo extravio ou falta de mercadoria, inclusive apurado em ato de vistoria aduaneira;

O Regulamento Aduaneiro também previu essa penalidade e, em seu art. 628, III, “d” do Decreto nº 4.543/02, a impôs praticamente sob os mesmos termos:

Art. 628. Aplicam-se as seguintes multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 106):

[...]

III – de cinquenta por cento:

[...]

d) pelo extravio de mercadoria, inclusive o apurado em ato de vistoria aduaneira;

[...]

A penalidade imposta tem como fato típico o extravio da mercadoria, ou seja, sua perda, e não a avaria, como o que se verifica no caso em tela. Tal realidade nos leva a concluir pela atipicidade do fato discutido nos autos, o que impõe o afastamento da penalidade prevista pelo art. 106, II, “d”, do Decreto-Lei nº 37/66 e ratificada pelo art. 628, III, “d” do Regulamento Aduaneiro de 2002.

Diante do exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para excluir a multa do art. 106, inciso II, alínea “d”, do Decreto-Lei nº 37/1966



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

Em 02/09/2011 por LUIZ ROBERTO DOMINGO, Assinado digitalmente em 02/09/2011

Em 11/01/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Em 04/01/2012 por MARIA FRANCISCA MEDeiros DE AGUIÑO - VERSO EM BRANCO

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 acrescidos 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 elegera 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*).

02/09/2011 - Acórdão homologado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nº 2.200.2 de 24/09/2011

02/09/2011 - Alterado em 02/09/2011 por LUIZ ROBERTO DOMINGO. Assinado digitalmente em 02/09/2011

11/01/2012 - Alterado em 11/01/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

11/01/2012 - Alterado em 11/01/2012 por MARIA FRANCISCA MEDEIROS DE AQUINO - VOTO EM BRANCO

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

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

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

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

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

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

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

§ 1.º

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

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

Este documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/04/2001

Este documento assinado digitalmente em 02/09/2011 por LUIZ ROBERTO DOMINGO. Assinado digitalmente em 02/09/2011

Este documento assinado digitalmente em 11/01/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Este documento assinado digitalmente em 24/01/2012 por MARIA FRANCISCA MEDEIROS DE AQUINO - VERSO EM BRANCO



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:

'Dai 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