



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13886.001240/2002-25
Recurso nº 239.863 Voluntário
Acórdão nº 3302-00.373 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de abril de 2010
Matéria CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI
Recorrente TOYOBO DO BRASIL INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA.
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS.

Os conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não abrangendo as despesas com energia elétrica e combustível. Súmula 19 do CARF.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOA FÍSICA.

A Lei no. 9.363/1996, ao determinar a forma de apuração do incentivo do crédito presumido do IPI, excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência da Contribuição ao PIS/PASEF e da COFINS no fornecimento ao produtor/exportador.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto (Relator), Rodrigo Pereira de Mello e Alexandre Gomes, que davam provimento parcial. Designado o Conselheiro Luis Eduardo G. Barbieri para redigir o voto vencedor.

Walber José da Silva - Presidente

Gileno Gurjão Barreto – Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/09/2013 por ANTONIO HELIO DA SILVA FREIRE, Assinado digitalmente em 2

5/09/2013 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 25/04/2014 por GILENO GURJA

O BARRETO, Assinado digitalmente em 26/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 11/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Luis Eduardo G. Barbieri – Redator Designado

EDITADO EM: 23/09/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva (Presidente), José Antonio Francisco, Fabíola Cassiano Keramidas, Luiz Eduardo G. Barbieri, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto (Relator).

Relatório

Trata o presente processo de pedido complementar de ressarcimento do crédito presumido do IPI, relativo ao período em destaque, no qual a interessada defende o direito de incluir no cálculo do benefício as aquisições feitas junto a pessoas físicas e os gastos com energia elétrica e combustíveis, com base na Lei nº 9.363/96.

O pleito foi indeferido pela autoridade competente vez que a energia elétrica e os combustíveis não estão incluídos no conceito de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários dados pela legislação do IPI, como pelo disposto §2º da IN SRF nº 23/97 que, quanto à base de cálculo do crédito presumido relativo aos produtos oriundos da atividade rural, permite, exclusivamente, a inclusão das aquisições efetuadas junto a pessoas jurídicas.

Tempestivamente, o interessado apresentou sua manifestação de inconformidade alegando, em síntese, que os combustíveis e a energia elétrica seriam insumos, não pertencentes ao ativo permanente, que se consumiriam no processo produtivo, portanto classificáveis como produtos intermediários na legislação do IPI, ademais atos da SRF não poderiam restringir o alcance da Lei nº 9.363/96 que se referiu ao “valor total” das aquisições.

No acórdão *a quo* (fls. 70/76), foi indeferida a solicitação da contribuinte, sob o argumento de que o pedido de ressarcimento sobre a energia elétrica e o combustível não deve prosperar, uma vez que não ocorre o consumo físico quando da industrialização do produto.

Em face desse Acórdão apresentou a empresa o recurso voluntário de fls. 80/92, em linhas gerais depondo os mesmos argumentos que embasaram sua manifestação de inconformidade, requerendo assim a reforma da decisão recorrida, bem como a autorização para o ressarcimento complementar no valor de R\$ 20.053,25.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gileno Gurjão Barreto, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

I – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI:

Dentre as matérias controversas trazidas à baila, a primeira diz respeito a aquisições feitas pela empresa, ora recorrente, frente a pessoas físicas e cooperativas de produtores, cujo objetivo é o levantamento do crédito presumido de IPI e a apuração saldo suficiente de crédito presumido do referido imposto, visando o ressarcimento.

Tal matéria encontra-se disciplinada nos arts. 1º e 2º da Lei n.º 9.363, de 13/12/96, transcritos a seguir:

“Artigo 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.

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

Artigo 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.” (grifos nossos)

Cabe, a esta altura, ter em mente que a apuração do crédito presumido de IPI está associada à quantificação dos créditos gerados pelas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Nesse exame é possível asseverar que boa parte da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem deve integrar a apuração do crédito presumido de IPI.

Dessa forma, não é possível limitar ou selecionar as aquisições (valores) das demais matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens que seriam passíveis de integrar o levantamento do crédito presumido de IPI, porquanto tal posicionamento configuraria postura contrária à lei.

Além disso, a questão sob exame conta com posicionamento sedimentado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo observa-se dos seguintes julgados:

“IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO - 1) AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS - A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei n.º 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei n.º 9.363/96). A lei citada refere-se a ‘valor total’ e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas SRF n.ºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei n.º 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às Contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF n.º 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN SRF n.º 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. 2) EXPORTAÇÕES ATRAVÉS DE EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS - Estando em pleno vigor, no ano de 1996, os artigos 1º e 3º do Decreto-Lei n.º 1.248, de 29.11.72, são assegurados ao produtor-vendedor os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação nas vendas a empresas comerciais exportadoras destinadas à exportação. 3) TAXA SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei n.º 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 CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto n.º 2.138/97 tratado de restituição e ressarcimento da mesma maneira, a referida taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento. Recurso provido.” (1ª Câmara, Recurso n.º 110.657, Processo n.º 10675.000979/97-61; julgado em 17/04/2001; rel. Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, Acórdão n.º 201-74.438)

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO PIS/COFINS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECONHECIMENTO.

A receita, inclusive de exportação, deve ser reconhecida quando da iradição do bem exportado, que se dá apenas quando da entrega do bem pelo vendedor exportador ao comprador estrangeiro, conforme a modalidade de exportação contratada, e não quando da celebração de dito contrato e da emissão da correspondente nota fiscal.

AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

Incluem-se na base de cálculo do crédito presumido as aquisições feitas de não contribuintes das contribuições para o

PIS e da COFINS. Recurso a que se nega provimento.” (Acórdão CSRF/02-01.250, 2ª Turma, relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Recurso nº 110.146, Processo nº 10945.008246/97-56, sessão: 27/01/2003)

Adoto a orientação como parâmetro decisório, salientando que também o STJ enfrentou a matéria, tendo optado por idêntico desfecho:

“TRIBUTÁRIO - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI - AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS DE PESSOA FÍSICA - LEI 9.363/96 E IN/SRF 23/97 - LEGALIDADE.

1. A IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições, relativamente aos produtos da atividade rural, de matéria-prima e de insumos de pessoas físicas, que, naturalmente, não são contribuintes diretos do PIS/PASEP e da COFINS.

2. Entendimento que se baseia nas seguintes premissas: a) a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição; b) o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais; c) a base cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes.

3. Regra que tentou resgatar exigência prevista na MP 674/94 quanto à apresentação das guias de recolhimentos das contribuições do PIS e da COFINS, mas que, diante de sua caducidade, não foi renovada pela MP 948/95 e nem na Lei 9.363/96.

4. Recurso especial improvido.” (REsp nº 586.392/RN, rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19/10/2004, DJ de 06/12/2004, p. 259)

Assim, o direito creditório de que a contribuinte se diz detentora e sobre o qual fundamenta, decorre do pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, do qual, pelos fundamentos aqui expostos, os julgadores *a quo* tolheram-na quando correspondentes às aquisições de pessoas físicas e cooperativas que compõem a base de cálculo do crédito.

II. Energia elétrica e combustíveis

Uma das questões suscitadas no mérito do presente questionamento, versa sobre a possibilidade dos valores gastos com energia elétrica comporem ou não o cálculo do crédito presumido do IPI.

Neste sentido, vejamos o que dispõe o art. 1º, *caput*, e § 1º, da Lei 10.276/2001, *in verbis*:

o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

§ 1º. A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de **energia elétrica e combustíveis**, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;" **(destaques nossos)**

Desta forma, apesar do Pedido de Ressarcimento tratar de período anterior à edição da Lei nº 10.276/01, considero que a mesma veio fortalecer o entendimento que, data máxima vênua, considero correto, qual seja, o de que a Lei nº 9.363/96, em seus arts. 1º e 2º, ao versar sobre a possibilidade das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo, compõem a base de cálculo do crédito presumido de IPI, o que englobaria as aquisições de energia elétrica e combustíveis, por serem produtos intermediários que, embora não integrando o produto final, são consumidos no processo industrial.

Esse entendimento, inclusive, encontra respaldo nos arts. 147 e 488 do Decreto nº 2.637/98 (Regulamento do IPI), vigente à época do Pedido de Ressarcimento:

“Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

(...)

Art. 488. Consideram-se bens de produção (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-lei n.º 34, de 1966, art. 2º, art. 1º):

I - as matérias-primas;

II - os produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial;" **(original sem destaque)**

Adicionalmente, não bastassem os argumentos trazidos à baila, vejo que as referidas disposições da Lei nº 10.276/01 podem ser consideradas aplicáveis no presente caso por força do art. 106, II, do CTN, ou seja, a interpretação da norma tributária mais benéfica ao contribuinte (*lex mitior*). Vejamos:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.” (**original sem destaque**)

Assim também entende o ilustre Hugo de Brito Machado, em “*Comentários ao Código Tributário Nacional*”, volume II, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2004, páginas 164 e 165, ao reforçar que:

“Temos no art. 106 do Código Tributário Nacional, portanto, duas hipóteses de aplicação retroativa da lei tributária, a saber, a hipótese de lei expressamente interpretativa e a hipótese de lei punitiva mais favorável ao acusado, que denominamos retroatividade benigna. Quanto a esta última, não existem divergências dignas de nota.” (**original sem destaque**)

Além disso, o Conselho de Contribuintes possui recentes decisões tratando a matéria. Destaco, os Recursos Voluntários 110.473, 110.474 e 110.475, de semelhante teor, oportunidade em que passo a transcrever o primeiro deles, conforme se observa a seguir:

“IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. EXPORTAÇÕES. AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. Estão abrangidos no conceito de produto intermediário os produtos que, embora não se integrem ao novo produto, são consumidos no processo de industrialização. Integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI, na exportação, as aquisições de energia elétrica, nos termos do art. 2º da Lei n.º 9.363/96. Recurso Voluntário provido.” (Recurso 110.473, Acórdão 201-74.607, relator Cons. Serafim Fernandes Corrêa) (**grifamos e destacamos**)

Este também foi o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme julgado a seguir colacionado:

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO PIS/COFINS. ENERGIA ELÉTRICA. Incluem-se na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de energia elétrica, em especial quando utilizada diretamente no processo produtivo, fisicamente consumida em decorrência da ação exercida sobre o produto em fabricação (FeSi).” (Acórdão n.º CSRF/02-01.662, 2ª Turma) (**grifamos e destacamos**)

Comungo desta opinião, pois que a energia elétrica e os combustíveis, mesmo não se integrando ao novo produto, são consumidos no processo de industrialização, tratando-se assim de um produto intermediário.

Outrossim, a Súmula nº 12 do 2º CC veio a determinar o contrário, in verbis:

“**Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são**

consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.”

Assim, pelo exposto, no tocante à energia elétrica e combustíveis, portanto, não resta a esse julgador outra alternativa senão negar provimento ao pedido da contribuinte.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento à pretensão da contribuinte, para reformar o Acórdão recorrido quanto às aquisições de matérias primas de pessoas físicas e cooperativas, negando-lhe a pretensão de ter crédito sobre energia elétrica e combustíveis.

E como voto.

Gileno Gurjão Barreto

Voto Vencedor

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Redator Designado

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento complementar de crédito presumido do IPI relativo ao 3º trimestre de 2001, formulado no dia 22/08/2002, em decorrência de produção e exportação de mercadorias nacionais, onde a empresa pleiteia o direito aos seguintes créditos:

(i) valores referentes a energia elétrica e combustíveis utilizados no processo de industrialização;

(ii) valores referentes às aquisições efetuadas de pessoas físicas.

O pleito foi indeferido pela autoridade competente da DRF Limeira – SP (fls. 49/52). A interessada apresentou manifestação de inconformidade (fls. 54/67), sendo indeferida sua solicitação pela DRJ – Ribeirão Preto – SP (fls. 70/76).

Foi apresentado recurso ao CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fls. 79/92), sendo o processo sorteado ao Conselheiro Gileno Gurjão Barreto (fl. 95) que o relatou.

No tocante ao **item (i) – valores referentes a energia elétrica e combustíveis** - o ilustre Conselheiro-Relator do processo negou provimento ao recurso do contribuinte, no que foi seguido por unanimidade pelos demais Conselheiros da Turma, nos termos do que dispõe a Súmula nº 12 do 2º Conselho de Contribuintes, consolidada pela Súmula nº 19 do CARF, *in verbis*:

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei no 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Quanto ao **item (ii) – valores referentes às aquisições efetuadas de pessoas físicas** - o Conselheiro-Relator votou por dar provimento ao recurso do contribuinte. Neste item, por voto de qualidade, a Turma decidiu, então, por negar provimento ao recurso, sendo este Conselheiro-Redator designado para fazer o voto vencedor.

Portanto, o ponto de discordância refere-se exclusivamente à possibilidade do direito ao crédito presumido do IPI em relação aos valores referentes às aquisições efetuadas de pessoas físicas e, assim sendo, somente sobre esta questão irei pronunciar-me neste voto.

A Lei 9.363, de 13/12/1996, assim dispõe:

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

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

Da leitura do artigo acima transcrito, pode-se concluir que a finalidade da prescrição normativa foi conceder o ressarcimento das Contribuições (PIS/PASEP e COFINS) **que incidiram** sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor (aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) para a empresa produtora e exportadora, utilizados em seu processo produtivo.

A Lei refere-se às contribuições “incidentes sobre as **respectivas** aquisições”, de forma que pouco importa se incidiu em etapas anteriores. O que importa é que nas aquisições efetuadas pela empresa produtora e exportadora, estas não incidiram.

Portanto, só se podem ressarcir valores que incidiram e foram devidamente recolhidos. O Dicionário Aurélio esclarece: **ressarcir** – indenizar, compensar, reparar. Ora, as pessoas físicas não são contribuintes do PIS/PASEP e nem da COFINS, logo, não houve incidência destas contribuições sobre as citadas aquisições, e portanto nenhuma quantia foi dispendida no pagamento das contribuições. Não havendo recolhimento das contribuições em fases anteriores, não há que se falar em ressarcimento. Nada há a compensar ! Parece-me simples e lógica tal conclusão.

Este entendimento foi explicitado pela Instrução Normativa SRF No 23/97, nos seguintes termos:

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

§ 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive:

I - quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero;

II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.

§ 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". (grifei)

A IN SRF No. 23/97 esclareceu que apenas (exclusivamente) as aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS, darão direito ao crédito presumido, portanto, por exclusão, as aquisições efetuadas de pessoas físicas, que não são contribuintes das citadas contribuições, não possibilitam o direito ao crédito presumido do IPI.

Mantiveram o mesmo entendimento as Instruções Normativas SRF Nos. 303/2003 (que revogou a IN SRF No. 23/97) e 419/2004.

Reforça esta tese o Parecer PGFN/CAT/No. 3092, de 27/09/2002, conforme trechos abaixo transcritos:

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

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

O Parecer PGFN/CAT/No. 3092/2002 foi aprovado pelo Ministro da Fazenda nos seguintes termos:

*"Aprovo o Parecer PGFN/CAT/No. 3092/2002, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, cuja conclusão é no sentido de que o crédito presumido, de que trata a Lei no. 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir insumos de **fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições** instituídas pelas Leis Complementares No. 7 e No. 8, de 1970 e No. 7, de 1991". (grifei)*

Ressalte-se, ainda, que se por um lado a finalidade da lei, ao instituir o crédito presumido do IPI, foi estimular a exportação, o que é louvável, entretanto por outro lado, certamente existe uma limitação ao gozo deste benefício. Limites que a própria lei estabeleceu: não se pode incluir no custo acumulado dos insumos, no cálculo do crédito presumido, os valores relativos às aquisições de matérias-primas, adquiridas de pessoas físicas, de sociedades cooperativas ou de qualquer outra pessoa jurídica que não seja contribuinte do PIS e da COFINS.

Por fim, para corroborar a tese de que as aquisições efetuadas de pessoas físicas – não contribuintes das Contribuições - não dão direito a crédito presumido do IPI, transcrevo excertos do esclarecedor voto do então Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no Acórdão 202-12.551:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/09/2013 por ANTONIO HELIO DA SILVA FREIRE, Assinado digitalmente em 2

5/09/2013 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 25/04/2014 por GILENO GURJA

O BARRETO, Assinado digitalmente em 26/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 11/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“ O litígio ora em exame centra-se na interpretação do benefício trazido pela Lei nº 9.363/96 no que tange às aquisições de insumos de pessoas físicas. O Fisco, a teor da Portaria MF nº 129/95, exclui do cálculo do incentivo essas aquisições, enquanto a eminente Relatora entende que o ressarcimento, por ser presumido e estimado, alcança também as compras de insumos de não contribuintes dessas contribuições sociais.

O incentivo em questão constitui-se num crédito fiscal concedido pela Fazenda Nacional em função do valor das aquisições de insumos aplicados em produtos exportados. Tem origem na carga tributária que onera os produtos exportados e tem por finalidade permitir maior competitividade desses produtos no mercado externo.

Trata-se, portanto, de norma de natureza incentivadora, em que a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular.

A exegese deste preceito, à luz dos princípios que norteiam as concessões de benefícios fiscais, há de ser estrita, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Neste diapasão, caso não haja previsão na norma compulsória para determinada situação divergente da regra geral, deve-se interpretar como se o legislador não tivesse tido o intento de autorizar a concessão do benefício nessa hipótese.

No dizer do mestre Carlos Maximiliano : "o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva”.

A fruição deste incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos do art. 1º da MP nº 948/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.363/96. Ou seja, as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem devem ser feitas no mercado interno, utilizadas no processo produtivo e o beneficiário deve ser, simultaneamente, produtor e exportador. Vejamos o que disse o referido artigo:

"Art. 1º - O produtor exportador de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares números 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 a utilização no processo produtivo."

Verifica-se que o legislador estabeleceu nesse dispositivo que o incentivo fiscal deve ser concedido como ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS. A empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a restituição da quantia desembolsada, mediante compensação do

crédito presumido e, na impossibilidade desta, na forma de ressarcimento em espécie.

Ao compensar o contribuinte, na forma de crédito presumido, com a devolução do montante de tributo pago, o incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação incidente nas etapas precedentes. As pequenas diferenças, para mais ou para menos, porventura existentes nesse processo, se compensam mutuamente dentro de um contexto mais abrangente. Não sendo relevante, sob o ponto de vista econômico, que o crédito concedido não corresponda exatamente aos valores pagos de tributo na aquisição da mercadoria. Esse tratamento, aliás, tem sido muito empregado pelo legislador na concessão de incentivos. A Administração Pública, para facilitar os mecanismos de execução e controle, vem realizando os ressarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa nº 114/88).

Esclareça-se, por oportuno, que o crédito presumido não pode ter a natureza de subvenção econômica para incremento de exportações, como defende a ilustre Relatora. Segundo De Plácido e Silva, a subvenção, juridicamente, não tem o caráter de compensação. Sabidamente, o crédito presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como ressarcimento de contribuições.

Feita essa breve introdução, verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao "ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições". Em que pese a impropriedade na redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege as contribuições sociais, a melhor exegese é no sentido de que a lei tem de ser referida à incidência de COFINS e de PIS sobre as operações mercantis que compõem o faturamento da empresa fornecedora. Ou seja, a locução "incidentes sobre as respectivas aquisições" exprime a incidência sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.

.....

Nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor para a interessada não sofreram a incidência de contribuição, não há como haver o ressarcimento previsto na norma.

Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de COFINS, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o ressarcimento de contribuições "incidentes" sobre aquisições de terceiros que compõem a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e exportador previstas no artigo 1º.

O contra-senso aparente dessa afirmação, se cotejada com a finalidade do incentivo de desonerar o valor dos produtos exportados de tributos sobre ele incidentes, resolve-se em função da opção do legislador pela facilidade de controle e praticidade do incentivo.

Sabidamente, instituir uma sistemática que permitisse o crédito de todo o valor dos tributos, que, direta ou indiretamente, houvesse onerado o produto exportado, é tarefa complexa e de muito difícil controle. Basta lembrar as inúmeras imposições tributárias que incidem sobre o valor dos serviços contratados e sobre a aquisição de equipamentos necessários ao processo industrial, além das diversas taxas a título de contraprestação de serviços cobrados pelos entes da Federação que,

somadas àquelas incidentes sobre folha de pagamento, oneram expressivamente a empresa industrial.

O escopo da lei, partindo de tais premissas, foi o de instituir, a título de estímulo fiscal, um incentivo consubstanciado num crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. É certo que esse crédito não tem por objetivo ressarcir todos os tributos que incidem na cadeia de produção da mercadoria, até por impossibilidade prática. Todavia, chega a desonerar o contribuinte da parcela mais significativa da carga tributária incidente sobre o produto exportado.

A opção do legislador por essa determinada sistemática de apuração do incentivo às exportações decorre da contraposição de dois valores igualmente relevantes. O primeiro cuida da obtenção do bem-estar social e/ou desenvolvimento nacional através do cumprimento das metas econômicas de exportação fixadas pelo Estado. O outro decorre da necessidade de coibir desvios de recursos públicos e de garantir a efetiva aplicação dos incentivos na finalidade perseguida pela regra de Direito. O Estado tem de dispor de meios de verificação que evitem a utilização do benefício fiscal apenas para fugir ao pagamento do tributo devido.

Dai o legislador buscou atingir tais objetivos de política econômica, sem inviabilizar o indispensável exame da legitimidade dos créditos pela Fazenda. Ocorre que, para pessoa física, não há obrigatoriedade de manter escrituração fiscal, nem de registrar suas operações mercantis em livros fiscais ou de emitir os documentos fiscais respectivos. A comprovação das operações envolvendo a compra de produtos, nessas condições, é de difícil realização. Assim, a exclusão dessas aquisições no cômputo do incentivo tem por finalidade tornar factível o controle do incentivo.

Nesse sentido, a Lei nº 9.363/96 dispõe, em seu artigo 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a incidência do PIS e da COFINS, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor/exportador.

A vinculação da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que somente as aquisições de insumos, que sofreram a incidência direta das contribuições, é que devem ser consideradas. A negação dessa premissa tornaria supérflua tal disposição legal, contrariando o princípio elementar do direito, segundo o qual não existem palavras inúteis na lei.

Reforça tal entendimento o fato de o artigo 50 da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.

Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo, na hipótese em que a contribuição foi paga pelo fornecedor e restituída a seguir, resta claro que o legislador optou por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa. Pensar de outra forma levaria ao seguinte tratamento desigual: o legislador consideraria no incentivo o valor dos insumos adquiridos de fornecedor que não pagou a contribuição e negaria o mesmo incentivo quando houve o pagamento da contribuição e a posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria o direito ao incentivo sem que houvesse ônus do pagamento da contribuição e na outra não.

O que se constata é que o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo a ser empregada, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que queria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.

.....

Do exposto, conclui-se que, mesmo que se admita que o ressarcimento vise desonerar os insumos de incidências anteriores, a lei, ao estabelecer a maneira de se operacionalizar o incentivo, excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência na última etapa.

No caso em tela, a ora recorrente considerou no cálculo do incentivo as aquisições de insumos de pessoas físicas não sujeitas ao recolhimento de COFINS e de PIS. Assim, não sendo contribuintes das referidas contribuições, não há o que ressarcir ao adquirente, como ficou largamente demonstrado”..

À vista do exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO**, também quanto ao pedido de ressarcimento complementar de crédito presumido do IPI em relação aos valores referentes às aquisições efetuadas de pessoas físicas.

É como voto.

Luís Eduardo G. Barbieri