



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA**

Processo nº 13851.000752/97-15
Recurso nº 202-118.463 Especial do Contribuinte
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº 02-03.529
Sessão de 02 de setembro de 2008
Recorrente CAMBUHY CITRUS COMERCIAL E EXPORTADORA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1996

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS
OU COOPERATIVAS. TAXA SELIC.**

Integra a base de cálculo do crédito presumido de IPI o valor referente ao crédito relativo aos insumos adquiridos de cooperativas e pessoas físicas.

**BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR
ENCOMENDA.**

O crédito presumido do IPI diz respeito, unicamente, ao custo de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, não podendo ser incluídos, em sua base de cálculo, os valores dos serviços de industrialização por encomenda.

JUROS COMPENSATÓRIOS. SELIC. NÃO INCIDÊNCIA.

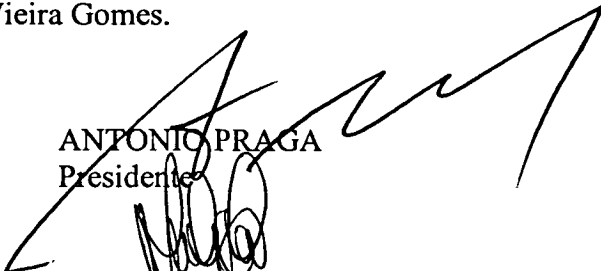
Os juros compensatórios, calculados com base na variação da taxa Selic, somente se aplicam à restituição de tributos pagos indevidamente ou a maior.

Recurso especial provido em parte.

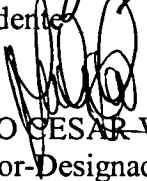
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais: 1) pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso especial quanto à matéria "incidência de juros a taxa SELIC sobre o valor a ser ressarcido". Vencidos os Conselheiros Dalton César Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martínez López, Gileno Gurjão Barreto, Leonardo Siade Manzan, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Júnior (Substituto convocado) e Antonio Carlos Guidoni Filho que deram provimento ao recurso; 2) pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso especial quanto à matéria "industrialização por encomenda". Vencidos os Conselheiros Dalton César Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martínez López, Gileno Gurjão Barreto, Leonardo Siade Manzan, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado) e Antonio Carlos Guidoni Filho que deram provimento ao recurso; 3) por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial quanto à matéria "Aquisições de pessoas

físicas". Vencidos os Conselheiros Elias Sampaio Freire (Relator), Josefa Maria Coelho Marques, Henrique Pinheiro Torres, Antonio Carlos Atulim e Gilson Macedo Rosenberg Filho que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes.



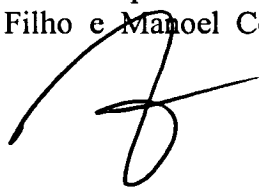
ANTONIO PRAGA
Presidente



JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Relator-Designado

FORMALIZADO EM: 08 SET 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Praga (Presidente da CSRF), Antonio Carlos Guidoni Filho (substituto do vice-presidente da CSRF), Josefa Maria Coelho Marques, Dalton César Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Maria Teresa Martínez López, Antonio Carlos Atulim, Gileno Gurjão Barreto, Julio Cesar Vieira Gomes, Leonardo Siade Manzan, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Gilson Macedo Rosenberg Filho e Manoel Coelho Arruda Júnior (substituto convocado).



Relatório

Trata-se de recurso especial, com fulcro no art. 32, II, do então vigente Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/88, no qual a recorrente alega divergência jurisprudencial, quanto às seguintes matérias:

- 1) inclusão, no cálculo do crédito presumido do IPI, dos valores correspondentes às aquisições de matérias-primas de não contribuintes do PIS e da COFINS;
- 2) inclusão, na apuração do incentivo fiscal, do custo da industrialização realizada por terceiros;
- 3) reconhecimento do direito ao ressarcimento do crédito presumido do IPI acrescido de juros calculados com base na variação da Taxa “Selic”.

A decisão recorrida considerou que deveriam ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido do IPI os valores relativos a insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, bem como os valores referentes ao custo da industrialização efetuada por terceiros. Ademais, considerou inaplicável a Taxa Selic para corrigir o crédito incentivado.

A respeito, no que tange à matéria, o acórdão recorrido espelha a seguinte ementa:

“IPI . Crédito Presumido.

I. Insumos adquiridos de não-contribuintes. Incabível o ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS a título de incentivo fiscal em relação a produtos adquiridos de pessoas físicas e ou cooperativas que não suportaram o pagamento dessas contribuições. Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a Lei nº 9.363/96 excluiu da base de cálculo do benefício fiscal as aquisições que não sofreram incidência das contribuições ao PIS e à COFINS no fornecimento ao produtor-exportador.

II. CUSTO DE MÃO-DE-OBRA DA INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS.

As mercadorias industrializadas por encomenda do exportador que as destinas para o exterior tais quais as recebeu do fabricante não podem ter seus custos de produção incluídos no cálculo do valor das compras (de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) incentivadas.

III. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS POR TERCEIROS. Para fins de apuração da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, inclui-se no cálculo de ambas o valor correspondente às exportações de produtos adquiridos de terceiros, mas tais produtos são excluídos do valor correspondente às compras de insumos.



IV. TAXA SELIC. É imprestável como instrumento de correção monetária, não justificando a sua adoção, por analogia, em processos de ressarcimento de créditos incentivados, por implicar na concessão de um 'plus', sem expressa previsão legal.

Recurso Parcialmente Provido. "

O fundamento principal da decisão recorrida para excluir da base de cálculo do crédito presumido do IPI os valores relativos a insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS é que o art. da Lei nº 9.363/1999, instituidora de incentivo fiscal referente ao IPI, tem como escopo ressarcir as contribuições (PIS e COFINS) incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para a utilização no processo produtivo. Entende, também que a norma de incentivo fiscal deve ser sempre literal e restritivamente, de forma a não estender por vontade do intérprete, benefício não autorizado pelo legislador.

Quanto à exclusão da base de cálculo do crédito presumido do IPI dos valores referentes ao custo da industrialização efetuada por terceiros, a decisão recorrida entende que a Lei nº 9.363/1996, ao conceder o benefício fiscal, especificou que o crédito presumido seria devido à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais como forma de ressarcimento das contribuições (PIS e COFINS) incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Ainda, de acordo com a decisão recorrida:

“No caso de o exportador adquirir as mercadorias já prontas para a exportação, sem nela realizar quaisquer das operações de industrialização previstas no regulamento do IPI, deixa o adquirente de preencher um dos requisitos básicos para fruição do crédito presumido, qual seja, a de ser o produtor de mercadorias exportadas, com isso não tem direito ao ressarcimento das contribuições eventualmente nelas incidentes. Demais disso, nessas operações, tais mercadorias não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, ao contrário, são produtos finais, cujas aquisições pelo exportador, não são contempladas com o benéfico fiscal.” (Destaquei).

Outrossim, quanto à correção do valor de créditos incentivados de IPI, o acórdão recorrido expressa o entendimento de não ser possível a correção do crédito presumido de IPI pela Taxa Selic pela inexistência de previsão legal que a autorize. Tanto a lei concessiva do benefício quanto a lei instituidora da Selic não tratam dessa questão.

Inconformada com a decisão da Câmara Julgadora, a contribuinte interpôs recurso especial, no qual alegou em síntese:

- há divergência de entendimento, quanto às matérias, entre a decisão recorrida e os acórdãos nº CSRF/02-01.248, nº CSRF/02-01.319, nº 201-76.952, nº CSRF/02-01.248 e nº CSRF/02-01.319;

- o acórdão recorrido entendeu que o custo das aquisições de insumos de produtores rurais pessoas físicas não pode ser computado na apuração do crédito presumido do IPI, pois tais aquisições não sofreram a incidência da contribuição para o PIS e da COFINS, ao passo que os acórdãos paradigmas decidiram que aquelas aquisições devem ser consideradas na



base desse incentivo fiscal, na medida em que não consta da Lei nº 9.363/96 qualquer restrição naquele sentido;

- a decisão recorrida confirmou a glosa do custo da industrialização efetuada por terceiros, com base no argumento de que tal custo não pode ser considerado na apuração do crédito presumido, nos casos em que os produtos obtidos nesse processo industrial são diretamente exportados pela empresa beneficiária desse incentivo;

- os acórdãos nº 201-76952 e nº 201-74.349, a seu turno, reconheceram o direito de a empresa produtora exportadora de mercadorias nacionais, incluir, na apuração do crédito presumido, o custo da industrialização por encomenda;

- com relação à taxa de juros “Selic” sobre o valor a ser ressarcido à recorrente, a título de crédito presumido, o v. acórdão recorrido afastou a sua aplicação, por entender que não existe base legal que justifique esse procedimento. Os v. acórdãos divergentes, por sua vez, determinaram a aplicação dos juros “Selic” sobre o valor do incentivo fiscal em tela.

O recurso especial da contribuinte foi admitido pelo Presidente da Câmara Julgadora, segundo Despacho nº 202-00.235, de fls. 414/416.

Não satisfeita com o acolhimento do recurso especial da contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou contra-razões, fls. 419/445, com os seguintes fundamentos:

- quanto aos insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, para que seja possível a promoção do ressarcimento é necessário que as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, aplicados na industrialização de produtos destinados ao mercado externo, tenham sofrido a incidência das ditas contribuições, tão-somente na etapa anterior da cadeia produtiva, nos termos do que determina o art. 1º, *caput* da Lei nº 9.363/96;

- o texto legal destaca que a incidência abrange exclusivamente as aquisições e não a cadeia produtiva;

- o intérprete deve perquirir se, na aquisição, houve a específica oneração destes tributos, o que não ocorre quando estabelecimento produtor exportador adquire insumos de pessoas físicas, cooperativas (em atos próprios) e do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

- se o intuito da norma é, sob certo aspecto, desonerar as aquisições daquelas contribuições sociais, minimizando, assim, o seu impacto no custo das exportações, forçoso concluir que deve haver a pressuposição da sua incidência na etapa anterior. Se tal não ocorre, como no caso em debate, não há que se falar na inclusão destes valores no cálculo do benefício fiscal;

- no que concerne à alegação de que a lei ao estabelecer o percentual de 5,37% para cálculo do crédito presumido, leva em consideração a existência de duas etapas na cadeia produtiva, também estamos de um argumento falacioso. Com efeito não é porque o dispositivo legal fixou aquele percentual que devemos concluir que, mesmo não havendo incidência das contribuições, na etapa imediatamente anterior, deverá ser investigada a etapa anterior a esta, ou seja o ciclo mediato;



- a razão de decidir coligida pelos Conselheiros também padece do vício da contradição, porquanto, sob sua ótica, o objeto da lei seria a presunção, sem necessidade de análise por tipos de créditos. Se estamos diante de uma presunção, o que parece fato, esta seria da incidência das contribuições sobre as aquisições e não da inclusão da totalidade das aquisições no cálculo do benefício;

- cita o entendimento do Parecer PGFN/CAT nº 3092/2002, fls. 423/431, em seu favor;

- quanto à correção dos créditos incentivados pela Taxa propugna que a previsão legal de incidência dos juros sobre créditos de IPI refere-se exclusivamente aos créditos tributários definitivamente constituídos, isto é, aqueles pagos em valor maior que o devido ou indevidamente, mas não antes disso, ou seja, os saldos devedores apurados em cada período, que porventura tenham sido recolhidos indevidamente;

- a Lei nº 9.250/05, em seu art. 39, §4º, prevê apenas a atualização, sob forma de juros, dos valores a compensar ou restituir oriundos de pagamento a maior ou indevido, o que efetivamente não se enquadra no conceito de créditos estruturais, que, genericamente, são os créditos legalmente permitidos para aproveitamento na conta gráfica de apuração do IPI, em observância ao princípio da não-cumulatividade;

- há grande diferença entre o indébito tributário e o instituto do ressarcimento. No primeiro caso inexistente suporte fático que embase a hipótese legalmente prevista, ou seja, grosso modo, não ocorreu o fato gerador para parcela ou integralidade do que foi recolhido a título de tributo; já no segundo caso, a situação é distinta: o fato gerador do crédito ocorreu em todos os seus aspectos, sendo mera liberalidade do Estado, por motivos econômicos, permitir que tais valores, uma vez impossibilitada a sua utilização pelos meios normais, possam ser utilizados de forma diversa, no caso, compensação com outros tributos administrados pela SRF;

- desta forma, a idéia de estender os efeitos da repetição do indébito tributário ao ressarcimento, mormente a atualização monetária, sob o pálio da isonomia, é manifestamente improcedente;

- a correção monetária, como instituto de natureza econômica, somente produz efeitos jurídicos por determinação legal, a exemplo de sua extinção, nos moldes anteriormente previstos pela Lei nº 9.069/95, que instituiu o Real;

- sendo a obrigação tributária *ex lege*, tão-somente a lei pode estatuir a correção monetária e, mesmo assim, nos estritos casos em que especifica, não cabendo ao Colegiado Administrativo, estendê-la a casos não previstos em lei;

- cita jurisprudência dos Tribunais Superiores, às fls. 434/437, em seu favor;

- quanto à industrialização por terceiros, entende que é inaceitável, por absoluta falta de previsão legal, a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido, dos valores referentes ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros;

- o diploma legal que concedeu sobredito crédito presumido foi categórico em ressarcir a incidência de exações especificamente sobre as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, não abrangendo outros insumos;

- o próprio regulamento do IPI ressalta que o valor cobrado pela operação de industrialização é destacado do valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem enviados pelo encomendante, razão pela qual devem ser acrescidos ao momento da remessa do produto encomendado.

- assim, o industrializador cobra tão-somente pelos serviços prestados, de forma tal que não sendo este serviço uma espécie de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, sua admissão no cálculo do crédito presumido não pode ser aceita, sob pena de desvirtuamento do benefício fiscal;

- cita declaração de voto constante do feito administrativo nº 11065.000648/97-35, que considera favorável à defesa de sua tese jurídica;

- se o encomendante não remete as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem ao industrializador, não estaremos diante de uma típica operação de industrialização por encomenda, nos moldes da legislação do IPI, mas sim de mera aquisição de insumos, que, em se enquadrando nas espécies previstas legalmente, poderão ser incluídas no cálculo do crédito presumido, o que é indiscutível.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro ELIAS SAMPAIO FREIRE, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Adoto os fundamentos, a seguir transcritos, constantes no voto proferido pela Conselheira Josefa Maria Coelho Marques no Acórdão CSRF /02-02.959, nos autos do recurso 202-118591, de interesse do mesmo contribuinte:

“

AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES DE PIS E COFINS
Quanto às aquisições de pessoas físicas e cooperativas, adoto, em meu voto, os fundamentos do Acórdão 201-77.932, do qual foi relatora a Conselheira Adriana Gomes Rego Galvão:

Inicialmente, argumenta a recorrente que a exclusão, para efeito do cálculo do crédito presumido, das aquisições de insumos efetuadas a pessoas físicas foi indevida.

Entretanto, discordo complementemente deste seu entendimento.

É que a Lei nº 9.363/96, em seu art. 1º, é muito clara ao dispor: “com o 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.” (negritei) Ora, se não houve incidência das contribuições nas aquisições, não há que se falar em ressarcimento. E neste sentido, deve-se observar que a lei fala em “incidentes sobre as respectivas aquisições”, de forma que pouco importa se incidiu em etapas anteriores, se, nas aquisições efetuadas pela empresa produtora e exportadora, estas não incidiram.

A respeito deste assunto, e já contrapondo-se ao argumento da recorrente de que não pode haver interpretação restritiva neste caso, destaco o Parecer PGFN nº 3.092, de 27 de dezembro de 2002, aprovado pelo Ministro da Fazenda:

“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.



22. Ao contrário, para admitir que o legislador teria previsto o crédito presumido como um ressarcimento dos tributos que oneraram toda a cadeia produtiva, seria necessária uma interpretação extensiva da norma legal, inadmitida, nessa específica hipótese, pela Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional.”

E não é só a partir do art. 1º da Lei nº 9.363/96 que se pode vislumbrar este entendimento, nem tampouco em razão do que havia sido disposto pela MP nº 674/94, que foi revogado, porque, nos demais artigos da lei, também se verifica tal posicionamento, como muito bem elucida o mencionado parecer, que transcrevo:

“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:

‘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."

A propósito, no tocante à exigência de apresentação de comprovantes do recolhimento das contribuições a que se referia a MP nº 674/94, também convém trazer à tona palavras do parecer:

"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 nº 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 nº 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."

Ressalto que toda essa argumentação vale para os artigos 165 e 166 do RIPI/98 (artigos 179 a 184 do RIPI/2002), já que a matriz legal desses dispositivos é justamente a Lei nº 9.363/96.

Além disso, a apuração com base em custos coordenados a que se refere o § 5º do art. 3º da Portaria MF nº 38/97 não se contradiz com a exclusão, no cômputo destes custos, das aquisições efetuadas a não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, como aduziu a recorrente, porque tal apuração apenas implica dizer que deve ser possível determinar, a par da escrita contábil e fiscal da pessoa jurídica, a quantidade e os valores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, ao final de cada mês, porém levando-se em conta, para efeito do cálculo, a premissa maior que é considerar as aquisições sobre as quais as contribuições incidiram.

Por oportuno, destaco ainda jurisprudência administrativa e judicial a respeito do assunto, a partir das seguintes ementas:

*"IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – I) INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS E PESSOAS FÍSICAS – Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência das Contribuições ao PIS e à COFINS, no fornecimento de insumos ao produtor exportador." (Acórdão nº 202-12.303)
"TRIBUTÁRIO. LEI 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI A TÍTULO DE RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP/PASEP E DA COFINS EM PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E/OU RURAIS QUE NÃO SUPORTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI IURES 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/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 dos seus



valores, sob a forma de ressarcimento, por não *ter* havido a prévia incidência.

3. Tutela liminar deferida." (TRF da 5ª Região, AI nº 32.877, DJ de 2/2/2001, p. 337) É verdade que o objetivo da *lei*, como um todo, foi o de estimular a exportação. Contudo, sem *dúvidas*, há limitações para o gozo deste benefício.

Assim, descabe falar na inclusão, para efeito de custo acumulado dos insumos, no *cômputo* do crédito *presumido*, dos valores relativos às aquisições de *matérias-primas*, quer adquiridas de pessoas físicas, quer adquiridas de sociedades cooperativas, posto que não contribuintes do PIS e da Cofins.

SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA
Outra questão é a que diz respeito à inclusão, na base de cálculo do incentivo, do valor pago pela recorrente relativo *aos* serviços de industrialização prestados em regime de *encomenda*.

De fato, é inadmissível a inclusão dos *serviços* de industrialização por encomendas na base de *cálculo* do incentivo.

A matéria-prima, na remessa para industrialização, não sofre alteração de valor. No processo de industrialização, *o* valor da prestação de serviços se incorpora ao valor do *produto* acabado e não ao da matéria-prima.

Embora se possa alegar que sobre o serviço *incidem* as contribuições que deram origem ao incentivo, não *se* trata de matéria-prima, produto intermediário ou *material* de embalagem, cujos valores são os únicos a *integrarem* a base de cálculo do crédito presumido, por expressa disposição legal.

Não se trata de matéria a ser resolvida por interpretação extensiva, uma vez que a lei é claríssima ao definir as *aquisições* que dão direito ao incentivo. Nem, tampouco, é *admissível* a integração por aplicação de analogia, uma vez que *a* questão está claramente regulada por lei, que definiu de *forma* clara e inequívoca o direito ao crédito.

Portanto, considerar que se outra hipótese de fato houvesse ocorrido, em vez da que realmente ocorreu, para *concluir* que se trata de situações equivalentes equivale a tomar o lugar do legislador, para estender o benefício a situação *claramente* não contemplada na lei, o que é completamente inadmissível.

TAXA SELIC Em relação aos juros, esclareça-se que, *a* partir de 1995, não existe mais correção monetária, nem *mesmo* para os indébitos, que estão sujeitos à atualização *por* juros compensatórios, calculados pela taxa Selic.

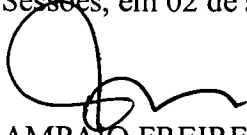
Ademais, a data prevista para o início da incidência *dos* juros é a do pagamento indevido ou a maior do que o devido, data que somente pode ser identificada se se tratar de *pedido* de restituição.

A incidência de juros compensatórios, por sua vez, não poderia ser aplicada aos créditos de IPI, uma vez que incidem somente na hipótese de retenção consentida de capital alheio. No caso de indébito, embora possa ocorrer recolhimento indevido por culpa exclusiva do sujeito passivo, a exceção da incidência de juros compensatórios se dá por expressa disposição legal, que não se aplica ao caso do crédito presumido de IPI.

Com essas considerações, voto por negar provimento a ambos os recursos.”

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

Sala das Sessões, em 02 de setembro de 2008.



ELIAS SAMPAIO FREIRE

Voto Vencedor

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Designado

INTRODUÇÃO:

A controvérsia restringe-se à limitação da incidência do art. 1º da Lei nº 9.363, de 16/12/96, imposta pela Instrução Normativa SRF nº 23, de 13/03/1997, que reconhece o direito apenas para aquisições de pessoas jurídicas, e pela Instrução Normativa SRF nº 103, de 30/12/1997, que excluem as cooperativas de produção. Em ambos os casos, o fundamento é o mesmo: o benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente será cabível quando nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem pelo produtor-exportador houver incidência dessas contribuições sociais. Seguem transcrições:

IN SRF nº 23/97:

Art. 2º (...)

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.

IN SRF nº 103/97:

Art. 2º as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido.

REGRA-MATRIZ:

O primeiro dos dispositivos da lei trata de instituir o benefício fiscal, motivá-lo e delimitar seus contornos. No entanto, sua leitura não é suficiente para que se extraia a norma aplicável ao caso sob exame, isto é, somente com o emprego da interpretação gramatical o intérprete não encontra respostas quanto à inclusão ou não na base de cálculo do crédito presumido de IPI dos valores correspondentes às aquisições de pessoas físicas e cooperativas de produção.

A expressão “incidentes sobre as respectivas aquisições” comporta ao menos duas interpretações:

a) Somente as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem diretamente pelo produtor-exportador e sobre as quais incidam PIS/PASEP e COFINS integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI; ou

b) Havendo incidência de PIS/PASEP e COFINS sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, em quaisquer das etapas da cadeia produtiva, os valores correspondentes integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI.

De fato, não há um único conteúdo semântico a ser extraído da interpretação gramatical. Especialmente porque a expressão “*incidentes*” se refere às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem sem, contudo, identificar o responsável por essas aquisições. Sendo este o ponto controvertido para o deslinde da questão sob exame, faz-se necessário o emprego dos demais métodos de interpretação, conforme já sinalizamos na parte introdutória. Seguem transcrições:

Lei nº 9.363/96:

Art. 1ª 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.

ANTECEDENTES – INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA:

A Medida Provisória nº 674, de 25/10/1994 manteve em suas sucessivas reedições regra diferente para o benefício fiscal. O artigo 1º delimitava o crédito, sempre ressarcido em pecúnia, às aquisições realizadas **pelo exportador**. De fato, as operações anteriores eram irrelevantes para a sistemática da época. Após a obtenção da parcela de insumos utilizados nos produtos destinados à exportação, conforme regra estabelecida no artigo 2º, incidia o percentual de 2,65%, resultando do cálculo as contribuições sociais que oneraram o produtor-exportador (2,00% de COFINS e 0,65% de PIS). Também reforça essa conclusão a regra do artigo 5º da MP. Para receber o ressarcimento deveria o produtor-exportador comprovar o recolhimento pelo seu fornecedor imediato das contribuições sociais, *verbis*:

MP nº 674/94:

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.

Art. 3º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 2,65% sobre a base de cálculo definida no art. 2º.

Art. 5º O benefício ora instituído é condicionado à apresentação, pelo exportador, das guias correspondentes ao recolhimento,



pelo seu fornecedor imediato, das contribuições devidas nos termos das Leis Complementares nºs 7 e 8, de 1970, e 70, de 1991.

Portanto, da comparação com a regra anterior (interpretação histórica) resulta, ainda que se atendo ao primeiro dos dispositivos da lei vigente, a seguinte conclusão: houve uma evolução do benefício fiscal; entre outras alterações, não mais se limitou a lei às aquisições pelo próprio produtor-exportador.

BASE DE CÁLCULO:

Prosseguindo a análise do texto, constata-se no artigo 2º o método de aferição da parcela de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) empregada nos produtos exportados:

Lei nº 9.363/96:

*Art. 1º(...) 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.*

MP nº 674/94:

*Art. 2º A base de cálculo do crédito fiscal será determinada mediante a aplicação sobre o valor total das aquisições de matérias-primas produtos intermediários e material de embalagem **referidos** no art. 1º, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do exportador.*

Nisso, não houve alteração da regra anterior revogada. Ambas se referem às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem especificados em seus respectivos artigos primeiros.

Sobre a expressão “referidos”, que vem sendo objeto de divergências, somente identifiquei uma possibilidade de análise semântica. É regra gramatical de concordância nominal que após uma sequência de substantivos, uns no masculino e outros no feminino, o verbo seja flexionado no masculino plural. Daí, certamente, não poderia a expressão se referir às aquisições, mas aos insumos. Caso se referisse às aquisições, a expressão correta seria “referidas”.

Segue transcrição de trecho da gramática DICMAXI Michaelis Intranet - Dicionário Eletrônico Português:

2. Adjetivo posposto Com o adjetivo posposto há dois tipos de concordância:

a) o adjetivo concorda com o substantivo mais **próximo**: *Ele comprou uma camisa e um blazer branco. Ele comprou um blazer e uma camisa branca. Fernanda é uma mulher de porte e beleza extraordinária. Fernanda é uma mulher de beleza e porte extraordinário.* b) o adjetivo vai para o plural, **prevalecendo o masculino** se os gêneros forem diferentes:

Ele comprou uma camisa e um blazer brancos. Ele comprou um blazer e uma camisa brancos. Fernanda é uma mulher de porte e beleza extraordinários. Fernanda é uma mulher de beleza e porte extraordinários.

Apesar de firmar posição, não vejo relevância **nesse** ponto da discussão. Cada um dos dispositivos legais, artigos 1º e 2º, possuem objetos e **finalidades** distintas. O artigo 1º apresenta o benefício e descreve sua regra-matriz para gozo; **enquanto** o artigo 2º se limita a determinar como ele deve ser calculado. Nada impede que as **aquisições** em etapas anteriores da cadeia produtiva tenham relevância para o reconhecimento do **direito**; porém, no cálculo do benefício sejam consideradas apenas as aquisições pelo **produtor-exportador**, portanto restringindo-se à última etapa.

Como se constata, seguiu-se a mesma **técnica** de instituição de tributos. Primeiro a descrição da hipótese de incidência (regra-matriz) e **após** a expressão quantitativa ou material (base de cálculo). No caso, não cabe interpretação **sistemática** para se extrair da conjugação dos dispositivos a regra aplicável sobre a questão **analisada**.

E há uma explicação para que não sejam trazidos para a base de cálculo do benefício os valores correspondentes às aquisições anteriores, **o** que se mantém inalterado desde a MP nº 674, em 25/10/1994. O produtor-exportador, **que** é o beneficiário, somente possui em seu poder as notas fiscais de aquisição dos insumos quando é o adquirente. Na produção dos insumos adquiridos, seu fornecedor pode os ter **processado** desde a matéria-prima em estado natural de sua propriedade, como apenas ter **agregado** algum beneficiamento antes da venda ao produtor-exportador. Para o produtor-exportador, posicionado na última etapa, não se poderia atribuir qualquer obrigação quanto às **etapas** anteriores, mesmo porque delas não participou.

Caso o legislador atribuísse ao produtor-exportador o ônus da prova sobre as operações anteriores, provavelmente, a lei perecia de efetividade. Ele não obteria dos demais fornecedores da cadeia produtiva os documentos necessários **e** o benefício não lhe seria conferido, não se alcançando a finalidade da lei – estímulo às **empresas** industriais que destinem seus produtos à exportação, melhorando nossa balança comercial. Assim, não consigo vislumbrar outra base que não a última operação, mesmo que **a** lei tenha reconhecido que o crédito tem por finalidade desonerar o produto exportado **das** contribuições sociais que incidiram em toda a cadeia produtiva. Concluo, que a **opção** legislativa se deu por impossibilidade fática. Daí a parte final do artigo 3º:

*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.*



Por tudo, portanto, entendo que o fato de se empregar como base de cálculo os insumos adquiridos na última etapa é insuficiente para se concluir que essa escolha do legislador implica afirmar que somente quando incidirem PIS/PASEP e COFINS na última etapa se reconhecerá o direito do produtor-exportador, como impuseram os atos normativos guerreados. Reafirmo nessa oportunidade que o direito não se confunde com a sua expressão material.

PERCENTUAL DE INCIDÊNCIA - RECONHECIMENTO DAS ETAPAS ANTERIORES:

Antes da análise dos demais artigos da lei, ainda há o parágrafo 1º, pertinente à nossa análise. Também houve alteração quanto ao percentual incidente para apuração do crédito. Na exposição de motivos está claro que na nova sistemática instituída através da MP nº 948, de 23/03/95 não só a última operação é relevante. Acontece que diante da inviabilidade prática de se identificarem todos os valores de PIS/PASEP e COFINS que oneraram o produto exportado, chegou-se, com apelo à razoabilidade, às duas últimas etapas; daí o percentual de 5,37% ($2,65 + 2,65 + 2,65 \cdot 2,65$). Nada obstaría que fossem consideradas três etapas ou mais; porém, o problema para o legislador era que, sendo qual fosse a escolha, não se chegaria ao valor preciso do crédito, pois que ele é presumido e, portanto, seu cálculo aferido. Procurou então, como bem indicou na exposição de motivos, uma opção que conferisse objetividade, independentemente da realidade fática, e fosse razoável. Assim, recaiu sobre as duas últimas etapas o cálculo do benefício. O texto é claro quanto ao reconhecimento de todas as etapas anteriores e que a escolha das duas últimas para aferição do percentual se deu apenas por apelo ao Princípio da Razoabilidade, verbis:

“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%...”

Lei nº 9.363/96:

Art. 2º (...)

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

MP nº 674/94:

Art. 3º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 2,65% sobre a base de cálculo definida no art. 2º.

Importante destacar a segurança jurídica que confere a louvável escolha feita pelo legislador. Não exercesse ele mesmo a discricionariedade para cálculo do crédito presumido, preferindo confiá-la ao administrador no caso concreto, o valor do benefício seria aferido com subjetividades e desproporcionalidades, algumas vezes excessivas outras mitigadas, mas sempre oscilantes ao sabor dos ventos.

Ao limitar o cálculo do crédito (ênfatisa-se mais uma vez que nessa parte da abordagem se está analisando apenas a quantificação do crédito e não o reconhecimento do direito) às duas últimas etapas, de fato se criou uma presunção absoluta, juris et de jure. Isto

porque, da mesma forma que se procurou facilitar o cálculo do crédito presumido, também ficou vedado ao beneficiário buscar demonstrar que suportou maior ônus. O percentual foi fixado em 5,37%, correspondente a duas etapas, independentemente da dimensão real da cadeia produtiva.

RESTITUIÇÕES E COMPENSAÇÕES DE PIS/PASEP ou COFINS: PREVALÊNCIA SOBRE O CRÉDITO PRESUMIDO

No último dos dispositivos da lei obriga-se o produtor-exportador a estornar seus créditos correspondentes aos valores já restituídos ao fornecedor ou por ele compensados. Segue transcrição:

Art.5ª 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.

É importante aqui se identificar qual seria a origem desse eventual crédito do fornecedor apontado no dispositivo. Entendo que possa decorrer de qualquer outro direito relativo a PIS/PASEP ou COFINS já existente ou que venha a ser criado, exceto do crédito presumido instituído pela lei sob comento. Isto porque o artigo 1º o atribuiu exclusivamente ao produtor-exportador: *“A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados”*. Como se sabe, qualquer espécie de renúncia fiscal somente pode ser concedida ao beneficiário através de lei, nos termos do artigo 150, §6º da Constituição Federal: *“Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.”*. E, decisivamente, não foi a Lei nº 9.363/96 que reconheceu algum direito ao fornecedor.

Também não se diga que o direito do fornecedor decorra de liberalidade do produtor-exportador, como vem sendo justificado por alguns. Não há autorização legislativa nesse sentido e qualquer convenção entre as partes desvirtuaria a finalidade do benefício, além de dificultar ao fisco a verificação do cumprimento das condições necessárias para seu gozo. Como, por exemplo, as previstas no artigo 11 da Instrução Normativa SRF nº 23, de 13/03/1997: a apresentação pelo produtor-exportador de demonstrativo com várias informações necessárias para que o fisco examine a correção dos cálculos realizados na apuração do crédito presumido, principalmente sobre as exportações. Acontece que o fornecedor somente dispõe de informação sobre as vendas efetuadas, nada conhecendo sobre as exportações por parte do adquirente. Portanto, esse eventual direito do fornecedor apenas poderia ser comprovado através de outro processo, com as informações de que dispõe.

Acrescenta-se, ainda, que o artigo 4º deixa claro que somente na impossibilidade de utilização do crédito através de compensação é que cabe a restituição: *Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente*. Ora, se para o produtor-exportador a restituição somente é cabível excepcionalmente, não seria ao fornecedor que essa modalidade de utilização do crédito poderia, ordinariamente, ser conferida.

O que se pode concluir do artigo 5º é que o crédito presumido a que tem direito o produtor-exportador é preterido por qualquer outro que também se refira a PIS/PASEP ou COFINS. Um crédito relativo a essas contribuições sociais a que tenha direito o fornecedor prevalece sobre o crédito presumido do produtor-exportador. Dessa preterição do crédito presumido, conforme o artigo 5º, implica o estorno pelo produtor-exportador do valor corresponde ao direito do fornecedor.

Não vejo também como dispositivo incompatível com a atual regra-matriz do crédito presumido. O fornecedor é o contribuinte de PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre sua receita bruta decorrente das aquisições pelo produtor-exportador. É possível que, em razão de algum benefício fiscal, as contribuições sociais recolhidas sejam restituídas ao fornecedor. Neste caso, já tendo sido repassados os tributos ao produtor-exportador, compôs a base de cálculo do crédito presumido. O reconhecimento do direito à restituição ao fornecedor simultaneamente com o ressarcimento ao produtor-exportador implicaria dupla renúncia fiscal sobre às mesmas contribuições sociais, daí a preterição do último em favor do primeiro. A solução encontrada pelo legislador foi através do estorno dos valores restituídos ou compensados, reduzindo o crédito presumido calculado, conforme a parte final: *“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”*.

Na sistemática instituída pela MP nº 674/94, há expressões em seu artigo 5º, §2º que corroboram com essa conclusão: *“A eventual restituição das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições **que serviram** à comprovação prevista neste artigo implica a imediata devolução, por parte do exportador beneficiário do crédito, **do valor correspondente à restituição ou compensação**”*. Como se sabe, o produtor-exportador era obrigado a comprovar o recolhimento das contribuições pelo fornecedor. As duas expressões destacadas no texto, sutilmente, trazem uma idéia de distância entre a origem do direito do fornecedor e o crédito presumido do produtor-exportador.

DA INCIDÊNCIA EM ETAPAS ANTERIORES

Uma vez reconhecido que resulta de toda a cadeia produtiva, o crédito presumido persiste mesmo quando não incidam PIS/PASEP e COFINS na última etapa; mas, desde que tenham incidido em etapas anteriores. Este é o último dos requisitos para se reconhecer o direito do interessado.

Refletindo sobre essa possibilidade, inclino-me a afirmar que somente o mais primitivo dos homens acreditaria que o alimento por ele consumido é produto tão somente: da terra, da chuva, da semente e do labor. Não é essa a realidade. De fato, mesmo ao produtor rural pessoa física, que mais próximo está do estado natural das coisas, é repassado o ônus fiscal relativo às contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta na venda de equipamentos, ferramentas, fertilizantes, vestuário etc.

Com rara percepção, no mesmo sentido se manifestou a Eminente Ministra Eliana Calmon: *“mesmo quando o produtor-exportador adquire matéria-prima ou insumo agrícola diretamente do produtor rural pessoa física, paga, embutido no preço dessas mercadorias o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, tais como ferramentas, maquinários, adubos, etc., adquiridos no mercado e empregados no respectivo*

processo produtivo...” (RE nº 529.758 - SC). Sem as ferramentas do arado e a fertilização da terra não seria possível a produção no campo.

Ressalta-se que mesmo o inexpressivo pagamento de PIS/PASEP e COFINS em etapas anteriores não obstaría o direito ao crédito. Isto porque a lei, ao estabelecer a base de cálculo e o percentual, criou uma presunção absoluta, *juris et de jure*. A dimensão real da cadeia produtiva é irrelevante para o cálculo do benefício. Melhor explicando, mesmo que somente tenha havido incidência sobre o chapéu de palha que protege o homem do campo do Sol ou dos calçados que o protegem do solo árido, ainda assim, ao produtor-exportador será reconhecido o direito ao crédito presumido de IPI.

JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Por fim, noticia-se que a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, consolidada em suas duas turmas de direito público, reconhece o direito do interessado.

RECURSO ESPECIAL Nº 529.758 - SC (2003/0072619-9)

*RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON RECORRENTE :
CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS
ADVOGADO : RÚBIO EDUARDO GEISSMANN E OUTROS
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL PROCURADOR :
ARTUR ALVES DA MOTA E OUTROS Depois de todas essas
avaliações, conclui da seguinte maneira:*

1º) o produtor-exportador adquire como insumo, por exemplo, tecidos, linhas, agulhas, botões, etc, e em todas essas aquisições é ele contribuinte de fato da PIS/COFINS, paga pelo vendedor que, no preço, já embutiu a PIS/COFINS paga pelos seus insumos. Na hipótese, a lei permite o ressarcimento sobre o preço final da aquisição, o que leva a também deduzir as antecedentes incidências da PIS/COFINS;

2º) mesmo quando o produtor-exportador adquire matéria-prima ou insumo agrícola diretamente do produtor rural pessoa física, paga, embutido no preço dessas mercadorias o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, tais como ferramentas, maquinários, adubos, etc., adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo.

Parece-me, portanto, que razão assiste aos que entendem ter a instrução normativa aqui questionada extrapolado o conteúdo da lei.

...

Assim, verifica-se que a Instrução Normativa 23/97 pretendeu resgatar da MP 674/94 aquilo que não mais veio a ser desejado politicamente pelo legislador.

Por todas essas razões, dou parcial provimento ao recurso especial.

É o voto.



Seguem ementas de votos dos demais Eminentes Ministros:

RECURSO ESPECIAL Nº 719.433 - CE (2005/0012921-9)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL PROCURADOR : RAQUEL TERESA MARTINS PERUCH BORGES E OUTRO(S)

RECORRIDO : J RECAMONDE E COMPANHIA LTDA ADVOGADO : MANUELA SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS – INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO JULGADO A QUO – ART. 1º DA LEI N. 9.363/96 – RESTRIÇÃO PELA IN 23/97 DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – ILEGALIDADE.

1. A controvérsia restringe-se à limitação da incidência do art. 1º da Lei n. 9.363/96, imposta pelo art. 2º, § 2º da IN 23/97, da Secretaria da Receita Federal, que determina que o benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente será cabível em relação às aquisições de pessoa jurídicas.

2. Inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do julgado a quo.

3. Ora, uma norma subalterna, qual seja, instrução normativa, não tem a faculdade de limitar o alcance de um texto de lei. A jurisprudência do STJ posiciona-se no sentido da ilegalidade do art. 2º, §2º da IN 23/97.

Recurso especial improvido.

RECURSO ESPECIAL Nº 921.397 - CE (2007/0020577-0)

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL PROCURADOR : MARCOS ALEXANDRE TAVARES MARQUES MENDES E OUTRO(S)

RECORRIDO : CVC CERA VEGETAL DO CEARÁ ADVOGADO : MANUELA SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. LEI Nº 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIAL-EXPORTADOR. RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS EMBUTIDOS NO PREÇO DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE. DESCABIMENTO DE DISTINÇÃO ENTRE FORNECEDOR DE INSUMOS PESSOA JURÍDICA OU PESSOA FÍSICA. ILEGALIDADE DE IN –SRF 23/97. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO-PROVIDO.

1. O apelo especial da Fazenda Nacional prende-se à alegativa de que a utilização do incentivo fiscal do art. 1º da Lei 9.363/96 deve observar as limitações impostas pela IN - SRF 23/97, tese

rechaçada pelo acórdão recorrido, que negou provimento à apelação movida pelo órgão fazendário.

2. Contudo, o inconformismo não merece acolhida, na medida em que o entendimento aplicado pelo julgado atacado está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual, não havendo a Lei 9.363/96 feito distinção entre fornecedores de insumos pessoas físicas (não contribuintes do PIS/PASEP) e fornecedores pessoas jurídicas, não poderia tê-lo feito a IN - SRF 23/97, que é de todo ilegal e descaracteriza o favor fiscal em tela. Nesse sentido o julgado:

De acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS, é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação.

Portanto, inexistente óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, mormente em tal operação ter havido a incidência do PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração posterior, independente de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI " (REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005).

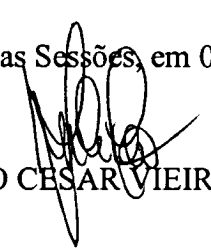
3. O crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador.

4. Precedentes: Resp 627.941/CE, DJ 07/03/2007, Rel. Min. João Otávio de Noronha; Resp 644.789/CE, DJ 04/12/2006, Rel. Min. Denise Arruda; Resp 617.733/CE, DJ 24/08/2006, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005; Resp 813.280/SC, DJ 02/05/2006, de minha relatoria; Resp 529.758/SC, DJ 20/02/2006, Rel. Min. Eliana Calmon; Resp 586.392/RN, DJ 06/12/2004, Rel. Min. Eliana Calmon.

5. Recurso especial não-provido.

Atendidos a todos os requisitos previstos em lei, não vejo como se negar o direito do produtor-exportador ao crédito presumido de IPI, ainda que na última etapa não tenha incidido PIS/PASEP e COFINS.

Sala das Sessões, em 02 de setembro de 2008.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES

