



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	13851.000766/97-11
Recurso nº	202-119.537_ Especial do Procurador
Matéria	Ressarcimento de IPI
Acórdão nº	02-02.864
Sessão de	28 de janeiro de 2008
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	CITROSUCO PAULISTA S/A

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Ano-calendário: 1995

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

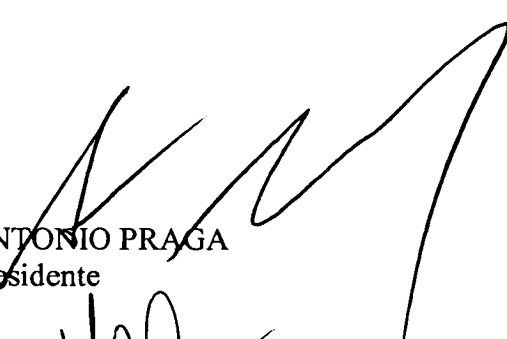
Integra a base de cálculo do crédito presumido de IPI o valor referente ao crédito relativo aos insumos adquiridos de cooperativas e pessoas físicas.
RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC.

Incabível a atualização do ressarcimento pela taxa Selic, por se tratar de hipótese distinta da repetição de indébito.

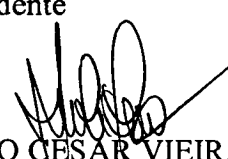
Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais; 1) por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso da Fazenda Nacional quanto a matéria “industrialização por encomenda”; 2) por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso quanto à matéria “aquisições de não-contribuintes”. Vencidos o Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator), Josefa Maria Coelho Marques, Emanuel Carlos Dantas de Assis (Substituto convocado), Henrique Pinheiro Torres e Elias Sampaio Freire; 3) pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso no que tange à “não incidência de juros a taxa Selic sobre o crédito pleiteado”. Vencidos os conselheiros Fabíola Cassiano Keramidas (Substituta convocada), Maria Teresa Martínez López, Antônio Lisboa Cardoso (Substituto convocado), Leonardo Siade Manzan, Misael Lima Barreto, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes para o voto vencedor da matéria “aquisições de não-contribuintes”, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



ANTONIO PRAGA
Presidente



JULIO CÉSAR VIEIRA GOMES
Relator-Designado

FORMALIZADO EM: 08 SET 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Fabíola Cassiano Keramidas (Substituta convocada), Antonio Carlos Atulim, Antonio Lisboa Cardoso (Substituto convocado), Maria Teresa Martínez Lopez, Emanuel Carlos Dantas de Assis (Substituto convocado), Henrique Pinheiro Torres, Leonardo Siade Manzan, Júlio César Vieira Gomes, Misael Lima Barreto, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Ausentes justificadamente os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto e Dalton César Cordeiro de Miranda.



Relatório

Trata-se de recurso especial em face do Acórdão n.º 202-14.864 (fls. 563/598), no qual deu-se provimento ao recurso: I- por unanimidade de votos quanto à inclusão do valor da industrialização sob encomenda no cálculo do crédito presumido e, II- por maioria de votos, quanto à inclusão na base de cálculo do crédito presumido das aquisições de pessoas físicas e cooperativas e quanto à atualização do ressarcimento pela taxa Selic.

O recurso foi baseado no art. 32, I, do antigo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes. Alegou o ilustre representante da Fazenda Nacional que somente integram o cálculo do crédito presumido as aquisições que sofreram a incidência jurídica das contribuições na operação de entrada dos insumos no estabelecimento industrial, razão pela qual não podem ser admitidas no cálculo do benefício aquelas aquisições efetuadas de pessoas físicas e cooperativas, sob pena de violação do art. 1º da Lei nº 9.363/96. No tocante à industrialização por encomenda, alegou que os custos incorridos pelo executor da encomenda não podem ser incluídos pelo encomendante no cálculo do benefício, pois se tratam de custos com energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e mão-de-obra, que também não poderiam ser incluídos no cálculo, caso a operação fosse feita pelo próprio estabelecimento que encomendou a industrialização. No tocante à correção pela taxa Selic, alegou que existe distinção legal entre ressarcimento e repetição do indébito e que não existe previsão legal para aplicar a referida taxa ao valor do ressarcimento.

Por meio do despacho nº 202-00.144 de fls. 624/626 foi dado seguimento ao recurso especial.

Regularmente notificado do acórdão, do recurso especial da procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento, o contribuinte apresentou em tempo hábil as contra-razões de fls. 633/655. Alegou em preliminar que o recurso não pode ser conhecido pois está de acordo com a jurisprudência da CSRF. No mérito, pugnou pela manutenção do acórdão recorrido, apresentando precedentes jurisprudenciais que corroboram a fundamentação do acórdão recorrido.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

Preliminarmente verifico que a decisão proferida pela Segunda Câmara do Segundo Conselho, quanto à questão da industrialização por encomenda, foi tomada por unanimidade de votos e não por maioria, conforme se pode conferir na fl. 563.

Os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Nayra Bastos Manatta foram vencidos apenas nas questões relativas à taxa Selic e aquisições de pessoas físicas e cooperativas, o que significa que votaram com o Relator na questão da industrialização por encomenda.

Ora, se o recurso voluntário foi provido por unanimidade de votos na questão da industrialização por encomenda, então o recurso especial do Procurador, interposto com base no inciso I, não poderia ter alcançado esta matéria, uma vez que havendo matérias autônomas, o recurso especial alcançará apenas a parte da decisão não unânime contrária à Fazenda Nacional (art. 15, § 1º do novo RICSRF).

Desse modo, voto no sentido de que o recurso não seja conhecido pela Câmara Superior na parte relativa à industrialização por encomenda, por falta de pressuposto formal de admissibilidade.

Passo a analisar as demais questões.

DAS AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES.

Relativamente à possibilidade de se incluir ou não, na base de cálculo do crédito presumido, os valores correspondentes às aquisições de insumos efetuadas perante pessoas que não são contribuintes do Pis/Pasep/Cofins, assim dispõe a Lei nº 9.363/96:

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.

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. (grifei)

Ao utilizar-se no art. 1º da expressão “**..incidentes sobre as respectivas aquisições**”..., o legislador estabeleceu que o cálculo do benefício só poderia levar em conta insumos que sofreram a incidência das contribuições ao PIS e à Cofins na etapa anterior. Isto é confirmado pela expressão “**...referidos no artigo anterior...**”, presente no art. 2º. Ou seja, somente integram a base de cálculo do crédito presumido os insumos aplicados em produtos exportados que, ao ingressarem no estabelecimento produtor, sofreram a incidência das contribuições na operação que deu origem à entrada.

Colocando a pá de cal sobre qualquer dúvida a respeito, a parte final do art. 3º da lei estabelece, com todas as letras, que para os efeitos de cálculo do crédito presumido (**...para os efeitos desta Lei...**), a apuração será feita considerando as normas que regem as contribuições que estão sendo ressarcidas, “**...tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor...**”.

Dessa forma, para que haja o ressarcimento é necessário que os insumos tenham sofrido a incidência das contribuições em etapas anteriores da cadeia produtiva. Para que isso ocorra é necessário que os fornecedores dos insumos empregados na industrialização dos produtos exportados sejam contribuintes do PIS e da Cofins.

No caso dos autos, existiram aquisições de pessoas físicas e cooperativas (fls. 1749 e ss), que não são contribuintes do PIS nem da Cofins.

O argumento de que a lei estabeleceu uma alíquota média presumida correspondente a duas operações não tem o menor fundamento jurídico. O que se presume não é a incidência das contribuições em operações anteriores e nem que tal incidência ocorreu em um número “n” de operações, uma vez que a alíquota está fixada na lei e os três artigos acima citados deixaram claro que o ressarcimento se refere às duas operações imediatamente anteriores. O que se presume não é a incidência anterior do PIS/Pasep/Cofins, mas sim que o valor final do incentivo é um crédito de IPI.

Ressalte-se que esta interpretação está implícita no item 4.6 do Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 139, de 22 de abril de 1996, que assim se expressa: “**O valor das matérias-primas adquiridas diretamente de pessoas físicas que não são contribuintes da COFINS e PIS/PASEP não compõe a base de cálculo do crédito presumido, com relação aos insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, pois nesse caso não há o que ressarcir**”. O mesmo raciocínio se aplica às aquisições efetuadas de cooperativas.

Além disso, a Instrução Normativa - SRF nº 23 de 13/03/1997, que regulamentou o Cálculo e a Utilização do Crédito Presumido instituído pela Lei nº 9.363/1996, no seu art. 2º § 2º, dispõe que:

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

§ 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 de bens exportados, será calculado,

exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS”. (grifei)

Como se vê os referidos atos infralegais não estabeleceram nenhuma restrição à fruição do crédito presumido além daquelas já contempladas na lei. Releva notar que as contribuições sociais - PIS/Pasep/Cofins incidem quando da venda ou faturamento dos produtos, ou seja, se o ato legal em comento se reporta às contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, obviamente se aplica aos insumos que, adquiridos de terceiros, a elas estivessem sujeitos. Ora, as pessoas físicas e as sociedades cooperativas não são contribuintes do PIS ou da Cofins em relação às vendas de mercadorias adquiridas de seus cooperados. Assim, não havendo incidência sobre tais aquisições, não há o que ressarcir ao adquirente.

DA ATUALIZAÇÃO DO RESSARCIMENTO PELA TAXA SELIC.

O art. 66 da Lei nº 8.383/91, assim dispõe:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.

§ 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Este dispositivo teve sua redação alterada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29/06/95, *verbis*:

Art. 58. O inciso III do art. 10 e o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.



§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo. "

Já o art. 39 da Lei nº 9.250/95, estabelece que:

Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

§ 3º (VETADO)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

Conforme se pode verificar, todos os dispositivos legais acima se referem à compensação ou restituição, que são espécies do gênero repetição de indébito. Portanto, é lógico inferir que a restituição e a compensação pressupõem a existência de um pagamento anterior efetuado pelo sujeito passivo, pagamento este indevido ou efetuado em montante maior do que o que seria devido.

Ora, no caso dos autos o crédito que seria ressarcido ao contribuinte (se este tivesse direito) não se originou de nenhum indébito tributário, uma vez que seria resultante da aplicação da Lei nº 9.363/96.

Tratando-se de incentivo fiscal, consubstancia-se em mera liberalidade do sujeito ativo do tributo, que ao renunciar à receita sobre a qual teria direito, decidiu fazê-lo sem a aplicação de correção monetária ou de juros, dado o silêncio das normas específicas de cada incentivo e da referência efetuada tão-somente em relação à repetição de indébito, nas normas acima transcritas. Inaplicável, portanto, o Parecer AGU nº 01/96, visto que só se referiu à repetição de indébito.

Na verdade, o argumento em sentido contrário invoca a aplicação analógica da lei, o que significa admitir a existência de uma lacuna que deveria ser colmatada por aquela técnica de integração.

O art. 108 do CTN estabelece que na legislação tributária são formas de integração das lacunas a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais

de direito público e a equidade, os quais devem ser aplicados sucessivamente na ordem indicada na *lex legum*.

Leciona Maria Helena Diniz que:

A analogia é, portanto, um método quase-lógico que descobre a norma implícita existente na ordem jurídica. É tão-somente um processo revelador de normas implícitas.

Requer a aplicação analógica que:

- 1) o caso sub judice não esteja previsto em norma jurídica;*
- 2) o caso não contemplado tenha com o previsto, pelo menos, uma relação de semelhança;*
- 3) o elemento de identidade entre eles não seja qualquer um, mas sim essencial, ou seja, deve haver verdadeira semelhança e a mesma razão entre ambos.* (in: Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 10ª ed., 1994, pp.54/55)

Ora, no caso dos autos o terceiro requisito para aplicação analógica da lei não restou caracterizado porque os fundamentos, os motivos, ou seja, as razões que fundamentam os institutos do ressarcimento e da repetição do indébito são totalmente distintas.

No caso da repetição de indébito, a devolução das importâncias assenta-se na preexistência de pagamento indevido, cuja devolução é reclamada com base no princípio geral de direito que veda o locupletamento sem causa.

Já no caso de ressarcimento de créditos, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo era devido, mas a devolução das quantias assenta-se única e exclusivamente na renúncia unilateral de valores que foram lícitamente recebidos pelo sujeito ativo.

Como se vê, nos dois casos ocorre a devolução de uma quantia ao sujeito passivo, mas esta devolução se dá por razões distintas. A finalidade do ressarcimento é produzir uma situação de vantagem para determinados contribuintes que atendam a certos requisitos fixados em lei, para incrementar as respectivas atividades; enquanto que a finalidade da repetição do indébito é prestigiar o princípio que veda o enriquecimento sem causa.

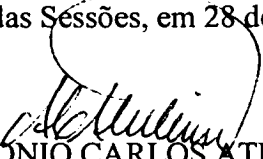
Nesse passo, não há como aplicar a taxa de juros Selic ao ressarcimento de créditos originados de incentivo fiscal com fundamento nos princípios da isonomia, da finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa, porque o ressarcimento não se confunde com a restituição por pagamento indevido.

Do mesmo modo, não há como fundamentar tal concessão com base na demora da apreciação dos processos pela Receita Federal. É certo que a teor do art. 49 da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, a Administração tem até 60 dias para decidir o processo, a partir do encerramento da instrução (e não da data de seu protocolo). Entretanto, se a Administração não se desincumbe de seu dever legal, o remédio adequado para sanar a omissão não é a aplicação de correção monetária ou de juros demora, mas sim a ação judicial que o contribuinte entender cabível para constranger a Administração a se manifestar.

Acrescente-se a tudo isso que o art. 3º, II, da Lei nº 8.748/93, estabeleceu expressamente distinção entre repetição de indébito e ressarcimento de créditos de IPI.

Em face do exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso quanto à questão da industrialização por encomenda e de dar-lhe provimento na parte conhecida.

Sala das Sessões, em 28 de janeiro de 2008.


ANTONIO CARLOS ATULIM

Voto Vencedor

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Designado

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 n.º 9.363/96:

Art. 1.ª 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 n.ºs 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 n.º 674, de 25/10/1994 manteve em suas sucessivas reedições regra diferente para o benefício fiscal. O artigo 1.º 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 2.º, 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 5.º da MP. Para receber o ressarcimento deveria o produtor-exportador comprovar o recolhimento pelo seu fornecedor imediato das contribuições sociais, *verbis*:

MP n.º 674/94:

Art. 1.º 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 n.ºs 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. 3.º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 2,65% sobre a base de cálculo definida no art. 2.º.

Art. 5.º 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 n.ºs 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 n.º 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.2ºA 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 n.º 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 alcançado 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% ($2,65 + 2,65 + 2,65 \times 2,65$). Nada obstaria 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 (ênfatiza-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 Eminentíssima 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.

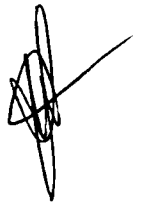
Parece-me, portanto, que razão assiste aos que entendem ter a instrução normativa aqui questionada extrapolado o conteúdo da lei.

...

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 EOUTRO(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
EMBTIDOS 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).

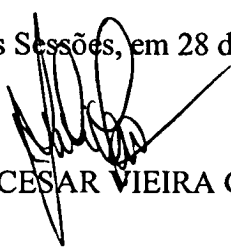
3. O crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser 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 28 de janeiro de 2008.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES

