

## MINISTÉRIO DA FAZENDA

## CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

## TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

**Processo nº** 13671.000018/2003-10  
**Recurso nº** 154.711 Voluntário  
**Acórdão nº** 3403-00.060 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de julho de 2009  
**Matéria** RESSARCIMENTO DE IPI  
**Recorrente** SBL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**Recorrida** DRJ SANTA MARIA/RS

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

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

CRÉDITO DE IMPOSTO INCIDENTE SOBRE INSUMOS NÃO INCORPORADO AO PRODUTO FINAL. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

Não é assegurado o aproveitamento de crédito de IPI de insumos entrados no estabelecimento industrial ou equiparado, destinados à industrialização de produtos tributados pelo imposto, incluídos os isentos e os sujeitos à alíquota zero, que não sejam vinculado diretamente ao produto final.

RESSARCIMENTO. LEI Nº 9.363/96. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO-CONTRIBUENTES.

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.

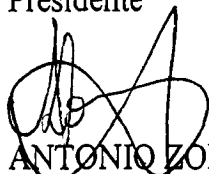
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento do CARF, em negar provimento ao recurso nos seguintes termos: a) por maioria de votos, quanto à inclusão das aquisições de não contribuintes do PIS e Cofins no cálculo do crédito presumido. Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho (Relator) e Rodrigo Bernardes de Carvalho, quanto às aquisições de não contribuintes do PIS e da Cofins. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor; e b) por unanimidade de votos, quanto ao restante.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

  
ANTONIO ZOMER

Redator Designado

Participou, ainda, do presente julgamento, a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Marcos Tranches Ortiz.

## Relatório

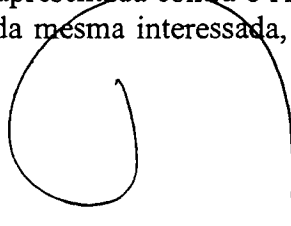
Trata-se de recurso voluntário interposto contra a decisão proferida pela DRJ em Santa Maria/RS, que manteve o indeferimento em relação ao pedido de ressarcimento/compensação de créditos presumido do IPI apurado no período de 01/04/2000 a 30/06/2000, apresentado em 12/02/2003, em que a Recorrente visava o aproveitamento com base na Lei número 9.363/96 e na Portaria MF número 38/97.

Consta dos autos que a Recorrente apresentou pedido de ressarcimento de créditos do IPI, declaração de compensação e declarações eletrônicas de compensação (DECOMP). Constata-se, também, que a empresa foi submetida a procedimento fiscal com o objetivo de constatar a procedência dos créditos pleiteados e que o resultado da ação fiscal reconheceu:

- a) A improcedência de parte do crédito presumido do IPI apurado no 2º trimestre/2002;
- b) O crédito teria sido integralmente utilizado, conforme planilha elaboradas pela Fiscalização e acostadas aos autos, para compensação com o IPI devido nas vendas para o mercado interno em períodos de apuração subseqüentes, conforme determinado pelo artigo 4º da Portaria MF número 38, de 27 de fevereiro de 1997;
- c) Glosas, exclusões da base de cálculo de insumos que não se enquadram nos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, energia elétrica e combustível;
- d) Exclusão da base de cálculo de aquisições efetuadas de não contribuintes do PIS/PASEP e COFINS (pessoas física);
- e) Exclusão da base de cálculo de aquisições cujas notas fiscais deixaram de ser apresentadas e aquelas consideradas inidôneas;

Aduz a Recorrente, em síntese, que a Manifestação de Inconformidade não poderia ter sido julgada sem apreciação da Impugnação apresentada contra o Auto de Infração, processo número 10665.000677/2006-81, por tratar-se da mesma interessada, mesma matéria





(crédito presumido de IPI), o mesmo período (1º trimestre de 2002) em razão do risco de decisões conflitantes.

Sustentou por meio da manifestação de inconformidade, bem como, repetiu os mesmos argumentos em suas razões recursais, de que todos os documentos necessários ao deslinde da questão foram anexados a impugnação apresentada em razão da lavratura do auto de infração em decorrência do suposto aproveitamento indevido de crédito presumido de IPI, relativo ao período de 1/1/2000 a 30/9/2002, que engloba o crédito presumido de IPI discutido no presente feito.

Sustenta, ainda, que os créditos devem ser atualizados monetariamente pela Taxa de Juros Selic, conforme disposto no art. 39, parágrafo 4º, da Lei número 9.250/95, determina que a partir de primeiro de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic.

Alega que todo o crédito presumido de IPI teria sido glosado sob o fundamento de que os referidos créditos teriam sido aproveitados em compensação com o IPI devido em períodos subsequentes, além das exclusões dos valores referentes aos materiais, por entender que nenhum destes têm contato físico ou exercem uma ação direta sobre o produto em fabricação (ferro gusa), razão nenhuma assiste o Fisco, pois tratam de materiais necessário ao processo de produção, assim sendo, constituem matéria-prima, que os documentos trazidos à colação confirmam que a empresa jamais aproveitou o crédito em período subsequente.

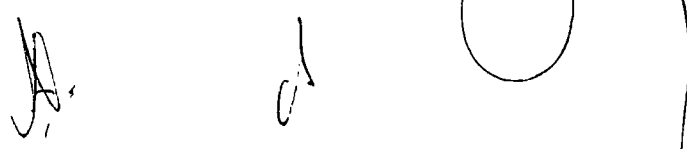
No que se referem as exclusões, trata-se de valores das aquisições de parte dos ferramentas, acessórios e equipamentos usados na produção do ferro gusa, como: timpa, bocais de escória, ventaneiras, ferros (ferramentas), aços (ferramentas), tubos (caneletas), chapas, graxetas, concreto refratário, lingoteiras, peneiras e cascalho (brita), bem como a exclusão dos valores relativos às aquisições de energia elétrica e de óleo diesel, da base de cálculo do crédito presumido de IPI.

O inconformismo, também, é em relação a exclusão dos valores relativos às aquisições de carvão vegetal adquiridos de pessoa física, cujos valores foram excluídos da base de cálculo do crédito presumido de IPI, sob o fundamento de que os produtos que geram direito ao crédito presumido de IPI são apenas os adquiridos de contribuintes do PIS e da COFINS, portanto, tratando de pessoas físicas, essas não são contribuintes das mencionadas contribuições.

Discorda também das diferenças, a favor e/ou contra, encontradas no confronto entre as notas fiscais emitidas pelos produtores e as notas fiscais de entrada de lava da recorrente.

Por derradeiro demonstra seu inconformismo em relação a exclusão dos valores relativos às notas fiscais de aquisições de carvão vegetal não apresentadas, bem como os valores relativos às notas fiscais de insumos não registradas no Livro de Registro de Entradas de Mercadorias.

Em relação as notas fiscais não apresentadas, justifica que as mesmas estavam em poder da Fiscalização do Estado de Minas Gerais, portanto, cabia ao Fisco Federal requisitar tais documentos a Fiscalização Estadual.



Em relação aos valores das notas fiscais não lançadas no livro de entrada mercadoria, estas teriam sido apresentadas, mas desconsideradas pelo Fisco.

Concluiu requerendo o conhecimento e provimento do recurso para anular o acórdão recorrido, pugnando pelo julgamento em conjunto da manifestação de inconformidade e da impugnação ao auto de infração relativo ao Processo número 10665.000677/2006-81, bem como, por ofensa aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, finalizou solicitando que fosse reconhecido o direito de todo o crédito presumido de IPI e conseqüentemente homologação das compensações formuladas com base no referido crédito.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro DOMINGOS DE SÁ FILHO, Relator

Trata-se de recurso ordinário interposto tempestivamente e atende os pressupostos de admissibilidade necessários ao seu conhecimento, assim sendo, conheço.

Improcede, parcialmente, o que articulado pela Recorrente por várias razões, a primeira delas é em relação a exclusão da base de cálculo de valores de aquisições de insumos consumidos no processo produtivo, mas que não integram o produto final, para determinação do valor do Crédito Presumido de IPI.

O benefício pleiteado é do crédito presumido do IPI como ressarcimento das contribuições para os Programas de Integração Social e da Seguridade Social – COFINS. O IPI crédito presumido como ressarcimento deve atender as normas contidas na Lei n. 9.363/96, que regula, exclusivamente, o incentivo aos exportadores de produtos manufaturados.

Neste contexto impõe-se o exame do disposto no art. 4º da Lei 9.363, que instituiu o referido incentivo.

*"Art. 4º Para os efeitos desta medida provisória, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista, quanto ao valor dos insumos, o constante da respectiva nota fiscal de venda ao exportador. "*

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

Para melhor análise, pede-se licença para transcrever o art. 1º da Lei n. 9.363/1996:

*"Art. 1º Fica instituído, a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito fiscal, mediante ressarcimento em moeda corrente, destinado a compensar o custo representado pelas contribuições sociais de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, que*

incidirem sobre o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno pelo exportador para utilização no processo produtivo."

Os valores desconsiderados referem as aquisições de peças cujo desgaste e o consumo se dá com o tempo de utilização do equipamento e, outros são utilizados na manutenção dos equipamentos.

Desnecessário grande esforço para concluir o mesmo que autoridade julgadora de piso concluiu em relação aos materiais que a Recorrente que ver incluída na base de cálculo do crédito presumido do IPI, basta, para tanto, uma rápida leitura da manifestação de inconformidade e do próprio recurso voluntário, para ter certeza que não assiste razão a recorrente.

Trata-se de aquisições de peças de reposição, algumas delas são parte integrante do alto-forno de fundição do gusa e, outras são ferramentas consumidas durante a manipulação da fabricação do ferro gusa, que sofrem processo de desgaste em decorrência da alta temperatura do produto e do próprio forno.

Entre tantas, verifica da relação mencionada pela interessada, constata: ferramentas, peças de reposição e parte de ativo fixo, especificamente, timpa, bocais de escória (ambos usados no interior do alto-forno), ventaneiras (injetar oxigênio no forno), tubos para escoar o gusa em estado líquido, chapas (usadas na manutenção das vias de escoamento do ferro gusa), gaxetas (usadas no interior das bombas com o objetivo de evitar vazamento), concreto refratário (utilizado na manutenção do assentamento dos tijolos refratários), lingoteiras (fôrmas para dar forma de lingote), peneiras (peneirar o minério de ferro) e cascalho (brita) (serve para baixar o ponto de fusão da massa no interior do alto-forno).

Como se vê, essas partes não guardam qualquer vínculo com o produto fabricado, deixando, assim, de ser consideradas insumos básicos para produção do gusa, .

Portanto, trata-se de aquisições de materiais que não se enquadram no conceito de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, não fazem parte da base de cálculo para determinar o crédito presumido de IPI.

Como se sabe os insumos utilizados na elaboração do produto final que não esteja vinculado diretamente ao produto, não gera o direito de compor a base de cálculo, assim sendo, o indeferimento do aproveitamento dá-se em conformidade com que preconiza a legislação.

Desse modo a r. decisão de piso não merece qualquer reparo, devendo, portanto, ser mantida na íntegra pelos seus próprios fundamentos.

Em relação a exclusão dos valores relativos às aquisições de carvão vegetal de pessoa física.

O IPI crédito presumido como ressarcimento de PIS e COFINS é incentivo aos exportadores de produtos manufaturados, de que trata a Lei n. 9.363/96.

A lei em comento foi editada para que permitisse ao Governo promover política de incentivos as exportações, usando como instrumento esse tipo de incentivo para alavancar as exportações, amenizando os gravames tributários dos exportadores. A política de

incentivo se revela benéfica ao incremento de divisa e ao mesmo tempo busca afastar a imagem de que o Brasil é um grande exportador de tributo, fator em que muitas das vezes deixam os preços dos produtos brasileiros longe de serem competitivos no mercado mundial.

Assim sendo, ao mesmo tempo em que o incentivo serve para atenuar e reduzir a carga fiscal, também confirma ser instrumento hábil e necessário ao balanço de pagamento.

Neste contexto impõe-se o exame do disposto no art. 4º da Lei 9.363, que instituiu o referido incentivo.

*"Art. 4º Para os efeitos desta medida provisória, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista, quanto ao valor dos insumos, o constante da respectiva nota fiscal de venda ao exportador. "*

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

Como se extraí da simples leitura, o legislador ordinário ao tratar da composição da base cálculo deixou de mencionar quais os itens que iriam compor, remetendo à aplicação das normas contidas no art. 1º da mencionada Lei.

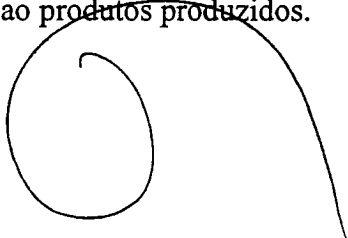
Para melhor análise, pede-se licença para transcrever o art. 1º da Lei n. 9.363/1996:

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

A exigência contida no art. 1º em relação as variáveis que devem compor a base de cálculo é de que tenha incidido as contribuições sociais quando da aquisição dos insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem), adquiridos no mercado interno e utilizado no processo produtivo.

Também é certo que essa mesma legislação outorgou poderes ao Ministro de Estado da Fazenda, que por meio de ato normativo pode estabelecer condições ao direito do Crédito Presumido de IPI.

Em conformidade com que essa atribuição, editou-se a Portaria MF n. 38, de 27 de fevereiro de 1997, que da simples leitura, conclui-se, que ela também deixou de tratar de exclusão do valor de insumos da base de cálculo do crédito presumido ou permitir deduções da receita operacional em relação ao produtos produzidos.



Na verdade, o crédito presumido de IPI, por ser presumido, independe do valor que efetivamente tenha sido recolhido a título daquelas contribuições sobre as diversas fases de elaboração do produto.

Após longa discussão, a CSRF concluiu que os insumos adquiridos de pessoa física e cooperativa, podem compor a base de cálculo do Crédito Presumido de IPI, assunto que encontra pacificado por meio do acórdão proferido no processo 10675.001119/97-16, Recurso número 201-110658.

O acórdão que me refiro restou assim ementado:

*Ementa: IPI . CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI . BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUENTES.*

*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. Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas, cooperativas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez.*

Nesse passo, admitido haver votado em outra oportunidade, em sentido oposto. Entretanto, examinando melhor a doutrina e os julgados da CSRF, me convenço das razões de que os valores correspondentes os insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas devem compor a base de cálculo para determinar o direito do crédito presumido do IPI.

Por tratar-se de entendimento que prevaleceu na CSRF, cuja função é de uniformizar a jurisprudência neste Conselho de Contribuintes, rendo-me ao entendimento ali reinante, para fixar o meu posicionamento de que os insumos adquiridos de não contribuinte do PIS e da COFINS podem compor a base de cálculo crédito presumido de que trata a Lei n. 9.363/96.

Em relação as diferenças encontradas pela fiscalização, entre os valores das Notas Fiscais emitidas pelos Produtores e as Notas Fiscais de entrada de carvão vegetal pela Recorrente, os argumentos articulados se revelam totalmente improcedente.

Não há dúvida de que a nota fiscal deve refletir o valor real da transação, entretanto, a relação de fornecedores de carvão trazida à baila nestes autos dá notícia de que trata de aquisições de produtos de pessoas jurídicas, vez que consta o CNPJ das empresas fornecedoras.

Além do que, as planilhas confeccionadas pela Recorrente demonstram de modo claro o valor constante da nota fiscal emitida pelo fornecedor e o valor da nota fiscal de

entrada emitida pela Recorrente, sendo que o documento emitido pela interessada se revela superior ao valor da nota do fornecedor.

A obrigação de emissão de nota fiscal decorre da entrada, real ou simbólica, de produtos no estabelecimento, no entanto, entendo ser necessária quando os produtos são remetidos por aquelas pessoas (particulares e empresas) não obrigadas à emissão de documentos fiscais, bem como, quando tratar-se de produtos importados diretamente do exterior e aqueles adquiridos em licitação promovida pelo Poder Público.

Além dos casos acima mencionados, há tantos outros necessários a emissão do documento fiscal, entretanto, não se aplica a controvérsia deste caderno, por este motivo impõe-se ao contribuinte o cuidado e zelo de justificar o motivo pelo qual teria emitido a nota fiscal com valor superior ao consignado no documento do fornecedor pessoa jurídica comerciante dos produtos adquiridos pela interessada.

Assim, a simples alegação de que os documentos foram emitidos para representar a entrada real dos produtos, desacompanhada de uma justificativa plausível, não merece prosperar, pois decorre de que motivo, ajuste decorrente de alteração de preço, quantidade maior do que o mencionado na nota fiscal de remessa, bonificação decorrente da qualidade do produto, etc...

A emissão de documento fiscal com valor a maior do que o contido na nota fiscal do fornecedor, sem justificativa, impõe a glosa da diferença a maior e conseqüentemente sua exclusão do cálculo do crédito presumido de IPI.

Também não merece prosperar os argumentos em relação a exclusão dos valores relativos às notas fiscais de aquisições de carvão vegetal não apresentados a Fiscalização.

Cabe ao contribuinte comprovar que os lançamentos efetuados nos livros próprios, entrada e saída de produtos, expressem a verdade real, daí a imposição contida no artigo 190 do RIPI, vejamos:

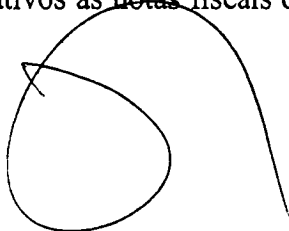
*“Art. 190 – Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade”.*

Portanto, trata-se de uma obrigação do contribuinte em manter sob a sua guarda os documentos que serviram de assentamento nos livros fiscais, pelo prazo que a lei estipular, em ordem e bom estado de conservação.

Portanto, a pálida alegação de que tais documentos não estavam sob a guarda da interessada em decorrência de ter sido entregue ao Fisco Estadual, Fiscalização do Estado de Minas Gerais, se revela desprovida de amparo legal.

Cabe ao Contribuinte diligenciar e demonstrar a Autoridade Fiscalizadora que de fato os documentos encontram sob a sua guarda ou de outra autoridade fiscal, deixando de desincumbir dessa prova, o seu argumento encontra desnudo de força capaz de afastar a exclusão dos valores dos insumos lançados no livro de entrada de mercadoria da base de cálculo de crédito presumido de IPI.

Da exclusão dos valores relativos às notas fiscais de insumos não registradas no Livro de Registro de Mercadorias.



Restou claro que o contribuinte não exibiu os documentos, ao contrário de que afirma, os dados foram levantados a partir da relação por ele fornecida, assim sendo, a fiscalização não verificou as notas fiscais.

A legislação permite o aproveitamento do crédito, mesmo não estando escriturado no livro próprio, desde que comprovadamente legítimos e sustentados por documentação idônea.

Para tanto, impõe que o contribuinte demonstre até a impugnação ou a manifestação de inconformidade, a legitimidade de lançar nos livros fiscais os créditos decorrentes das aquisições dos produtos, o que não restou demonstrado, cabia, portanto, a recorrente se desincumbir dessa prova, deixando de comprovar os créditos que teria direito por meio do documento fiscal, impõe a sua exclusão da base de cálculo da apuração do crédito de presumido de IPI.

Em relação a exclusão das notas fiscais consideradas inidôneas pelo Fisco Mineiro.

Trata-se de prova emprestada de procedimento fiscal estadual que concluiu ser os documentos inidôneos. Se o Fisco Mineiro certificou da idoneidade dos documentos fiscais, nos idos de 2005, é certo que trata-se de documentos inidôneos, macula que não restou afastada pela Recorrente.

Do exame dos autos não vislumbrei qualquer documento que pudesse contrariar a decisão fisco de ter excluído da base de cálculo do crédito presumido de IPI os valores referente aos documentos fiscais considerados inidôneos.

Já manifestei anteriormente no sentido de que a legislação assegura o direito do crédito desde que comprovadamente legítimos e sustentados por documentação idônea, que lhe confere tal condição. O que não pode é afastar essa macula com base na simples alegação de que a contribuinte não participou dessa farsa prejudicial ao fisco e tampouco sabia de que os documentos fornecidos pelo fornecedor tratava de documento inidôneo.

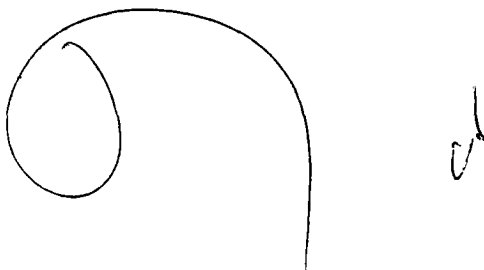
O afastamento dessa macula poderia ter sido realizada por meio de documento que comprovasse o pagamento da obrigação decorrente da aquisição dos bens, assim como o ingresso destes no estabelecimento.

Portanto, a negativa ao crédito decorre da ausência de idoneidade da documentação, essa decisão não implica em ofensa ao princípio da não-acumulatividade, pois o contribuinte faz jus ao crédito de IPI, desde que comprovado por meio de documento hábil e idôneo.

Portanto, não há que se falar em contradição na motivação da decisão recorrida, porquanto se pronunciou sobre o tema proposto.

Diante do exposto, conheço do recurso e dou provimento parcial para assegurar o direito de inclusão na base de cálculo na determinação do crédito presumido do IPI dos insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, e quanto aos demais pedidos nego provimento.

É como voto.



Sala das Sessões, em 08 de julho de 2009

  
DOMINGOS DE SÁ FILHO

**Voto Vencedor**

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Redator Designado

Cuido neste voto apenas da possibilidade de 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 (pessoas físicas ou cooperativas).

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.

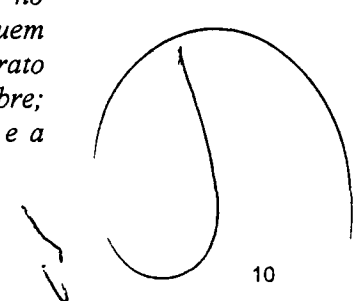
O art. 1º da Lei nº 9.363/96 dispõe que o crédito presumido tem natureza de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para a utilização no processo produtivo, *verbis*:

*"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>1</sup>*

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>2</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 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.

<sup>1</sup> *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, pp. 333/334.

<sup>2</sup> *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

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 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 SUPORTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI JURES 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>3</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.*

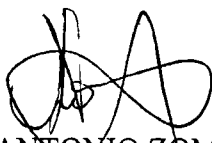
*Ora, na conformidade do que dispõem as leis complementares a que a Lei nº 9.363/96 faz remição, somente as pessoas jurídicas estão obrigadas ao recolhimento das contribuições conhecidas por PIS, PASEP, e COFINS, instituídas por aqueles diplomas, sendo intuitivo que apenas sobre o valor dos produtos 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 ....”*

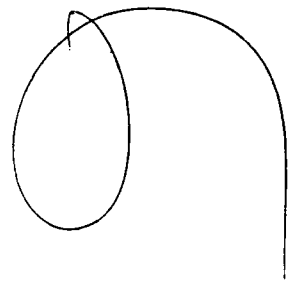
Essas decisões judiciais evidenciam o acerto do entendimento aqui exposto, no sentido de que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI para ressarcimento do PIS e da Cofins, quando estas contribuições não forem exigíveis nas operações de aquisição, no mercado interno, 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 quanto aos insumos adquiridos de não-contribuintes, por entender que estes custos não devem integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Sala das Sessões, em 08 de julho de 2009

  
ANTONIO ZOMER





<sup>3</sup> Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.