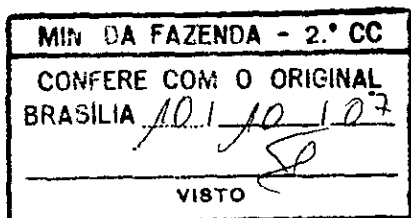




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 13808.003335/96-05
Recurso nº 132.447 Voluntário
Matéria IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO.
Acórdão nº 203-12.268
Sessão de 17 de julho de 2007
Recorrente COMÉRCIO E INDÚSTRIAS BRASILEIRAS COINBRA S/A
Recorrida DRJ em RIBEIRÃO PRETO-SP



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1995

Ementa: IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E COFINS. PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. EXCLUSÃO.

Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas, que não são contribuintes de PIS/Faturamento e da Cofins, não dão direito ao crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 como ressarcimento dessas duas contribuições, devendo seus valores ser excluídos da base de cálculo do incentivo. Do mesmo modo as aquisições a cooperativas realizadas até 30/10/99, quando havia isenção para os atos cooperativos em geral.

COMERCIAL EXPORTADORA. VENDAS REALIZADAS EM 1995. RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

Compõe o total da receita de exportação o valor das vendas a comerciais exportadoras realizadas em 1995.

EXPORTAÇÃO DE SOJA EM GRÃO.

Devem ser excluídos também da receita operacional bruta os valores decorrentes da exportação de soja em grão, que não sofreram processo de industrialização pela pessoa empresa exportadora, que forem excluídos do total das receitas de exportação.

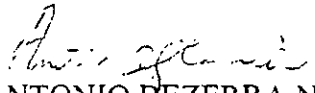
NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.

Incide a taxa Selic, a partir da data de protocolização do pedido, sobre os valores objeto de ressarcimento.

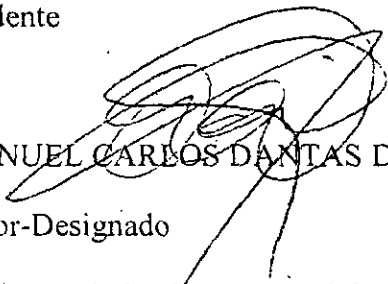
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos: a) negou-se provimento quanto às aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Vencidos os Conselheiros Sílvia de Brita Oliveira (Relatora), Eric Moraes de Castro e Silva e Ivan Allegretti (Suplente). Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor nesta parte; b) deu-se provimento quanto à inclusão na base de cálculo do incentivo das receitas decorrentes de venda a comerciais exportadoras. Vencido o Conselheiro Odassi Guerzoni filho; e c) deu-se provimento quanto à incidência da taxa Selic, para admiti-la a partir da data de protocolização do pedido de ressarcimento. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Odassi Guerzoni Filho e Antonio Bezerra Neto; e II) por unanimidade de votos, deu-se provimento para admitir a exclusão, também da receita operacional bruta, dos valores relativos à exportação de soja em grão.

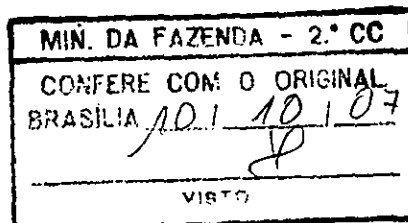

ANTÔNIO BEZERRA NETO

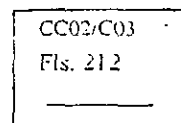
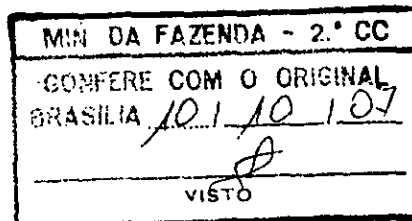
Presidente


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
Relator-Designado

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva.

Ausente o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.





Relatório

A pessoa jurídica qualificada nos autos deste processo protocolizou, em 5 de novembro de 1996, pedido de ressarcimento de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no valor total de R\$ 2.373.153,77 (dois milhões trezentos e setenta e três mil cento e cinquenta e três reais e setenta e sete centavos), relativo ao crédito presumido apurado no período de abril a dezembro de 1995.

Com fundamento na Informação Fiscal constante das fls. 29 e 30, a então Delegacia da Receita Federal em São Paulo/Oeste deferiu parcialmente o pedido, no valor de R\$ 49.919,63 (quarenta e nove mil, novecentos e dezenove reais e sessenta e três centavos), conforme fls. 34 e 35.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (DRJ/RPO), que, após obter os resultados da diligência determinada conforme fl. 61, concluída nos termos do Relatório Fiscal constante das fls. 135 e 136, deferiu em parte o pedido para reconhecer-lhe o direito relativo às exportações de farelo de soja que, segundo o entendimento da DRJ, teria ficado demonstrado tratar-se de produto industrializado pela contribuinte.

A interessada não se conformou com a decisão da instância de piso e interpôs o recurso das fls. 154 a 170 a este Segundo Conselho de Contribuintes para, após relato da evolução histórica da legislação de regência do crédito presumido e conclusão sobre seus objetivos, aduzir, em síntese, que:

I - não há determinação legal, tampouco regulamentar, para que sejam excluídos do valor das aquisições os valores referentes aos insumos adquiridos de fornecedores não contribuintes da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins);

II - o crédito presumido do IPI visa à desoneração dos produtos exportados do ônus das contribuições supracitadas e, sendo assim, torna-se irrelevante que as exportações tenham sido efetuadas pelo próprio estabelecimento produtor e exportador ou por meio de comerciais exportadoras, mormente considerando-se que, para fins de PIS e Cofins, consideram exportadas as mercadorias vendidas para empresas exportadoras, conforme arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001;

III -, as receitas de exportação relativas à exportação de soja em grãos, mercadoria não tributada pelo IPI (NT), não podem ser excluídas do total da receita de exportação, uma vez que a definição de receita de exportação dada pela Portaria MF nº 38, de 1997, independe da condição do produto exportado. Todavia, caso seja mantida essa exclusão, deve-se expurgar essas receitas também do total da receita operacional bruta, pois o custo de aquisição dos produtos NT não foi computado na base de cálculo do crédito presumido; e

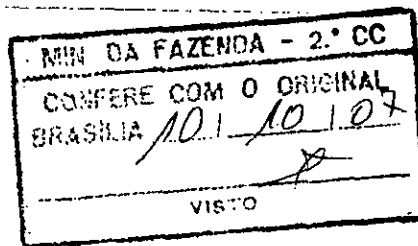
IV - sobre o valor objeto do pedido de ressarcimento deve incidir a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), pois o ressarcimento é espécie do gênero restituição.

Ao final, solicitou a recorrente o provimento do seu recurso para, além de determinar a incidência da taxa Selic sobre o valor objeto do ressarcimento, ser reconhecido o direito de incluir, para cálculo do crédito presumido do IPI relativo ao período de abril a dezembro de 1995:

I - o valor das aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem feitas de pessoa física e de cooperativas; e

II - no total da receita de exportação, as receitas decorrentes de venda a comerciais exportadoras com o fim específico de exportação e a receita de exportação de soja em grão.

É o Relatório.



ME: A FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 10.1.10.107
VISTO

Voto Vencido

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Relatora, vencida quanto às aquisições de pessoas físicas e de cooperativas

Cumpridos os requisitos legais para admissibilidade do recurso, dele tomo conhecimento.

Aquisições de pessoas físicas e de cooperativas

Na apreciação das aquisições de insumos de pessoas não-contribuintes do PIS e da Cofins (pessoas físicas e cooperativas) importa considerar que o crédito presumido do IPI, em virtude da incidência que, no jargão técnico, se diz "em cascata", na cadeia produtiva, do PIS e da Cofins, foi instituído com o escopo de ressarcir as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais dos valores dessas contribuições pagos pelos fornecedores de seus insumos, para desonerar o produto exportado. Destarte, esse benefício fiscal constituiria verdadeira recuperação de custo tributário ocorrido nos elos anteriores da cadeia produtiva e embutido no custo das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem.

Assim sendo, é correto afirmar que o legislador, ao instituir o benefício, partiu do pressuposto de que os fornecedores de insumos das empresas produtoras e exportadoras teriam efetuado o pagamento do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita de vendas para essas empresas ou, dito de outro modo, em relação a essas contribuições, esses fornecedores seriam delas contribuintes.

Todavia, o ato legal constitutivo do direito ao crédito presumido do IPI, com efeito, não dispôs expressamente sobre essa qualificação do fornecedor de insumos, limitando-se a fazer restrição às aquisições de insumos no mercado interno. É o que depreende-se dos arts. 1º e 2º da precitada Lei nº 9.363, de 1996, que estabelecem, *ipsis litteris*:

"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.

(...)

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

(...)"

(Grifou-se)



MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 10 110 107
VISTO

Destarte, aliado ao objetivo de tornar os produtos brasileiros mais competitivos no mercado estrangeiro, o crédito presumido de IPI visa exclusivamente à recuperação de contribuições específicas pagas ao longo da cadeia produtiva do produto exportado e certo é que tais contribuições não repercutem, do ponto de vista jurídico, em operações realizadas com pessoas físicas e com pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da Cofins.

Dessa forma, acreditando não ser o mais adequado ao exame da questão a interpretação isolada dos dispositivos que tratam do valor das aquisições para deles inferir a inexistência de restrição quanto à qualificação do fornecedor dos insumos, entendo que a análise de todo o texto legal, para uma interpretação lógico-sistemática, conduz à conclusão de que o legislador deixou insculpido, em dispositivos esparsos, o pressuposto de que as aquisições de insumos, para compor a base de cálculo do crédito presumido, deveriam ser feitas de fornecedores contribuintes do PIS e da Cofins que não sejam alcançados por normas isentivas.

Nesse sentido vinha proferindo meus votos pela exclusão da base de cálculo do crédito presumido do IPI dos valores relativos a aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem de pessoas físicas e de pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da Cofins, destacando, inclusive, o Parecer PGFN/CAT n.º 3.092/2002, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em que se procedeu a minudente análise da Lei n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1996, fazendo dele emergir a necessária incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas auferidas pelo fornecedor do insumo, com vista à inclusão, pela empresa produtora e exportadora, do valor desses insumos por ela adquiridos no cômputo da base de cálculo do crédito presumido.

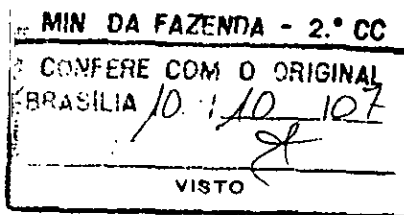
Ocorre que, uma vez que o julgamento administrativo em instância especial possui precípua finalidade de uniformizar o entendimento entre as Câmaras, à vista da jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) sobre a matéria em tela, por deferência aos princípios da economia processual e da eficiência, curvo-me a essa jurisprudência, da qual se reproduzem os seguintes trechos de ementa:

“Número Recurso :201-114918 Câmara :SEGUNDA TURMA Número Processo: 10980.001628/99-11 Tipo do Recurso: RECURSO DE DIVERGÊNCIA Matéria :RESSARCIMENTO DE IPI Recorrente: FAZENDA NACIONAL Interessado(a): REFINADORA DE ÓLEOS BRASIL LTDA Data da Sessão: 08/09/2003 Relator(a): Acórdão: CSRF/02-01.415 Decisão: DPPM - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA Texto da Decisão :

AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. Incluem-se na base de cálculo do crédito presumido as aquisições feitas de não contribuintes das contribuições para o PIS e da COFINS.

Recurso a que se nega provimento. (Acórdão CSRF/02-01.415, sessão de 08/09/2003, Relator-Designado Dalton Cesar Cordeiro de Miranda)

“CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO— AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS - A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei n.º 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art.



2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabeleceram que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam." (Acórdão CSRF/02-01.653, sessão de 10/05/2004, Relator Henrique Pinheiro Torres, Relator-Designado Dalton Cesar Cordeiro de Miranda)

Receita de Exportação

Vendas para comerciais exportadoras

A glosa fiscal, no total da receita de exportação, das receitas decorrentes de venda a comerciais exportadoras, bem como sua manutenção pela decisão recorrida, fundamenta-se no fato de que, à época em que foram gerados os créditos, a legislação de regência do crédito presumido do IPI não abrigava a inclusão dessas receitas que somente veio a ter adequado tratamento legal com o advento, em 22 de novembro de 1996, da Medida Provisória nº 1.484-27, cujo art. 1º, parágrafo único, foi mantido na Lei nº 9.363, de 1996, com a seguinte redação:

"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.

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

A questão que então emerge diz respeito à aplicação retroativa do supratranscrito dispositivo legal e, nesse ponto, valho-me do voto preferido pelo Ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão nº 202-14.555, de 25 de fevereiro de 2003, do qual, com as honras de estilo, transcrevo:

"(...)

O direito ao crédito em foco foi estabelecido pela Medida Provisória nº 948, de 23/03/95, cujo artigo 1º trazia a determinação do beneficiário do favor fiscal, in casu, o produtor-exportador de mercadorias nacionais.

Todavia, em 22/11/96, o Presidente da República editou a Medida Provisória nº 1.484-27, em reedição à Medida Provisória original,



MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 10 10 107
VISTO

acrescentando ao artigo primeiro desta o parágrafo único, estendendo o benefício veiculado por aquela norma legal aos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior, sendo que tal redação permaneceu na Lei nº 9.363/96, in litteris:

‘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 07 de setembro de 1970, 8, 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, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.’ (grifamos)

Em razão de o benefício pleiteado pela recorrente abranger períodos anteriores à inclusão do parágrafo único ao artigo 1º supra-referido, resta saber se a norma incluída é aplicável a tais períodos.

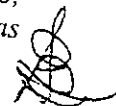
Como bem ressaltou o Conselheiro Eduardo Schmidt no voto condutor do acórdão nº 202.13.651, é inegável que a mens legis da Lei nº 9.363/96, como nas medidas provisórias que a antecederam, foi a de incrementar a balança de divisas com o estímulo às exportações e a norma veiculada pelo parágrafo único, objetivou apenas explicitar que a operacionalização de exportações, por meio de empresas comerciais exportadoras não desvirtua o benefício concedido, vez que o objetivo primordial da lei não restaria prejudicado, e não amplia o benefício concedido, apenas explicita sua aplicação. Desse modo, conclui o insigne conselheiro ‘pode-se dizer que o dispositivo adicionado limita-se a esclarecer o texto anterior, enquadrando-se na espécie de normas que se propõem a determinar o sentido daquela contida em lei precedente, e, portanto, ditas interpretativas, vez que se envolvem na chamada interpretação autêntica, eis que empreendida pelos próprios órgãos que elaboraram o emblema legal precedente.’

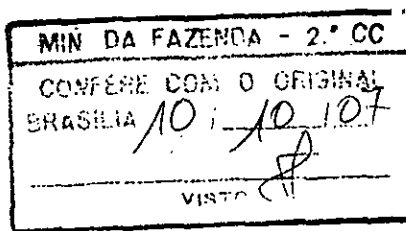
Arrimando seu voto, o Ilustre Conselheiro assevera que ‘a aplicação intertemporal das normas expressamente interpretativas está veiculado pelo inciso I do artigo 106 do Código Tributário Nacional:

‘Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.’

A norma interpretativa, apesar das críticas acerbas por parte de alguns doutrinadores, teve aplicação reconhecida pelo Plenário do Supremo Tribunal, no julgamento da ADIn nº 605-3/DF, em que foi Relator o Ministro Celso de Mello, onde fica demarcado que a interpretação do legislador não usurpa nem exclui a interpretação do Poder Judiciário, quando da aplicação da norma ao caso concreto, sendo tecidas





consistentes considerações acerca da sua retroatividade, como se depreende do excerto da ementa a seguir transcrita:

'EMENTA: (...) É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema jurídico positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder. Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos juízes e tribunais. Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional. (...) O princípio da irretroatividade somente condiciona a atividade jurídica do Estado nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição, em ordem a inibir a ação do Poder público eventualmente configuradora da restrição gravosa: (a) ao status libertatis da pessoa (CF, art. 5º; XL), (b) ao status subjectionis do contribuinte em matéria tributária (CF, art. 150, III, a) e (c) à segurança jurídica no domínio das relações sociais (CF, art. 5º, XXXVI). Na medida em que a retroprojeção normativa da lei não gere nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema Jurídico-Constitucional Brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade (...)' (Decisão: 23/10/91. DJ de 05/03/93, p. 2.897).

E assim sendo, entendo ser lícita a inclusão na base de cálculo do crédito presumido, referente ao exercício de 1995, da receita de exportações efetuadas por meio de empresas comerciais exportadoras (trading companies). Nesse sentido, não vemos porque não reconhecer a aplicação do parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 9.363/96 à espécie."

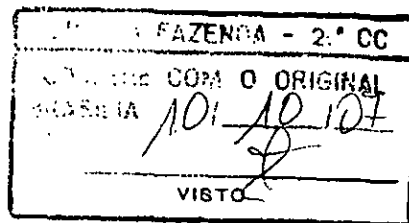
Receita de exportação

Exportação de soja em grão

Relativamente à receita decorrente da exportação de soja em grão, sob a ótica das receitas de exportação para fins do crédito presumido do IPI, cumpre lembrar que a Lei nº 9.363, de 1996, ao tratar da apuração das variáveis que compõem a base de cálculo do crédito presumido, em seu art. 3º, apenas remeteu às normas que regem a contribuição para o PIS e a Cofins, sem impor exclusões da receita de exportação ou permitir deduções da receita operacional bruta. Contudo, em seu art. 6º, esse mesmo diploma legal deferiu ao Ministro de Estado da Fazenda competência para definir a receita de exportação integrante da referida base de cálculo.

Ocorre que a definição dada em ato normativo do Ministro de Estado da Fazenda também não permite concluir que se deva excluir algum valor da receita em questão, conforme se verifica na literalidade do art. 3º, § 15, inciso II, da Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, que dispõe, *ipsis litteris*:

"§ 15. Para os efeitos deste artigo, considera-se:



I - receita operacional bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;

II - receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais;

(...)"

Destarte, a inferência de que a receita de exportação de produtos não submetidos a industrialização pela empresa produtora e exportadora deve ser excluída da receita de exportação para a determinação da base de cálculo do crédito presumido somente pode decorrer do exame da lei à vista de considerações finalísticas aliadas a ponderações de situações fáticas que, se observada apenas a literalidade do texto legal, conduziriam a hipóteses absurdas que, sem dúvida, o benefício fiscal não poderia alcançar, como, por exemplo, o caso de empresa produtora e exportadora que vende no mercado interno a totalidade das mercadorias que industrializa e só exporta mercadorias adquiridas de terceiros, ou seja, que não sofrem processo de industrialização efetuado pela exportadora.

Destarte, entendo que não pode o intérprete prender-se à literalidade do texto, sob pena de desvirtuar o benefício fiscal em foco. Entretanto, tal raciocínio deve prevalecer também na determinação da receita operacional bruta, da qual há de se admitir a exclusão da receita de exportação de mercadorias adquiridas de terceiros e não submetidas a processo de industrialização pela empresa produtora e exportadora, como ocorre com a soja em grão, no caso em exame.

Taxa Selic

Relativamente à incidência da taxa Selic, cumpre lembrar que a negativa de aplicação dessa taxa, nos ressarcimentos de crédito do IPI, por parte dos julgadores administrativos, tem sido fundamentada em duas linhas de argumentação: uma, com o entendimento de que seria indevida a correção monetária, por ausência de expressa previsão legal, e a outra considera cabível a correção monetária até 31 de dezembro de 1995, por analogia com o disposto no art. 66, 3º, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, não admitindo, contudo, a correção a partir de 1º de janeiro de 1996, com base na taxa Selic, por ter ela natureza de juros e alcançar patamares muito superiores à inflação efetivamente ocorrida.

Não comungo nenhum desses entendimentos, pois, sendo a correção monetária mero resgate do valor real da moeda, é perfeitamente cabível a analogia com o instituto da restituição para dispensar ao ressarcimento o mesmo tratamento, como o faz a segunda linha de argumentação acima referida, à qual não me alio porque, no meu entender, a extinção da correção monetária a partir de 1º de janeiro de 1996 não afasta, por si só, a possibilidade de incidência da taxa Selic nos valores de ressarcimentos. Entendo que, se sobre os indêbitos tributários incidem juros moratórios, também nos ressarcimentos, analogamente à correção monetária, esses juros são cabíveis.

Registre-se, entretanto, que os indêbitos e os ressarcimentos se diferenciam no aspecto temporal da incidência da mora, visto que o indêbito caracteriza-se como tal desde o seu pagamento, podendo ser devolvido desde então. Já os créditos de IPI devem antes ser compensados com débitos desse imposto na escrita fiscal e somente se tornam passíveis de ressarcimento em espécie quando não houver possibilidade de se proceder a essa compensação,

cabendo então a formalização do pedido de ressarcimento pelo contribuinte que fará as provas necessárias ao Fisco.

Destarte, pode-se afirmar que a obrigação de ressarcir em espécie nasce para o Fisco apenas a partir desse pedido, portanto, somente a partir da data da protocolização pode-se falar em ocorrência de demora do Fisco em ressarcir o contribuinte, havendo, pois, a possibilidade de fluência de juros moratórios.

Ademais, o simples fato de a taxa de juros eleita por lei para a administração tributária ser compensada pela demora no pagamento dos seus créditos e compensar o contribuinte pela demora na devolução do indevido alcançar patamares superiores ao da inflação não pode servir à negativa de compensar o contribuinte pela demora do Fisco no ressarcimento.

Por todo o exposto, voto por **dar provimento parcial** ao recurso para, no cálculo do crédito presumido do IPI, admitir:

I) a inclusão dos valores de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem adquiridos de pessoa física ou de cooperativas, no valor total das aquisições;

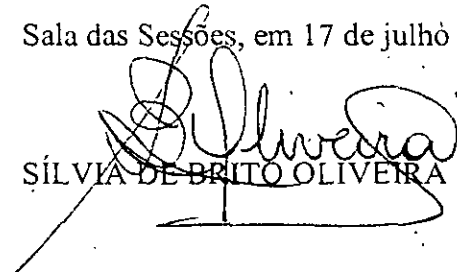
II) a inclusão das receitas decorrentes de venda a comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, no total das receitas de exportação;

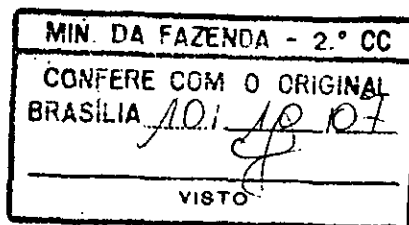
III) a exclusão, também da receita operacional bruta, dos valores relativos à exportação de soja em grão;

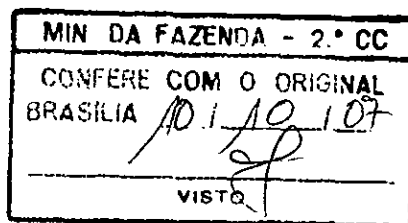
IV) a incidência da taxa Selic, a partir da data da protocolização do pedido, sobre os valores objeto de ressarcimento ou de compensação com débitos da recorrente.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de julho de 2007.


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA





Voto Vencedor

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator-designado quanto às aquisições de pessoas físicas e de cooperativas

Reconhecendo a polêmica que o tema encerra, divirjo da ilustre Relatora por entender que as aquisições de insumos a pessoas físicas não dão direito ao crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96.

Também assim as aquisições a cooperativas, quando realizadas até 30/10/99. É que a partir de 01/11/99 cessou a isenção ampla da Cofins e do PIS/Faturamento sobre os atos cooperativos. Nos termos do art. 15 da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, e do Ato Declaratório SRF nº 88, de 17/11/99, a partir de 01/11/99 as duas contribuições passaram a incidir sobre a receita bruta das cooperativas, com exclusões específicas na base de cálculo.

Como na situação dos autos o período de apuração vai de abril a dezembro de 1995, descabe computar no cálculo do incentivo as aquisições a pessoas físicas ou a cooperativas.

O crédito presumido do IPI como ressarcimento do IPI e Cofins nas exportações foi instituído pela MP nº 948, de 23/05/95, que, após reedições, foi convertida na Lei nº 9.363, de 16/12/96, cujo art. 1º determina:

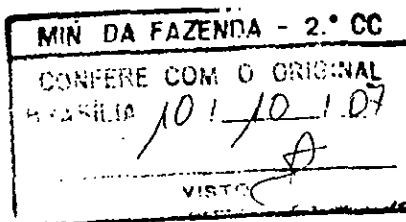
“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro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

(...)

Art. 2º. A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

§ 1º. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.” (negritos acrescentados)

Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, a base de cálculo do crédito presumido é igual ao valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conceituados segundo a legislação do IPI, multiplicado pelo percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor (industrial) exportador. O valor do crédito presumido, então, será o equivalente a 5,37% da base de cálculo, tendo este fator sido obtido a partir da soma de 2% de Cofins mais 0,65% de PIS, com incidência dupla e *bis in idem* ($2 \times 2,65\% + 2,65\% \times 2,65 = 5,37\%$).



Como deixa claro o art. 1º da Lei nº 9.363/96, acima transcrito, o benefício foi instituído como ressarcimento do PIS e Cofins incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Somente nas situações em que há incidência das duas contribuições sobre as aquisições de insumos é que cabe o aplicar o benefício. Neste sentido é que o § 2º do art. 2º da IN SRF nº 23, de 13/03/97, já dispunha que o incentivo “*será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS*”.

Referida IN não inovou com relação à Lei nº 9.363/96. Apenas explicitou a melhor interpretação do texto da Lei, cujo *caput* art. 2º deve ser lido em conjunto com o *caput* do art. 1º que lhe antecede. O mencionado art. 2º, ao estabelecer que a base de cálculo do incentivo será determinada sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem **referidos no artigo anterior**, está a determinar que somente os insumos sobre os quais há incidência de PIS e Cofins podem ser incluídos no cálculo do crédito presumido.

A expressão “incidentes”, empregada pelo legislador no texto do art. 1º da Lei nº 9.363/96, refere-se evidentemente à incidência jurídica. Diz-se que a norma jurídica tributária, enquanto hipótese, incide (daí a expressão hipótese de incidência), recai sobre o fato gerador econômico em concreto, juridicizando-o (tornando-o fato jurídico tributário) e determinando a conduta prescrita como consequência jurídica, consistente no pagamento do tributo. Esta a fenomenologia da incidência tributária, que não difere da incidência nos outros ramos do Direito.

Pontes de Miranda, acerca da incidência jurídica, já lecionava que “*Todo o efeito tem de ser efeito após a incidência e o conceito de incidência exige lei e fato. Toda eficácia jurídica é eficácia do fato jurídico; portanto da lei e do fato e não da lei ou fato.*”¹

Também tratando do mesmo tema e reportando-se à expressão fato gerador - empregada no CTN ora para se referir à hipótese de incidência apenas prevista, ora ao fato jurídico tributário já realizado -, Alfredo Augusto Becker leciona:

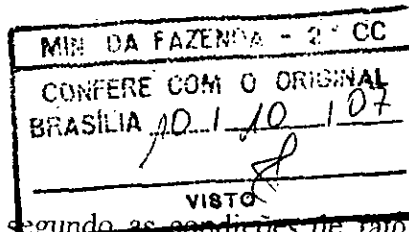
“Incidência do tributo: quando o Direito Tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (‘fato gerador’), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica: a relação jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo: o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.”²

A incidência jurídica não deve ser confundida com qualquer outra, especialmente a econômica ou a financeira. Em sua obra, Becker faz distinção entre **incidência econômica** e **incidência jurídica** do tributo. De acordo com o autor, a terminologia e os conceitos econômicos são válidos exclusivamente no plano econômico da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal. Por outro lado, a terminologia jurídica e os conceitos jurídicos são válidos exclusivamente no plano jurídico do Direito Positivo.

O tributo é o objeto da prestação jurídico-tributária e a pessoa que satisfaz a prestação sofre, no plano econômico, um ônus que poderá ser reflexo, no todo ou em parte, de

¹ Apud Roberto Wagner Lima Nogueira, in *Fundamentos do dever de tributar*, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p. 1.

² Alfredo Augusto Becker, in *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Lejus, 1998, p. 83/84.



incidências econômicas anteriores, ~~segundo as condições de fato~~ que regem o fenômeno da repercussão econômica do tributo.

Na trajetória dessa repercussão, haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir o ônus sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus, suportando, definitivamente, cada uma delas, uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela, suportada definitivamente, é a incidência econômica do tributo, que não deve ser confundida com a incidência jurídica, assim como a pessoa que a suporta, o chamado "contribuinte de fato", não deve ser confundido com o contribuinte de direito.

Somente a incidência jurídica do tributo implica no nascimento da obrigação tributária, que surge no momento imediato à realização da hipótese de incidência e estabelece a relação jurídico-tributária que vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo. Deste modo somente cabe cogitar de incidência jurídica do tributo. No caso, o sujeito passivo, pessoa que a norma jurídica localiza no pólo negativo da relação jurídica tributária, é o contribuinte *de jure*. Nas demais situações, mesmo que haja incidência ou repercussão econômica do tributo, com a presença de contribuinte de fato, descabe afirmar que houve incidência jurídica.

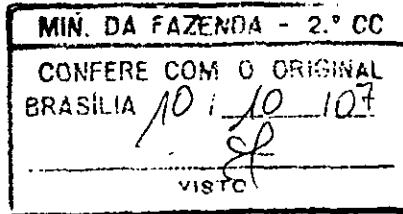
No caso do crédito presumido não se deve confundir eventual incidência econômica do PIS e da Cofins sobre os insumos adquiridos, com incidência jurídica, esta a única que importa para saber se o ressarcimento deve acontecer ou não. Observa-se que no incentivo em tela o crédito é presumido porque o seu valor é estimado a partir do percentual de 5,37%, aplicado sobre a base de cálculo definida. A presunção não diz respeito à incidência jurídica das duas contribuições sobre as aquisições dos insumos, mas ao valor do benefício. O valor é que é presumido e não a incidência do PIS e da Cofins, que precisa ser certa para só assim ensejar o direito ao benefício. Destarte, quando inexistir a incidência jurídica do PIS e da Cofins sobre as aquisições de insumos, como nas situações em que os fornecedores são pessoas físicas ou pessoas jurídicas não contribuintes das contribuições, nestas incluídas as cooperativas que até 30/10/98 eram beneficiadas com a isenção das duas contribuições, o crédito presumido não é cabível.

A referendar a interpretação aqui adotada e os termos do art. 2º, § 2º, da IN SRF nº 23/97 - segundo o qual o crédito presumido será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições PIS/Pasep e Cofins -, cabe transcrever excertos do Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002, que informa:

"18. Ora, se o produtor/exportador pudesse incluir na base de cálculo do crédito presumido o valor de todo e qualquer insumo, mesmo não sendo o fornecedor contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS, ao argumento de que teria, de qualquer modo, havido a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva, o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, restaria sem sentido.

19. Ou seja, qualquer insumo, e não apenas aquele sujeito à 'incidência' do PIS/PASEP e da COFINS, poderia ser incluído na base de cálculo do crédito presumido, pois sempre se poderia alegar a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva.

20. Para que seja possível atribuir um sentido lógico à expressão utilizada pelo legislador ('ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições'), pode-se apenas concluir que a lei se referiu, exclusivamente, aos insumos adquiridos de fornecedores que



pagaram o PIS/PASEP e a COFINS, ou seja, oneraram os insumos com o repasse desses tributos.

21. Quando o PIS/PASEP e a COFINS oneram de forma indireta o produto final, isto significa que os tributos não 'incidiram' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (o fornecedor não é contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS), mas nos produtos anteriores, que compõem este insumo. Ocorre que o legislador prevê, textualmente, que serão ressarcidas as contribuições 'incidentes' sobre o insumo adquirido pelo produtor/exportador, e não sobre as aquisições de terceiros, que ocorreram em fases anteriores da cadeia produtiva.

(...)

23. Assim, a condição legalmente disposta para que o produtor/exportador possa adicionar o valor do insumo à base de cálculo do crédito presumido, é a exigência de tributos ao fornecedor do insumo. Sem que tal condição seja cumprida, é inadmissível, ao contribuinte, benefício do crédito presumido.

24. Prova inequívoca de que o legislador condicionou a fruição do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor do insumo é depreendida da leitura do artigo 5º da Lei nº 9.363, de 1996, in verbis:

'Art. 5º A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente'.

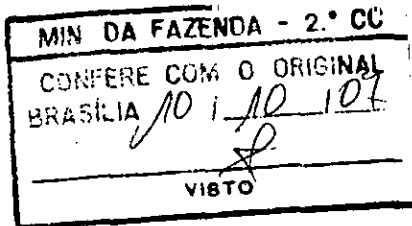
25. Ou seja, o tributo pago pelo fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido, que for restituído ou compensado mediante crédito, será abatido do crédito presumido respectivo.

26. Como o crédito presumido é um ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, pagos pelo fornecedor do insumo, o legislador determina, ao produtor/exportador, que estorne, do crédito presumido, o valor já restituído.

27. O art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, determina que apenas os tributos 'incidentes' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (e não pelo seu fornecedor) podem ser ressarcidos. Conforme o art. 5º, caso estes tributos já tenham sido restituídos ao fornecedor dos insumos (o que significa, na prática, que ele não os pagou), tais valores serão abatidos do crédito presumido.

28. Esta interpretação lógica é confirmada por todos os demais dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996. De fato, em outras passagens da Lei, percebe-se que o legislador previu formas de controle administrativo do crédito presumido, estipulando ao seu beneficiário uma série de obrigações acessórias, que ele não conseguiria cumprir caso o fornecedor do insumo não fosse pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. Como exemplo, reproduz-se o art. 3º da multicitada Lei nº 9.363, de 1996:

10



'Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador' (Grifos não constantes do original).

29. Ora, como dar efetividade ao disposto acima, quando o produtor/exportador adquirir insumo de pessoa física, que não é obrigada a emitir nota fiscal e nem paga o PIS/PASEP e a COFINS? Por outro lado, como aferir o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, que não estão obrigados a manter escrituração contábil?

30. Toda a Lei nº 9.363, de 1996, está direcionada, única e exclusivamente, à hipótese de concessão do crédito presumido quando o fornecedor do insumo é pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. A lógica das suas prescrições milita sempre nesse sentido. Não há qualquer disposição que regule ou preveja, sequer tacitamente, o ressarcimento nas hipóteses em que o fornecedor do insumo não pagou o PIS/PASEP ou a COFINS.

31. Em suma, a Lei nº 9.363, de 1996, criou um sistema de concessão e controle do crédito presumido de IPI, cuja premissa é que o fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do incentivo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS

(...)

37. Da mesma forma, não procede o entendimento de que a alíquota de 5,37% sobre o valor dos insumos adquiridos significaria que o legislador teria previsto a oneração média dos insumos, considerando toda a cadeia produtiva, é que, ao prever essa oneração média, o legislador teria incluído, no cálculo do crédito presumido, os insumos adquiridos aos fornecedores que não pagaram o PIS/PASEP e a COFINS.

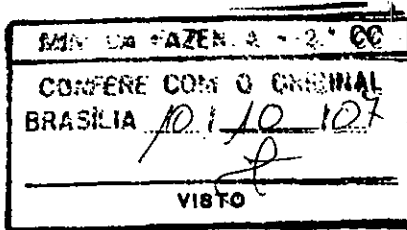
38. A alíquota de 5,37% foi determinada tomando por média da cadeia de produção nacional duas fases de comercialização anteriores ao fornecimento ao produtor/exportador, sem margem de agregação, exceto a das próprias contribuições, que à época somavam 2,65% em cada fase. Assim, considerando uma hipotética venda, da primeira para a segunda fase no valor de 100 unidades monetárias (u.m.) teríamos a seguinte incidência acumulada:

1) $100 \text{ u.m.} \times 1,0265 > 102,65 \text{ u.m.};$

2) $102,65 \text{ u.m.} \times 1,0265 > 105,37 \text{ u.m.};$

3) valor total das contribuições nas duas fases - $(105,37 \text{ u.m.} - 100 \text{ u.m.}) > 5,37 \text{ u.m.}$, o que, em percentual, dá os exatos 5,37% estabelecido na lei.

39. Lógico está que tal cálculo somente considerou operações entre contribuintes das ditas contribuições, não sendo possível se vislumbrar, dentro desse raciocínio lógico-matemático, a consideração de



participação de não-contribuintes na cadeia de produção/comercialização.

40. Outro argumento apresentado é no sentido de que, no sistema anterior, o incentivo seria condicionado à prova de que o fornecedor pagou o tributo, o que não ocorreria com a Lei n.º 9.363, de 1996. Assim, como essa disposição não consta da referida Lei, estaria demonstrado que o novo sistema não condicionou a concessão do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor de insumo.

41. Ocorre que a alteração legislativa nada prova em favor dessa tese. Não é cabível dizer que, em vista da revogação de uma obrigação acessória (prova do pagamento de tributos pelo fornecedor), o incentivo não estaria condicionado ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor de insumos.

42. Da revogação do antigo sistema é possível inferir apenas que o beneficiário do crédito presumido não precisará mais provar que o fornecedor do insumo pagou as referidas contribuições. Mas isso não quer dizer que o crédito presumido surge mesmo quando o fornecedor não pagou tais tributos. Uma coisa em nada tem a ver com a outra.

43. Inclusive, tal argumento cai diante do sistema de concessão e controle do crédito presumido fixado pela Lei n.º 9.363, de 1996, fundamentado inteiramente na proposição de que o fornecedor do insumo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.

44. E a forma encontrada pelo legislador para conceder um crédito 'presumido' que reflita a média das 'incidências' do PIS/PASEP e da COFINS sobre os insumos que compõem o produto exportado, sem que o incentivo acarrete o enriquecimento sem causa do beneficiário foi, claramente, condicionar o aproveitamento do crédito ao pagamento das contribuições pelo fornecedor.

(...)

46. Em face do exposto, impõe-se a seguinte conclusão: o crédito presumido, de que trata a Lei n.º 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições instituídas pelas Leis Complementares n.º 7 e n.º 8, de 1970, e n.º 70, de 1991."

Pelo exposto, descabe computar no cálculo do benefício os insumos adquiridos a pessoas físicas ou a cooperativas, pela recorrente.

Sala das Sessões, em 17 de julho de 2007.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS