



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 13851.000767/97-84
Recurso nº 122.007 Voluntário
Matéria IPI
Acórdão nº 203-12.466
Sessão de 17 de outubro de 2007
Recorrente CITROSUCO PAULISTA S/A
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E COFINS. PESSOAS FÍSICAS. EXCLUSÃO.

Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas, que não são contribuintes de PIS Faturamento e COFINS, não dão direito ao Crédito Presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 como ressarcimento dessas duas Contribuições, devendo seus valores ser excluídos da base de cálculo do incentivo.

AQUISIÇÕES A COOPERATIVAS. PERÍODOS DE APURAÇÃO DE NOVEMBRO DE 1999 EM DIANTE. INCLUSÃO.

Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas a partir de novembro de 1999 dão direito ao Crédito Presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 como ressarcimento dessas duas Contribuições, porque a partir daquele mês cessou a isenção relativa aos atos cooperativos, concedida pelo art. 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91 e revogada pela MP nº 2.158-35/2001. No período até outubro de 1999, quando os atos cooperativos eram isentos de PIS e Cofins, as aquisições de cooperativas não são incluídas na base de cálculo do incentivo.

VENDAS PARA COMERCIAL EXPORTADORA. CONSIDERAÇÃO NA RECEITA DE EXPORTAÇÃO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.484-27/96.

A consideração das vendas praticadas para comerciais exportadoras na receita de exportação, para efeito de apuração do crédito presumido de IPI, é admissível antes da data da edição da Medida Provisória 1.484-27/96 por força da equiparação, pelo

Decreto-Lei 1.248/72, das vendas a comerciais exportadoras como operações com fins específicos de exportação.

MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS.
EXPORTAÇÃO. RECEITAS. EXCLUSÃO.

Na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, a receita oriunda da exportação de produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido submetidos a processo de industrialização pela empresa produtora e exportadora deve ser excluída do valor total da receita de exportação e também da receita operacional bruta.


CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

É cabível a incidência da correção monetária sobre os pedidos de ressarcimento, a partir do protocolo deste. Preservação do Direito de Propriedade e vedação ao enriquecimento sem causa. Inteligência do art. 108 do CTN. TAXA SELIC. Deverá ser observada a taxa SELIC, em analogia ao art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, a partir de 01.01.96. Precedentes da CSRF.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, negou-se provimento em relação às aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva (Relator); Sílvia de Brito Oliveira, Mauro Wasilewski (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor; II) por unanimidade de votos, deu-se provimento em relação à inclusão no índice do Crédito Presumido do IPI, das Vendas destinadas ao mercado externo efetuadas para empresa comercial exportadora ou "trading company", com a finalidade específica de exportação; III) por maioria de votos, deu-se provimento parcial quanto à industrialização por encomenda, apenas para os produtos que sofreram nova industrialização ao retornarem do executor da encomenda. Vencidos os Conselheiros Luciano Pontes de Maya Gomes (Relator), Odassi Guerzoni Filho e Antonio Bezerra Neto; e IV) por maioria de votos, deu-se provimento quanto à atualização monetária (Selic), admitindo-a a partir da data de protocolização do pedido de ressarcimento. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto, Odassi Guerzoni Filho e Emanuel Carlos Dantas de Assis. Fez sustentação oral pela Recorrente o Dr. Gustavo M. Matto.


ANTONIO BEZERRA NETO
Presidente


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
Relator-Designado

Relatório

Adoto, até aonde pertinente, o relatório da 2ª. Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Ribeirão Preto/SP:

A interessada acima identificada protocolizou, em 11/12/1997, pedido de ressarcimento de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), referente aos valores das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidentes nas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados em produtos destinados à exportação, concernente ao período de apuração de 01/01/1996 a 31/12/1996; benefício fiscal instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23 de março de 1995, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 1.484-27, de 22 de novembro de 1996, depois convertida na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996.

A DRF/ARARAQUARA/SP, com fundamento no relatório elaborado pela fiscalização, de fls. 127/128, indeferiu parcialmente o pleito, consoante Despacho Decisório nº 089/1998 de fls. 130/131, pelas razões a seguir sucintamente elencadas:

Na determinação da base de cálculo do benefício fiscal em tela deve ser excluído o IPI destacado nas notas fiscais de compra, como também devem ser expurgadas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem de cooperativas e de pessoas físicas;

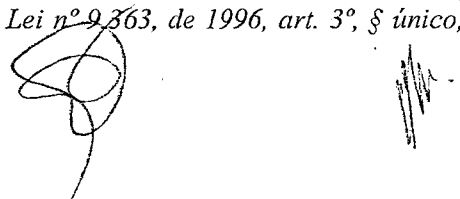
Outrossim, o sistema de apuração do crédito presumido de IPI não permite o aproveitamento das parcelas de mão-de-obra constantes das notas fiscais emitidas pelo executor no caso de industrialização por encomenda realizada por terceiro;

Por fim, não devem ser consideradas, para efeito de determinação da receita de exportação da qual decorre a apuração do incentivo fiscal em causa, as saídas, anteriores a 23/11/1996, de produtos destinados a exportação por intermédio de empresas comerciais exportadoras, "trading companies", e as saídas para exportação de produtos adquiridos no mercado interno.

Cientificada do citado despacho decisório em 15/07/1998, a solicitante apresentou, em 03/08/1998, a manifestação de inconformidade de fls. 167/179, formulada pelo seu patrono, com os pontos a seguir destacados:

Anui a respeito do expurgo do IPI nas aquisições, embora, erroneamente, faça menção ao IPI que teria sido excluído da receita operacional bruta; e também no que respeita à exclusão das receitas de exportação de produtos adquiridos no mercado interno.

Inconformada com a exclusão da mão-de-obra na industrialização por encomenda, argüi que a Lei nº 9.363, de 1996, art. 3º, § único, dispõe

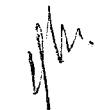


que a legislação do IPI deve ser utilizada subsidiariamente para a determinação do conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, sendo que o Regulamento do IPI, especificamente no seu art. 36, inciso I, enquadra a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem como insumos e, além disso, a industrialização por encomenda, efetuada por terceiros, na legislação do IPI, é considerada como insumo empregado no processo industrial do encomendante, equiparável à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem; cita, ademais, para ilustrar o entendimento de que a industrialização efetuada por terceiros pode ser reputada com insumo, a Instrução Normativa SRF nº 13, de 5 fevereiro de 1997, com a regulamentação da apresentação da Declaração de Informações do Imposto sobre Produtos Industrializados (DIPI), que, no Anexo II (Manual de Preenchimento da DIPI), Quadro 10, Resumo das Entradas de Mercadorias, item 01 - Insumos, traz a indicação de que devem ser informadas, além das demais, as entradas de insumos correspondentes ao Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) 1.13, que se refere à "industrialização efetuada por outras empresas".

Irresignada com a exclusão das aquisições de matérias-primas efetuadas de cooperativas e de produtores rurais pessoas físicas promovida pelo exator, aduz que o crédito em pauta é presumido e que o percentual de 5,37%, alíquota empregada no cálculo do estímulo fiscal, é o resultado de uma operação racional de presunção pela qual, em média, há duas incidências anteriores tanto da COFINS quanto do PIS, sendo irrelevante o fato de, no caso concreto, ter havido cinco incidências anteriores ou nenhuma, não havendo, portanto, necessidade de produção de provas das incidências nas etapas anteriores da cadeia produtiva; cita a sistemática estabelecida sob a égide da Medida Provisória nº 725, de 24 de novembro de 1994, com a necessidade de comprovação do recolhimento das contribuições em questão pelo fornecedor dos insumos, que deveria ter sido mantida se o espírito da lei fosse ressarcir efetivamente o gravame das contribuições na fase anterior da cadeia produtiva; assinala que, não obstante a receita de venda auferida por cooperativas e produtores pessoas físicas não sofrer incidência dos tributos em questão, os insumos adquiridos e utilizados no processo produtivo por tais protagonistas da atividade econômica submetem-se à oneração fiscal, havendo, por conseguinte, repasse ao preço dos bens comprados pela manifestante e é esta circunstância que justifica o ressarcimento dos valores em pugna.

Destaca, ainda, a diferença existente entre os vocábulos "restituir" e "ressarcir": este significa, de acordo com o Dicionário Aurélio, "indenizar, compensar, reparar, abastecer, prover", e, no caso em tela, prover o exportador com um incentivo que visa incrementar as exportações brasileiras; aquele, por sua vez, está atrelado à idéia de devolução de valores recolhidos, o que implica a apresentação de provas concernentes aos efetivos recolhimentos.

Insurge-se contra o expurgo das exportações efetuadas por intermédio de "trading companies", citando a Medida Provisória nº 948, de 1995, arts. 1º e 2º, e a Portaria MF nº 129, de 5 de abril de 1995, art. 2º, inciso II, § 2º. Nos termos daquela, para o gozo do incentivo fiscal em discussão a condição é de que o beneficiário seja produtor-exportador de mercadorias nacionais; esta, por seu turno, estabelece o entendimento do que seja receita de exportação: produto da venda para o exterior de mercadorias nacionais. A interessada ressalta a

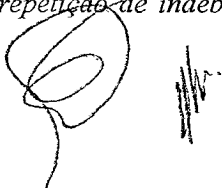


característica da venda como pressuposto: para o exterior; assevera que a venda de mercadoria para a empresa comercial exportadora tem como finalidade específica a exportação; invoca o Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, art. 1º, que traz, no seu bojo, o esclarecimento de que a remessa direta de mercadorias do estabelecimento do produtor-vendedor para que seja embarcada para exportação ou depositada em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, é reputada como tendo a finalidade específica de exportação; destaca, ademais, que, sendo a venda da mercadoria para o exterior, é cumprida a exigência para fruição do benefício fiscal em tela segundo a mencionada Portaria MF nº 129, de 1995. Acrescenta que o Decreto-lei nº 1.248, de 1972, art. 3º, assegura ao produtor-vendedor, para as operações vinculadas à exportação, todos os benefícios fiscais deferidos por lei com o escopo de incentivar a exportação, que, tratando-se de norma geral, seria imprescindível o advento de norma particular para extirpar da ordem jurídica a equiparação de operação realizada com o fim específico de exportação à exportação em si, ou seja, transação mercantil efetuada sob o manto protetor dos dispositivos legais inerentes ao estímulo à exportação, e que a Medida Provisória nº 948, de 1995, não teria vedado a precitada equiparação.

Por derradeiro, requer que a manifestação de inconformidade seja acolhida, com a aceitação dos critérios nela aduzidos, e que, em virtude disso, seja feita a retificação do cálculo do valor do crédito presumido de IPI a ser ressarcido, elaborado pela fiscalização, a que o despacho decisório recorrido faz menção; pleiteia, além disso, a aplicação da variação da taxa de juros Selic sobre o valor a ser ressarcido, a partir de 1º de janeiro de 1996, com base na Lei nº 8.383, de 31 de dezembro de 1991, art. 66, combinada com a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 39, § 4º, segundo reconhecimento de remansosa jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Em 30/06/99, a requerente protocolizou, na DRF/ARARAQUARA/SP, pedido, de fls. 261/263, para que fosse efetuado o pagamento em espécie do ressarcimento pleiteado no valor correspondente à parte mantida da solicitação pelo indigitado despacho decisório com fulcro na Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997, art. 8º, § 2º; em detrimento da ordem cronológica que deve pautar o processo administrativo, o mencionado pedido, anterior, foi juntado aos autos após a carta de ciência à interessada acerca da emissão de ordem bancária, de fls. 258/259.

Cientificada, em 16/11/1999, da ordem bancária emitida pela autoridade fazendária referente ao valor do crédito presumido de IPI a ser ressarcido conforme teor do mencionado despacho decisório, a contribuinte apresentou, em 03/12/1999, também por intermédio de bastante procurador, impugnação, de fls. 264/267, contra o valor creditado em sua conta corrente, ou seja, sem o acréscimo da taxa de juros Selic a contar de 1º de janeiro de 1996; a interessada cita acórdãos do órgão julgador administrativo ad quem que subscrevem o entendimento de que o pedido de ressarcimento de IPI tem a mesma natureza jurídica da repetição de indébito, sendo cabível, destarte, a



atualização monetária: com a extinção desta na ordem econômica nacional, então, é aplicável a taxa Selic.

A Delegacia de Julgamento manteve o indeferimento inicial, pelos motivos bem exposto na respectiva ementa do julgado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

Ementa: IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A prática de ato processual válido elide o conhecimento do exercício posterior da faculdade processual; somente a primeira impugnação ofertada é examinada.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS E DE PESSOAS FÍSICAS.

São glosados os valores referentes a aquisições de insumos de cooperativas e de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, por falta de previsão legal.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. MÃO-DE-OBRA.

A parcela de mão-de-obra destacada na nota fiscal de retorno de industrialização por encomenda, com suspensão de IPI e sem a incorporação de insumos adquiridos ou importados pelo executor da encomenda, constitui mera cobrança a título de prestação de serviços, não abrangida pelo conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e é excluída do cálculo do benefício fiscal.

CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. VENDA PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA ("TRADING COMPANY").

É inadmissível a inclusão, como receita de exportação, da receita de venda para empresa comercial exportadora, para efeito de cálculo do incentivo fiscal, no que respeita a fatos geradores anteriores a 23/11/1996.

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO EM ESPÉCIE. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É incabível a concessão do estímulo fiscal acrescido de juros de mora pela taxa Selic, por ausência de autorização legal.

Solicitação indeferida.

Inconformada com essa decisão, a recorrente interpôs o recurso voluntário, através do qual substancialmente apenas reitera as razões já abordadas perante as instâncias inferiores.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro, LUCIANO PONTES DE MAYA GOMES, Relator

Como restou esclarecido no relato empreendido acima, a lide se circunscreve a inclusão, no cálculo do crédito presumido de que trata a Lei n.º 9.363/96: (i) das aquisições decorrentes de pessoas físicas e cooperativas; (ii) vendas ao mercado externo efetuadas para empresa comercial exportadora ou “trading company” com fins específicos de exportação; e, (iii) industrialização por encomenda. Pede ainda a Recorrente a correção pela Selic dos créditos objeto do pedido de ressarcimento.

Passo, sem maiores delongas, ao exame dos pontos indicados.

Aquisições de Pessoas Físicas e Cooperativas.

Permito-me, sobre o tema, adotar as considerações sobre o tema apresentada em diversos votos pelo ilustre Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis:

Entendo que as aquisições de insumos a pessoas físicas não dão direito ao Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei n.º 9.363/96.

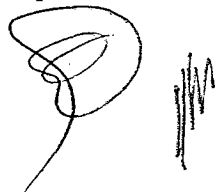
Também assim as aquisições a cooperativas, quando realizadas até 30/10/99. É que a partir de 01/11/99 cessou a isenção ampla da Cofins e do PIS Faturamento sobre os atos cooperativos. Nos termos do art. 15 da MP n.º 2.158-35, de 24/08/2001, e do Ato Declaratório SRF n.º 88, de 17/11/99, a partir de 01/11/99 as duas Contribuições passaram a incidir sobre a receita bruta das cooperativas, com exclusões específicas na base de cálculo.

O Crédito Presumido do IPI como ressarcimento do IPI e COFINS nas exportações foi instituído pela MP n.º 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei n.º 9.363, de 16/12/96, que determina:

*“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a **crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados**, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares 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.**”*

(...)

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



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

(negritos acrescentados).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O tributo é o objeto da prestação jurídico-tributária e a pessoa que satisfaz a prestação sofre, no plano econômico, um ônus que poderá ser reflexo, no todo ou em parte, de incidências econômicas anteriores, segundo as condições de fato que regem o fenômeno da repercussão econômica do tributo.

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

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

No caso do crédito presumido não se deve confundir eventual incidência econômica do PIS e da COFINS sobre os insumos adquiridos, com incidência jurídica, esta a única que importa para saber se o ressarcimento deve acontecer ou não. Observa-se

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

que no incentivo em tela o crédito é presumido porque o seu valor é estimado a partir do percentual de 5,37%, aplicado sobre a base de cálculo definida. A presunção não diz respeito à incidência jurídica das duas contribuições sobre as aquisições dos insumos, mas ao valor do benefício. O valor é que é presumido, e não a incidência do PIS e COFINS, que precisa ser certa para só assim ensejar o direito ao benefício. Destarte, quando inexistir a incidência jurídica do PIS e da COFINS sobre as aquisições de insumos, como nas situações em que os fornecedores são pessoas físicas ou pessoas jurídicas não contribuintes das contribuições, o crédito presumido não é devido.

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

Diante das razões supra, entendo pela não inclusão no cálculo do crédito presumido das aquisições empreendidas junto a pessoas físicas e cooperativas.

Sobre as vendas ao mercado externo efetuadas para empresa comercial exportadora ou "trading company" com fins específicos de exportação.

No que remonta a pretensão da Recorrente de fazer calcular o percentual de vendas destinadas ao mercado externo, com a inclusão das efetuadas para empresa comercial exportadora ou "trading company", ainda que com a finalidade específica de exportação e, assim, por força do que dispõe o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, equiparadas a exportação, realizadas antes do advento da Medida Provisória nº 1.484-27/96, entendo como viável.

As operações com *trading companies* passaram a ser equiparadas, a partir da edição do Decreto-Lei citado, às operações de exportação direta, atraindo assim, para as mesmas, os benefícios fiscais pertinentes. Esta a conclusão que se extrai da leitura dos artigos 2º e 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72:

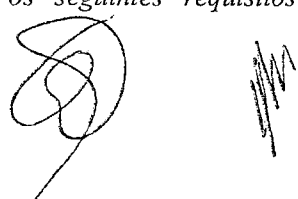
“Artigo 1º. As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.”

“Artigo 2º O disposto no artigo anterior aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos:



I - Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S.A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;

II - Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;

III - Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional."

É importante registrar-se que não paira controvérsia sobre a circunstância de a Recorrente ter realizado vendas para empresa comercial exportadora, não tendo sido referida situação contestada pela fiscalização.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto na parte ora versada.

Sobre a inclusão dos valores a título de "industrialização por encomenda" no cálculo do crédito presumido.

Com relação aos custos com a "industrialização sob encomenda", informa o sujeito passivo em seu recurso que o objetivo único do procedimento é de aperfeiçoar a matéria-prima, o material de embalagem e o produto intermediário, para que sejam novamente inseridos no processo produtivo.

O artigo 1º da Lei nº 9.363/96 dispõe que o crédito presumido de IPI seja incidente sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

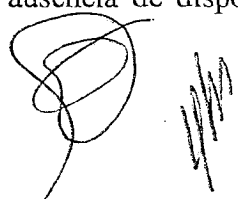
E como estamos tratando de um benefício tributário, que envolve renúncia de receitas públicas, as interpretações das suas regras devem ser efetuadas de forma restritiva e não ampliada.

Assim, o legislador, seguindo o princípio de que a lei não contém palavras inúteis, deixa claro seu objetivo: o de contemplar tudo aquilo de insumos que for adquirido, comprado de outro estabelecimento; não cogitando de serviços, como é o caso da industrialização por encomenda. Ademais, no processo de industrialização, o valor da prestação de serviços se incorpora ao valor do produto acabado e não ao da matéria-prima.

Quando a correção dos créditos pela SELIC

No que tange ao pleito da correção monetária sobre os créditos de IPI informados no pedido de ressarcimento apresentado pela Recorrente, este Julgador difere das conclusões exaradas pela Instância *a quo*, muito embora reconhecendo não se tratar o caso de pleito de repetição de indébito, para a qual existe expressa previsão legal para a atualização com base na SELIC (art. 66, §3º, da Lei n. 8.383/91), mas de pedido de ressarcimento de créditos incentivados de IPI.

Conforme muito bem pontua a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira em voto vencedor sobre o assunto (Acórdão n. 203-11.501), as posições contrárias à atualização monetária nos ressarcimentos de créditos de IPI subdividem-se entre aqueles que se opõem a qualquer espécie de correção por ausência de disposição legal, e, uma segunda linha, que



admitem a correção até 31.12.1995, por analogia ao disposto no art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383, de 30.12.1991.

Segundo esta segunda linha de pensamento, tendo sido introduzida a taxa SELIC pelo § 4º, do art. 39, da Lei nº 9.250, de 26.12.1995 (cuja entrada em vigor se deu em 1º de janeiro de 1996), como índice a ser aplicado aos pedidos de compensações ou restituições, a analogia não poderia mais ser invocada por não representar referido índice mera recomposição do poder aquisitivo da moeda (inflação), já que atingiria fatores bastante superiores à inflação.

Deixo de cogitar qualquer espécie de filiação a primeira corrente, pois não admitir a correção monetária sobre os créditos de IPI, de qualquer espécie, ainda que em sede de pedido de ressarcimento, atentaria contra o direito à propriedade constitucionalmente assegurado, resultando, ainda, em enriquecimento sem causa da Fazenda Nacional. E não se trata aqui em transbordo da competência deste Julgador Administrativo, pois inexistente norma positivada que vede a incidência da correção monetária em tais situações. Existe, sim, uma lacuna no Ordenamento Jurídico que abre espaço à aplicação da analogia, nos termos do art. 108 do CTN em outra ocasião já citado.

Diante disto, o mais razoável seria admitir a atualização monetária, vez que tão somente revelaria a preservação do direito de propriedade do contribuinte mediante a manutenção do poder aquisitivo da moeda, aplicando a analogia de que trata o dispositivo acima citado para fazer incidir os índices aplicados aos pedidos/declarações de compensação ou restituição (SELIC), que segundo expõe com propriedade a Julgadora já outrora citada, somente se diferenciam dos pedidos de ressarcimento *“no aspecto temporal da incidência da mora, visto que o indébito caracteriza-se como tal desde o seu pagamento, podendo ser devolvido desde então. Já os créditos de IPI devem antes ser compensados com débitos desse imposto na escrita fiscal e somente se tornariam passíveis de ressarcimento em espécie quando não houver possibilidade de se proceder essa compensação, cabendo então a formalização do pedido de ressarcimento pelo contribuinte que fará as provas necessárias ao Fisco.”* (Acórdão nº 203-11.501).

Ademais, cai por terra qualquer argumentação restritiva que se funde na superioridade da taxa SELIC em relação aos índices oficiais de atualização monetária, constituindo-se verdadeiros juros moratórios, quando passa a se verificar efetiva mora administrativa a partir do protocolo do pedido de ressarcimento, assim como pelo fato da constante queda de referido índice.

Por outro lado, enveredar pela não aplicação da analogia mediante a adoção da segunda linha de argumentação acima narrada, seria compactuar com a idéia de que o contribuinte estaria a mercê da boa vontade dos agentes fazendários em homologar seu pedido de ressarcimento, e que, independentemente do tempo decorrido, haveria de ser considerado o valor principal. Vide o que se deu no caso presente, que do pedido de ressarcimento até a homologação da compensação decorreram-se mais de três anos.

Aliás, seguindo a linha ora defendida, está a jurisprudência do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, conforme se colhe de esclarecedora passagem do voto condutor do Min. José Delgado, relator do Recurso Especial n. 611.905 – RS:

“Na hipótese vertente, com muito mais razão se aplica esse entendimento, na medida em que a não aplicação de correção monetária sobre os valores devolvidos tardiamente pela Fazenda Pública colocaria o contribuinte ao arbítrio do administrador que somente faria o ressarcimento quando bem lhe conviesse, mantendo os valores em seu poder, só os entregando ao seu titular quando já corroídos pela inflação. Tal fato, como se vê, contraria a própria

lógica, pois não pode o Estado negligenciar e ficar imune aos efeitos de sua conduta.

(...)

A jurisprudência desta Corte é remansosa no sentido de que as regras atinentes à repetição de indébito são extensíveis ao ressarcimento do IPI. Portanto, tanto em um caso quando no outro, cabe a aplicação de correção monetária e a compensação desses valores com débitos vencidos e vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da Secretaria da Receita Federal.

(...)

Como os pedidos foram formulados após 1.01.96, tendo sido realizados quase dois anos depois, não existe óbice para a aplicação da Taxa SELIC como índice de atualização monetária. Entendimento aplicável à repetição de indébito que, conforme dito, estende-se à hipótese dos autos.”

De uma forma ou de outra, a despeito das motivações do entendimento aqui esposado, filio-me a tese da possibilidade da adoção do índice em trato nos ressarcimentos de créditos de IPI em respeito a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a matéria, conforme indicam as ementas abaixo:

Ementa: IPI. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. Cabe a atualização monetária dos ressarcimentos de créditos de IPI pela aplicação da taxa SELIC, em atendimento ao princípio da isonomia, da equidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa. Precedentes do Colegiado. Recurso Negado. (Acórdão CSRF/02-01.690)

Ementa: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). RESSARCIMENTO. TAXA SELIC – NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – Incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição, nos termos do art. 39, §4º, da Lei n. 9.250/95, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão CRSF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto n. 2.138/97 tratado restituição o ressarcimento da mesma maneira, a referida taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento. Recurso a que se nega provimento.

Sendo assim, reconhecida como já o foi pelas instâncias inferiores a pertinência dos créditos objetos dos pedidos de ressarcimento, entendo pela aplicabilidade da correção monetária a partir da data do protocolo do pedido de ressarcimento perante a Autoridade Fazendária competente, com base na taxa SELIC por analogia ao § 4º, do art. 39, da Lei nº 9.250/95, situação que deve ser observada no caso presente.

Pelo exposto, conheço do presente recurso voluntário, ante ao preenchimento de seus pressupostos de admissibilidade, para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2007.

LUCIANO PONTES DE MAYA GOMES

Voto Vencedor

CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator-Designado quanto às aquisições a pessoas físicas e a cooperativas.

Reportando-me ao relatório e voto vencido em parte, e reconhecendo a polêmica que o tema encerra, peço vênua para divergir do ilustre relator repetindo interpretação adotada em julgados anteriores sob a minha relatoria nesta Terceira Câmara.

O tema a tratar diz respeito à exclusão, na base de cálculo do Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, dos valores das aquisições de insumos a pessoas físicas, independentemente da data, bem como das aquisições a cooperativas porque efetuadas antes de novembro de 1999, já que na situação dos autos o período corresponde ao ano de 1996 (a partir de novembro de 1999 os atos cooperativos deixaram de ser isentos da Cofins e do PIS Faturamento, admitindo-se por isto a inclusão dos valores respectivos na base de cálculo do incentivo).

As aquisições de insumos a pessoas físicas não dão direito ao Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96. Também assim as aquisições a cooperativas, quando realizadas até 30/10/99. É que a partir de 01/11/99 cessou a isenção ampla da Cofins e do PIS Faturamento sobre os atos cooperativos. Nos termos do art. 15 da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, e do Ato Declaratório SRF nº 88, de 17/11/99, a partir de 01/11/99 as duas Contribuições passaram a incidir sobre a receita bruta das cooperativas, com exclusões específicas na base de cálculo.

O Crédito Presumido do IPI como ressarcimento do IPI e COFINS nas exportações foi instituído pela MP nº 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.363, de 16/12/96, que determina:

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


(...)

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

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

(negritos acrescentados).

Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, a base de cálculo do crédito presumido é igual ao valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de



embalagem, conceituados segundo a legislação do IPI, multiplicado pelo percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor (industrial) exportador. O valor do crédito presumido, então, será o equivalente a 5,37% da base de cálculo, tendo este fator sido obtido a partir da soma de 2% de COFINS mais 0,65% de PIS, com incidência dupla e *bis in idem* ($2 \times 2,65\% + 2,65\% \times 2,65 = 5,37\%$).

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

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

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

Pontes de Miranda, acerca da incidência jurídica, já lecionava que “Todo o efeito tem de ser efeito após a *incidência* e o conceito de incidência exige lei e fato. Toda eficácia jurídica é eficácia do fato jurídico; portanto da lei *e* do fato e não da lei *ou* fato.”³

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

“Incidência do tributo: quando o Direito Tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (“fato gerador”), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica: a relação jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo: o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.”⁴

³ *Apud* Roberto Wagner Lima Nogueira, in *Fundamentos do dever de tributar*, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p. 1.

⁴ Alfredo Augusto Becker, in *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Lejus, 1998, p. 83/84.

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

O tributo é o objeto da prestação jurídico-tributária e a pessoa que satisfaz a prestação sofre, no plano econômico, um ônus que poderá ser reflexo, no todo ou em parte, de incidências econômicas anteriores, segundo as condições de fato que regem o fenômeno da repercussão econômica do tributo.

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

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

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

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

Pelo exposto nego provimento em relação ao tema ora tratado, determinando seja excluída da base de cálculo do incentivo as aquisições de insumos a pessoas físicas e a cooperativas.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2007

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

