



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	13971.001529/2001-02
Recurso nº	203-131.360 Especial do Procurador e do Contribuinte
Matéria	Ressarcimento de IPI
Acórdão nº	02-03.405
Sessão de	1º de setembro de 2008
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL e BUNGE ALIMENTOS S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE CEVAL ALIMENTOS S/A)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

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

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.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS.

Incluem-se da base de cálculo do crédito presumido do IPI as aquisições de insumos efetuadas de cooperativas a partir de novembro de 1999. MP nº 1.858-7/1999 e AD SRF nº 88/99.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. ENERGIA ELÉTRICA. COMBUSTÍVEIS. LENHA. MATÉRIA SUMULADA.

Não se conhece de matéria do recurso que contrarie súmula em vigor, nos termos do § 2º do art. 38 do RICSRF.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA.

Não se conhece de matéria do recurso que não preencha pressuposto de admissibilidade.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS NT. COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO.

As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, aplicados na fabricação de produtos NT, devem ser excluídas da base de cálculo do crédito presumido. Entretanto, os valores relativos às operações de vendas de produtos NT devem integrar não só a receita de exportação, mas também a receita operacional bruta, para fins de apuração do coeficiente de exportação.

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.

Recursos especiais da Fazenda Nacional provido e do Contribuinte provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara superior de Recursos Fiscais: 1) pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Dalton César Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martínez López, Gileno Gurjão Barreto, Leonardo Siade Manzan, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Júnior (Substituto convocado) e Antonio Carlos Guidoni Filho que negaram provimento ao recurso; 2) quanto ao recurso especial do contribuinte: a) por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso em relação à matéria compreendida na Súmula nº 12 do Segundo Conselho de Contribuintes e à matéria para a qual não foi apresentado o paradigma necessário à formação da divergência (inclusão no cálculo do crédito presumido de IPI dos valores relativos à revenda de produtos); b) na parte conhecida: b.1) por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso especial, para que a receita de exportação de produtos NT seja incluída no cálculo do coeficiente de exportação, tanto no dividendo quanto no divisor da operação aritmética que dá origem ao referido coeficiente; b.2) por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial quanto a inclusão das aquisições de insumos de pessoas físicas na base de cálculo do ressarcimento. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator), Josefa Maria Coelho Marques, Elias Sampaio Freire e Gilson Macedo Rosenberg Filho que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes.

ANTONIO PRAGA
Presidente

JULIO CÉSAR VIEIRA GOMES
Relator-Designado

FORMALIZADO EM:

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

Relatório

Trata-se de recursos especiais da Procuradoria da Fazenda Nacional e do Contribuinte em face do Acórdão n.º 203-11.035 (fls. 486/499), no qual:

- I) Por unanimidade negou-se provimento quanto à energia elétrica, combustíveis e lenha;
- II) Por maioria de votos deu-se provimento parcial quanto:
 - a) a industrialização por encomenda em relação ao material de embalagem;
 - b) a exclusão das receitas de exportação de simples revenda da receita operacional bruta;
 - c) a atualização pela taxa selic admitindo-a a partir da data de protocolização do respectivo pedido de ressarcimento;
- III) Por maioria de votos negou-se provimento quanto às aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

O recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional foi interposto com base em contrariedade à lei (art. 5º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Port. MF nº 55/98) e refere-se a todas as matérias contidas no item II acima. Alegou a recorrente, em relação ao subitem II-a, tratar-se de prestação de serviços e não de aquisição de matérias-primas e que a industrialização por encomenda somente passou a ser contemplada no art. 1º da Lei nº 10.276/2001; em relação ao subitem II-b alegou que se deu provimento ao recurso para deduzir-se da receita operacional bruta os valores relativos às vendas para o exterior de soja em grão e de mercadorias revendidas sem sofrer industrialização sendo que tais valores não podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido por ser imprescindível que haja industrialização pelo produtor exportador, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.363/96; em relação ao subitem II-c, pugnou pela não incidência da taxa selic em razão da indevida equiparação da restituição ao ressarcimento, os quais são institutos de natureza jurídica distintas. Aduz que a restituição pressupõe pagamento indevido, com o que não se confunde o ressarcimento, o qual traduz incentivo à exportação pelo afastamento da incidência cumulativa da contribuição ao PIS e da Cofins. Destaca que as normas tributárias diferenciam os institutos da restituição e do ressarcimento de tributos. Que a taxa selic consiste em taxa de juros, que é matéria de direito estrito, não permitindo a aplicação por analogia. Ressalta a desobediência do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95 pela ampliação de seu alcance. Argumenta que não há como exigir da autoridade fiscal que imediatamente procedesse às verificações determinadas pela legislação tributária, recordando que em muitos casos é o contribuinte que instrui mal o seu pedido, dando ensejo à demora.

Requeru o acolhimento de suas razões para o fim de que seja reformado o acórdão recorrido para (a) se considerar que os valores correspondentes aos serviços de industrialização por encomenda e os relativos às vendas para o exterior de soja em grão e de mercadoria revendida sem sofrer industrialização não sejam incluídos na base de cálculo do crédito presumido e (b) reconhecer que a taxa selic não incide sobre os valores recebidos a



título de ressarcimento de crédito presumido de IPI, ou (c) se determinar a incidência da selic em momento posterior à protocolização do pedido de ressarcimento.

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional foi admitido por meio do despacho nº 203-011 (fl. 515) e pelo despacho nº 203-140 (fl. 628), que sanou omissão existente no despacho anterior.

Regularmente notificado do Acórdão nº 203-11.035, do recurso especial da PFN e do despacho que lhe deu seguimento, o contribuinte apresentou em tempo hábil contra-razões ao recurso da PFN (fls. 519/533) e contra-razões complementares (fl. 631/636) e recurso especial de divergência (fls. 534/569).

Nas contra-razões o contribuinte alegou em preliminar a ausência dos pressupostos de admissibilidade do recurso especial da Fazenda por não apresentar contrariedade explícita à lei e, no mérito, (1) a industrialização por encomenda não se limita à remuneração pela prestação de serviços e é forma de aperfeiçoar, agregar valor e transformação ao insumo (embalagem) utilizado na mercadoria exportada. Cita precedente do Segundo Conselho de Contribuintes; (2) a exclusão dos valores relativos às saídas de soja em grão e mercadorias para revenda da receita de exportação, como pretende a Procuradoria, já é matéria assim decidida pela primeira instância e confirmada pelo acórdão recorrido. O que foi determinado pelo acórdão recorrido foi a exclusão dessas receitas da receita operacional bruta e disso não recorreu a Fazenda; (3) na correção pela selic pugna pela aplicação do princípio da isonomia pois a desigualdade de tratamento possibilita o enriquecimento sem causa; (4) o crédito presumido decorre de lei assim como os tributos que, se não recolhidos no prazo sofrem incidência de juros e correção. Reproduz jurisprudência do STJ acerca do crédito-prêmio; (5) obediência aos mesmos princípios aplicados aos demais tributos, devendo os valores a ressarcir serem acrescidos de juros Selic a partir do protocolo do pedido de restituição (*sic*). Cita diversos precedentes do Segundo Conselho de Contribuintes. Requer seja negado provimento ao recurso especial impugnado.

No aditamento às contra-razões apresentadas, alegou que (6) os valores relativos à exportação de produtos não industrializados e aos de simples revenda, por coerência e lógica, deveriam integrar tanto a receita de exportação quanto a receita operacional bruta, de vez que a lei não determina qualquer exclusão. A decisão *a quo* excluiu tais valores somente da receita de exportação e o acórdão da segunda instância, de forma congruente, determinou a exclusão também da receita operacional bruta. Mais uma vez requer seja negado provimento ao recurso especial contra-arrazado.

No recurso especial de divergência o contribuinte, asseverando acerca da finalidade do crédito, alegou que (a) tem direito de incluir no cálculo as aquisições de pessoas físicas e cooperativas porque o art. 2º da Lei nº 9.363/96 faz menção ao “valor total” das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. O legislador não procurou identificar se o fornecedor era ou não contribuinte da Cofins e do PIS/Pasep. Reproduz acórdãos do Segundo Conselho de Contribuintes consentâneos com seu entendimento; (b) a receita de exportação dos produtos não tributados e de revenda foram indevidamente excluídos do cálculo do crédito presumido de IPI, contradizendo o art. 8º da IN nº 23/97 e art. 17 da IN nº 313/2003, as quais consideram que a receita de exportação para fins do referido cálculo era composta pela venda de qualquer mercadoria nacional, independente de ter sido ou não industrializada ou de se destinar ou não à revenda ou ainda, de serem enquadradas como NT. Alega que a soja em grão passou por processo de beneficiamento



consistente em secagem e limpeza de impurezas; (c) os insumos enquadrados como NT foram utilizados em produtos industrializados que foram exportados. Cita Nota produzida pela SRF, na qual consta que os estabelecimentos que não tiverem débito de IPI só poderão utilizar-se do crédito presumido via ressarcimento em espécie. Cita diversos acórdãos do Segundo Conselho de Contribuintes; (d) Reporta-se à Mensagem nº 175, de 1995-CN e respectiva Exposição de Motivos nº 120 que precederam a Medida Provisória nº 948, para afirmar que a intenção do legislador foi desonerar ao máximo o produto exportado; (e) a energia elétrica, os combustíveis e a lenha são insumos que atendem perfeitamente à legislação do IPI, pois todos são consumidos no processo produtivo, o que faz com que se enquadrem no disposto no Parecer Normativo nº 65/1979. Reproduz precedentes administrativos e judiciais. Requereu o acolhimento de suas razões para o fim de que seja reformado o acórdão recorrido e incluídos no cálculo o valor das glosas efetuadas.

Por meio do despacho nº 203-123 de fl. 625 foi dado seguimento ao recurso especial do contribuinte.

Regularmente notificada da admissão do recurso de divergência do contribuinte, a PFN apresentou em tempo hábil as contra-razões de fls. 639/657, pugnando, em preliminar, pela não admissão do recurso especial no que se refere à exclusão da “receita de exportação de simples revenda” por não ter restado demonstrada a divergência nessa matéria e, no mérito, pela manutenção da decisão recorrida nos pontos impugnados pela empresa recorrente.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional

Versa o recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre (a) a industrialização por encomenda em relação ao material de embalagem, que na visão da PFN se trata de mera prestação de serviço; (b) exclusão dos valores das vendas para o exterior de soja em grão e de mercadoria revendida sem sofrer industrialização da base de cálculo do crédito presumido (c) não aplicação da taxa selic sobre os valores a serem ressarcidos em face da ausência de previsão legal.

Em suas contra-razões o contribuinte alegou, em preliminar, a não admissibilidade do recurso especial da Fazenda por falta de atendimento de seus pressupostos, mais especificamente em relação à inexistência de contrariedade explícita à lei, bem como pela não apresentação de acórdão paradigma.

Analisando inicialmente a preliminar aduzida pelo contribuinte verifica-se que o recurso especial da Fazenda arrimou-se no art. 5º, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes então vigente – Portaria MF nº 55/1998, cuja correspondência no Regimento atualmente em vigor encontra-se no art. 15, § 1º, a seguir reproduzido:

Art. 15. O recurso especial, do Procurador da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo, deverá ser formalizado em petição dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de quinze dias contados da data da ciência da decisão.

§ 1º Na hipótese de que trata o inciso I do art. 7º deste Regimento, o recurso deverá demonstrar, fundamentadamente, a contrariedade à lei ou à evidência da prova e, havendo matérias autônomas, o recurso especial alcançará apenas a parte da decisão não unânime contrária à Fazenda Nacional.

O comando do § 1º reporta-se à demonstração fundamentada da *contrariedade à lei* e não da *contrariedade explícita da lei*, como alega o contribuinte em suas contra-razões.

Estando devidamente fundamentado o entendimento expresso pela Fazenda do que considera contrariedade à lei é patente o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do referido recurso, não merecendo prosperar a preliminar apresentada.

Industrialização por encomenda

Examina-se a questão que diz respeito à inclusão, na base de cálculo do incentivo, do valor pago pela recorrente pelos serviços de industrialização prestados em regime de encomenda.



De fato, inexistente previsão legal para a inclusão dos serviços de industrialização por encomendas na base de cálculo do incentivo.

A matéria-prima, na remessa para industrialização, não sofre alteração de valor. No processo de industrialização, o valor da prestação de serviços é, juntamente com o valor da matéria-prima, um dos componentes do valor total do produto acabado, não sendo, por isso, possível simplesmente incorporá-lo ao valor da matéria-prima como se dela fizesse parte.

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

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

Portanto, considerar que outra hipótese de fato houvesse ocorrido, em vez da que realmente ocorreu, para concluir que se trata de situações equivalentes equivale a tomar o lugar do legislador para estender o benefício a uma situação claramente não contemplada na lei, o que foge à competência desse Tribunal Administrativo.

Exclusão dos valores relativos às vendas para o exterior de soja em grão e de mercadoria revendida sem sofrer industrialização da base de cálculo do crédito presumido.

Afirma a recorrente que se deu provimento ao recurso para deduzir da receita operacional bruta os valores relativos às vendas para o exterior de soja em grão e defende que *“não podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido os valores relativos às vendas para o exterior de soja em grão e de mercadoria revendida sem sofrer industrialização”* (fl. 506).

Entretanto, verifica-se que tal matéria não foi objeto do voto condutor do acórdão, nem neste decidida. A matéria decidida refere-se à identificação dos valores que compõem a receita de exportação e a receita operacional bruta, necessárias à apuração do coeficiente de exportação, que por sua vez se destina a apurar a base de cálculo do crédito presumido. Essa apuração antecede a apuração da base de cálculo do benefício e com ela não se comunica.

Portanto, não se conhece do recurso nessa questão por ser estranha ao que foi decidido no acórdão recorrido.

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 subseqüentes.

§ 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 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 são formas de integração das lacunas na legislação tributária, a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade, os quais devem ser aplicados sucessivamente e 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 um 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 incentivados, 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, em ambos os casos ocorre a devolução de uma quantia ao sujeito passivo, mas esta devolução ocorre 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 conceder o ressarcimento de créditos originados de incentivo fiscal com fundamento nos princípios da isonomia, da finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa, porque os dois institutos não apresentam a mesma *ratio*.

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 que não se conheça do recurso quanto à matéria não decidida pelo acórdão recorrido e por dar provimento quanto à parte conhecida.

Recurso Especial do Contribuinte

Relativamente ao recurso do contribuinte, antecede a sua apreciação o argumento aduzido em preliminar nas contra-razões pela Procuradoria da Fazenda Nacional, de que não foi apresentado pelo contribuinte acórdão paradigma referente à questão da inclusão no cálculo do crédito presumido de IPI dos valores relativos aos produtos adquiridos de terceiros que foram exportados sem sofrer industrialização pelo exportador (revenda). Alega a PFN que não atendido o requisito legal não deve ser admitido o recurso de divergência nesse quesito.

De fato. Os acórdãos trazidos em anexo ao recurso especial de divergência decidem essa matéria nos mesmos termos que consta do acórdão recorrido, isto é, negando provimento à pretensão da empresa. Foi alegada contradição do acórdão com as normas de regência. Porém, o recurso especial contra decisão não-unânime que seja considerada contrária à lei é privativo do Procurador da Fazenda Nacional, nos termos do § 1º do art. 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:



I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

Portanto, deve ser acolhida a preliminar apresentada para não admitir o recurso quanto a essa matéria, devendo ser mantida a decisão contida no acórdão recorrido que determinou a exclusão das receitas de exportação de produtos de revenda também da receita operacional bruta, para fins de apuração do coeficiente de exportação.

Restaram, para apreciação do recurso do contribuinte, as questões concernentes a: (a) receita de exportação dos produtos não tributados não aceitos no cálculo do crédito presumido de IPI; (b) aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de pessoas físicas e cooperativas; (c) energia elétrica, combustíveis e lenha aplicados no processo produtivo.

1. Receita de exportação dos produtos não tributados (NT) excluídos do cálculo do crédito presumido de IPI

Relativamente à questão dos produtos não tributados pelo IPI, é preciso distinguir entre dois momentos: 1) o cálculo do coeficiente de exportação e; 2) a apuração da base de cálculo do crédito presumido.

Os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.363/96, assim estabelecem, respectivamente:

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.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Conforme se verifica na lei, os valores das operações relativas a produtos NT não podem ser excluídos nem do cálculo da receita de exportação e nem do valor da receita operacional bruta, porque o art. 3º da Lei nº 9.363/96 determina que esses conceitos devem ser

buscados na legislação que rege a exigência das contribuições ao PIS/Cofins e na legislação do imposto de renda.

Considerando a inexistência de previsão na legislação do PIS/Cofins e do imposto de renda no sentido de excluir da receita de exportação ou da receita operacional bruta as vendas para o exterior de produtos classificados na Tabela de Incidência do IPI como NT, claro está que tais receitas devem participar da apuração do coeficiente de exportação.

Em outras palavras: a receita de exportação de produtos NT deve integrar o cálculo do coeficiente de exportação, devendo ser incluída tanto no dividendo quanto no divisor da operação aritmética que dá origem ao referido coeficiente.

Por outro lado, os insumos aplicados na industrialização de produtos NT não geram crédito presumido porque o estabelecimento que fabrica produtos NT não é considerado estabelecimento “produtor” à luz do art. 3º da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Tendo em vista que o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96 determina que o conceito de produção deve ser o previsto na legislação do IPI, é óbvio que o estabelecimento industrial que fabrique produtos NT não pode ser considerado estabelecimento produtor em relação a estes produtos.

Reforça esta conclusão o fato de o art. 4º da Lei nº 9.363/96 só permitir o ressarcimento do crédito presumido nos casos em que não seja possível seu aproveitamento na escrita fiscal do IPI. Isto porque a primeira utilização do crédito presumido é justamente na escrita fiscal do imposto. E só possuem escrita fiscal do IPI os estabelecimentos que industrializem produtos sujeitos ao imposto, ou seja, estabelecimentos industrializadores de produtos que estejam no seu campo de incidência, o que não ocorre com os produtos NT.

Se não é estabelecimento produtor à luz da legislação do IPI, não preenche o requisito de ser cumulativamente produtor e exportador, previsto no art. 1º da Lei nº 9.363/96 e, portanto, não tem direito ao crédito presumido de IPI em relação à fabricação e exportação de produtos NT.

Esta interpretação sistemática afasta a possibilidade de interpretar literalmente a expressão “mercadorias nacionais” existente no art. 1º da Lei nº 9.363/96.

2. Das aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

Relativamente à possibilidade de incluir-se 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.

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 num número “x” de operações, uma vez que a alíquota está fixada na lei e os três artigos 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”.



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)

Releva notar que esses atos administrativos apenas explicitaram o que já se continha na lei, tendo em vista 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.

O mesmo raciocínio não mais se aplica às aquisições efetuadas de cooperativas.

A Medida Provisória nº 1.856-6, de 29/06/1999 revogou o inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/1991, que tratava da isenção das *“sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades”*.

O Ato Declaratório SRF nº 88, de 17/11/1999 declarou que *“as contribuições para o PIS/Pasep e para financiamento da seguridade social – Cofins, devidas pelas sociedades cooperativas, serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999.”*. Ou seja, a partir de novembro de 1999 as sociedades cooperativas deixaram de ser isentas da Cofins e pagam o PIS sobre o faturamento, com as exclusões determinadas para as pessoas jurídicas em geral, além das específicas.

O crédito presumido de IPI constante dos autos refere-se ao período aquisitivo compreendido entre abril e junho de 2001, portanto, devem ser incluídos na base de cálculo os valores das aquisições efetuadas das cooperativas.

3. Energia elétrica, combustíveis e lenha aplicados no processo produtivo

No momento processual em que foi acolhido o recurso especial relativo a esta matéria inexistia qualquer óbice regimental para a tomada dessa decisão. Ocorre que no estágio processual atual verifica-se a existência de fato impeditivo para a admissibilidade da resistência oposta a essa questão.

Em 27/09/2007 foram publicadas no Diário Oficial da União as súmulas expedidas pelo Segundo Conselho de Contribuintes e, dentre elas, a de nº 12, concernente à pacificação da controvérsia nos seguintes termos:

Súmula nº 12 – 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 e produto intermediário.

Consoante o art. 53 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, as matérias consolidadas em súmulas não mais poderão ser objeto de recurso e, o sendo, não são passíveis de admissibilidade, conforme abaixo reproduzido:

Art. 53. As decisões unânimes, reiteradas e uniformes dos Conselhos serão consubstanciadas em súmula, de aplicação obrigatória pelo respectivo Conselho.

§ 1º A súmula será publicada no Diário Oficial da União, entrando em vigor na data de sua publicação.

§ 2º Será indeferido pelo Presidente da Câmara, ou por proposta do relator e despacho do Presidente, o recurso que contrarie súmula em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso.

Ressalte-se que o conceito de combustíveis contido na citada súmula deve ser apreendido em sentido lato para incluir todo e qualquer produto que exerça a função de produzir energia por combustão, como é o caso da lenha, inserta nos argumentos de defesa da recorrente.

No direito processual, os atos necessários ao exercício de direitos, obrigações e faculdades das partes evoluem no curso da lide nos exatos termos em que estabelecida nas normas processuais vigentes à época da sua prática. E, em relação a essa matéria, a mudança normativa supra citada resultou na perda do direito processual de recorrer.

Consoante ensinamentos de Cintra, Grinover e Dinamarco, no livro Teoria Geral do Processo, *“o instituto da preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Objetivamente entendida, a preclusão consiste em um fato impeditivo destinado a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar ao seu recuo para as fases anteriores do procedimento. Subjetivamente, a preclusão representa a perda de uma faculdade ou de um poder ou direito processual...”*

Portanto, não se conhece do recurso nessa matéria.

Em face do exposto, voto no sentido de:

1. Dar provimento parcial ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional nos seguintes termos:

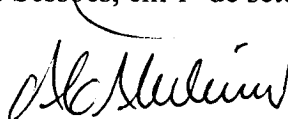
- a) não conhecer do recurso quanto à exclusão da base de cálculo do crédito presumido dos valores relativos às vendas para o exterior de soja em grão e de mercadoria revendida sem sofrer industrialização, por ser matéria estranha aos autos;
- b) excluir da base de cálculo do crédito presumido o valor dos serviços de industrialização por encomenda; e
- c) afastar a aplicação da taxa selic.



2. Dar provimento parcial ao Recurso Especial de Divergência do Contribuinte nos seguintes termos:

- a) não conhecer do recurso do contribuinte em relação à matéria compreendida na Súmula nº 12 do Segundo Conselho de Contribuintes e a matéria para a qual não foi apresentado o paradigma necessário à formação da divergência (inclusão no cálculo do crédito presumido de IPI dos valores relativos à revenda de produtos);
- b) na parte conhecida, para que a receita de exportação de produtos NT seja incluída no cálculo do coeficiente de exportação, tanto no dividendo quanto no divisor da operação aritmética que dá origem ao referido coeficiente; e
- c) para incluir na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetuadas de cooperativas.

Sala das Sessões, em 1º de setembro de 2008.


ANTONIO CARLOS ATULIM

Voto Vencedor

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Designado

INTRODUÇÃO:

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

IN SRF nº 23/97:

Art. 2º (...)

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

IN SRF nº 103/97:

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

REGRA-MATRIZ:

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

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

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



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

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

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

MP 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. Dai, certamente, não poderia a expressão se referir às aquisições, mas aos insumos. Caso se referisse às aquisições, a expressão correta seria “referidas”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PERCENTUAL DE INCIDÊNCIA - RECONHECIMENTO DAS ETAPAS ANTERIORES:

Antes da análise dos demais artigos da lei, ainda há o parágrafo 1º, pertinente à nossa análise. Também houve alteração quanto ao percentual incidente para apuração do crédito. Na exposição de motivos está claro que na nova sistemática instituída através da MP nº 948, de 23/03/95 não só a última operação é relevante. Acontece que diante da inviabilidade prática de se identificarem todos os valores de PIS/PASEP e COFINS que oneraram o produto exportado, chegou-se, com apelo à razoabilidade, às duas últimas etapas; daí o percentual de 5,37% ($2,65 + 2,65 + 2,65 \times 2,65$). 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. 1ª, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente.

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

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

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

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

Não vejo também como dispositivo incompatível com a atual regra-matriz do crédito presumido. O fornecedor é o contribuinte de PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre sua receita bruta decorrente das aquisições pelo produtor-exportador. É possível que, em razão de algum benefício fiscal, as contribuições sociais recolhidas sejam restituídas ao fornecedor. Neste caso, já tendo sido repassados os tributos ao produtor-exportador, compôs a base de cálculo do crédito presumido. O reconhecimento do direito à restituição ao fornecedor simultaneamente com o ressarcimento ao produtor-exportador implicaria dupla renúncia fiscal sobre às mesmas contribuições sociais, daí a preterição do último em favor do primeiro. A solução encontrada pelo legislador foi através do estorno dos valores restituídos ou compensados, reduzindo o crédito presumido calculado, conforme a parte final: *“A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente”*.

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

DA INCIDÊNCIA EM ETAPAS ANTERIORES

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

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

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

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

Ressalta-se que mesmo o inexpressivo pagamento de PIS/PASEP e COFINS em etapas anteriores não obstaria 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).

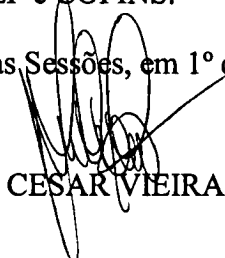
3. O crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser 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 1º de setembro de 2008.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES

