



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

CSRF/T02

Fls. 1.732

H

Processo nº 13982.000313/00-40
Recurso nº 201-127.021 Especial do Contribuinte
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº 02-03.528
Sessão de 02 de setembro de 2008
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS NÃO ADMITIDOS NO CÁLCULO.

Não são suscetíveis do benefício de crédito presumido de IPI os gastos com combustível para caldeiras, graxa, óleos, lubrificantes, produtos para tratamento da água, material de laboratório, conservação e limpeza, pois, embora sendo utilizados pelo estabelecimento industrial, não se revestem da condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, posto que sequer entram em contato direto com o produto fabricado.

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

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

TAXA SELIC. RESSARCIMENTO. INAPLICABILIDADE.

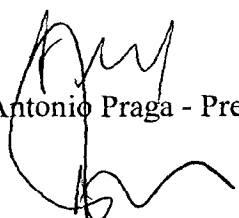
Não se justifica a correção em processos de ressarcimento de créditos incentivados, visto não haver previsão legal. Pela sua característica de incentivo, o legislador optou por não alargar seu benefício.

Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

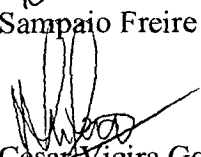
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: 1) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso especial quanto a matéria “incidência de juros a taxa SELIC sobre o valor a ser ressarcido”. Vencidos os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martínez López, Gileno Gurjão Barreto, Leonardo Siade Manzan, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior e Antonio Carlos Guidoni Filho, que davam provimento ao recurso; 2) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial quanto à matéria “combustíveis”. Vencidos os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto e Gilson Macedo Rosenberg Filho que davam provimento ao recurso; e 3) por maioria de votos,

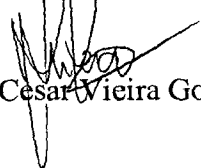
em dar provimento ao recurso especial quanto a matéria "Aquisições de pessoas físicas". Vencidos os Conselheiros Elias Sampaio Freire (Relator), Josefa Maria Coelho Marques, Henrique Pinheiro Torres, Antonio Carlos Atulim e Gilson Macedo Rosenberg Filho que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes.



Antonio Praga - Presidente



Elias Sampaio Freire - Relator



Julio Cesar Vieira Gomes - Redator Designado

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

Relatório

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

- 1) inclusão na base de cálculo do IPI presumido dos gastos com combustível para caldeira, produtos para tratamento de água, graxa, combustível, óleo e lubrificantes;
- 2) inclusão na base de cálculo do IPI presumido dos insumos adquiridos de cooperativas de produtores rurais e pessoas físicas;
- 3) atualização do crédito presumido a ser ressarcido pela Taxa Selic.

Quanto à primeira matéria, a decisão recorrida considerou que não devem fazer parte da base de cálculo do IPI presumido os gastos com combustível para caldeira, produtos para tratamento de água, graxa, combustível, óleo e lubrificantes.

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

"CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS NÃO ADMITIDOS NO CÁLCULO.

Não são suscetíveis do benefício de crédito presumido de IPI os gastos com combustível para caldeiras, graxa, óleos,

lubrificantes, produtos para tratamento da água, material de laboratório, conservação e limpeza, pois, embora sendo utilizados pelo estabelecimento industrial, não se revestem da condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, posto que sequer entram em contato direto com o produto fabricado.”

O fundamento nuclear da decisão recorrida, quanto à matéria, é o entendimento de que, em caso de renúncia tributária, deve-se interpretar a legislação estrita e literalmente, e, portanto, como a utilização de tais insumos não está prevista em lei, não devem integrar a base de cálculo do IPI presumido.

Quanto à segunda matéria, a Câmara Julgadora considerou que não há autorização legal para a inclusão de insumos de não contribuintes do PIS e da COFINS.

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

“INSUMOS DECORRENTES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. A lei não autoriza o ressarcimento referente às aquisições que não sofreram incidência da contribuição ao PIS e da Cofins no fornecimento ao produtor/exportador.”

O fundamento nuclear da decisão recorrida, quanto à matéria, é o entendimento de que o legislador estabeleceu o incentivo fiscal como ressarcimento da contribuição ao PIS e ao COFINS, como uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior.

Quanto à terceira matéria, o Colegiado considerou que não era cabível a atualização pela Taxa Selic do valor a ser ressarcido ao contribuinte a título de crédito presumido de IPI.

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

“TAXA SELIC. RESSARCIMENTO. INAPLICABILIDADE.

Não se justifica a correção em processos de ressarcimento de créditos incentivados, visto não haver previsão legal. Pela sua característica de incentivo, o legislador optou por não alargar seu benefício.”

O fundamento nuclear da decisão recorrida, quanto à matéria, é o entendimento de que não há previsão legal para a correção de valores referentes a créditos incentivados.

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

- a interpretação dada pelos i. Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes à Lei nº 9.363/96 nos presentes autos é, de fato, equivocada, consoante já decidiu reiteradamente a E. Câmara Superior de Recursos Fiscais;

[assinatura]

- ao contrário do que se afirma na r. decisão recorrida, o artigo 2º da Lei nº 9.363/96, é por demais claro no sentido de que o incentivo deve ser calculado sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, sem cogitar de qualquer restrição ou exclusão;

-a lei de regência do crédito presumido, em momento algum fez qualquer distinção quanto à origem dos insumos (pessoas jurídicas, pessoas físicas ou cooperativas), determinando simplesmente que o total das aquisições compõem a base de cálculo do benefício. Onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir;

-a decisão recorrida ao sustentar que o crédito presumido deve ser apurado mediante a desconsideração das aquisições de insumos não onerados pelo PIS/PASEP ou pela COFINS na última aquisição, está nitidamente estabelecendo distinção não autorizada pela Lei nº 9.363/96;

- A lei visa desonerar completamente os produtos nacionais das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS, conferindo-lhes competitividade no mercado externo, a norma de regência do crédito presumido de IPI deseja retirar dos produtos a serem exportados todo o custo representado pelas referidas contribuições, agregado ao longo da cadeia de comercialização antes de se chegar ao produto final exportado;

- Se acaso precedente o argumento sustentado na decisão recorrida, ou seja, de que somente caberia o ressarcimento na medida em que os insumos adquiridos de contribuintes do PIS e do COFINS, ter-se-ia que admitir três conclusões inexoráveis: i) que a alíquota do benefício teria que ser 2,65% e não 5,37% - isto no período em que a alíquota do benefício era 0,65% e da COFINS 2,0%, uma vez que na última etapa da operação incidia apenas referido percentual; ii) que o percentual do incentivo deveria ser alterado tendo em vista a majoração da alíquota da COFINS de 2% para 3%; e, iii) ter-se-ia que admitir também a aplicação de um percentual superior a 5,37% àquelas empresas produtoras que adquirissem insumos cujo processo produtivo envolvesse mais de duas incidências de PIS e COFINS;

- nenhuma relevância há, se determinadas aquisições de insumos por parte da recorrente eram isentas das contribuições do PIS/PASEP e COFINS na última aquisição ou em alguma fase da circulação, visto que tais insumos trazem embutidos nos seus custos parcelas das aludidas contribuições, que incidiram em etapas anteriores da circulação, cujos custos foram inegavelmente incorporados no preço dos insumos adquiridos pela recorrente na condição de produtora e exportadora;

- à luz de uma interpretação sistemática do texto da Lei nº 9.363/96, bem assim considerando a finalidade do benefício instituído, desponta a total improcedência dos argumentos esposados na r. decisão vergastada;

- cita acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais favoráveis ao seu entendimento;

- cita jurisprudência do TRF da 4ª Região e do STJ em seu benefício;

- os insumos em questão - produtos para tratamento de água, combustíveis para caldeira e gerador e óleos e graxas - atendem perfeitamente a todas as condicionantes enumeradas pela legislação do IPI para que possam ser enquadrados como materiais intermediários e, como tais, passíveis de serem incluídos na base de cálculo do crédito presumido do IPI;

- a legislação do IPI (art. 82, I, Decreto nº 87.981/82 e art. 147, I, do Decreto nº 2.637/98) reputa como matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem todos os insumos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente, independentemente de contato direto com o produto final;

- a legislação do IPI requer apenas que o produto seja consumido no processo de industrialização, sem cogitar de que devam ter contato físico ou exercer ação direta sobre o produto fabricado;

- observadas as peculiaridades do processo produtivo da requerente, não há como lhes negar a condição de material intermediário e, portanto, com direito de serem incluídos no cálculo do crédito presumido;

- é entendimento pacificado nos Tribunais do País de que incide a Taxa Selic na restituição de tributos pagos a maior ou indevido, sendo que o ressarcimento é uma espécie de restituição;

- apresenta como paradigmas da divergência os acórdãos nº CSRF/01.160, nº CSRF/02-01.191, nº CSRF/02-01.158, nº CSRF/02-01.170 e nº CSRF/02-01.317.

O recurso especial da contribuinte foi admitido pelo Presidente da Câmara Julgadora, segundo Despacho nº 201-487/2006, de fls. 1.723/1.726.

A Fazenda Nacional não apresentou contra-razões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

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

O Acórdão recorrido merece ser mantido pelos seus próprios fundamentos, nos termos proferidos pelo Conselheiro Maurício Taveira e Silva:

Passa-se à análise da exclusão da base de cálculo do crédito presumido dos custos havidos com combustível para caldeiras, graxa, óleos, lubrificantes, produtos para tratamento da água, material de laboratório, conservação e limpeza, exceto a energia elétrica que será objeto de análise em separado. A discussão se funda no benefício fiscal instituído pela Medida Provisória nº 948/95, convertida na Lei nº 9.363/96, que fixou as bases do crédito presumido de IPI, concedido a estabelecimento produtor exportador como ressarcimento da contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo.



O cerne da questão decorre de divergência da conceituação envolvendo matérias-primas e produtos intermediários, pois, entende a recorrente que o insumo deve ser compreendido em seu sentido lato, abrangendo, portanto, toda e qualquer matéria-prima cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final.

Por se tratar de renúncia tributária, sua interpretação deverá ser restritiva, portanto, a determinação precisa do seu significado enseja uma interpretação literal. Neste diapasão, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 esclarece que se utilizará, subsidiariamente, a legislação do IPI para estabelecimento dos conceitos de produção, matériaprima, produtos intermediários e material de embalagem.

A legislação do IPI, através do artigo 82, I, do RIPI/82, menciona que a possibilidade de creditamento decorre de insumos utilizados na industrialização de produtos tributados, incluindo-se os insumos que, não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.

Visando ao esclarecimento desses conceitos foram editados os Pareceres Normativos CST nºs 181/74 e 65/79, mencionando que os insumos, embora não se integrando ao novo produto fabricado, devem ser consumidos em decorrência de contato direto com o produto em fabricação; não podem ser partes nem peças de máquinas e não podem estar compreendidos no ativo permanente.

Para maior clareza, traz-se à colação o item 13 do PN CST nº 181/74, verbis:

“13. Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, às partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento.

Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâminas de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.”.

Portanto, bem decidiu a recorrida, posto que, conforme o precitado no item 13 do PN CST nº 181/74, não há previsão de utilização do benefício em relação aos materiais supracitados, os quais, embora consumidos no processo produtivo, por não estarem em contato direto com o produto fabricado, não se enquadram no conceito de MP, PI ou ME, caracterizando-se como custo indireto incorrido na produção.

.....

No que tange às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, embora a recorrente mencione decisão favorável à sua tese, prolatada por este Conselho, defendo a impossibilidade do benefício se estender às aquisições desses fornecedores.

O tópico a ser examinado restringe-se à interpretação do benefício trazido pela Lei nº 9.363/96, de natureza incentivadora, que a ordem jurídica considera conveniente estimular. O incentivo em questão consiste em um crédito fiscal concedido pela Fazenda Nacional em função do valor das aquisições de insumos aplicados em produtos exportados. Tem por finalidade permitir maior competitividade desses produtos no mercado externo.

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.

Para melhor análise, transcreve-se 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." (Grifei) O legislador estabeleceu que o incentivo fiscal deve ser concedido como ressarcimento da contribuição ao PIS e da Cofins. A empresa produtora exportadora paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a restituição da quantia desembolsada, mediante compensação do crédito presumido.*

Portanto, 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.

O ressarcimento de créditos por valores estimados, tratamento empregado pelo legislador na concessão de incentivos, visa facilitar os mecanismos de execução e controle.

*O crédito presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior. Nesse diapasão, verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao "**ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições**".*

No presente caso os insumos adquiridos pela recorrente de pessoas físicas e de cooperativas não sofreram a incidência de contribuição e, portanto, 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 estímulo concedido foi materializado como crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. Instituir uma sistemática que permitisse o crédito de todo o valor dos tributos/contribuições, que, direta ou indiretamente, houvesse onerado o produto exportado, é tarefa complexa e de muito difícil controle, pela qual não optou o legislador.

Esse entendimento é reforçado através do que dispõe o art. 5º abaixo transcrito, o qual prevê o imediato estorno a ser promovido pelo produtor exportador, quando o seu fornecedor se beneficiar, através de restituição ou compensação, da contribuição que havia sido paga:

"Art. 5º A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente."

Conforme se verifica, a despeito de que a lei isentiva deva ser interpretada literalmente, conforme preceitua o art. 111 do CTN, e no caso presente não haver qualquer resquício autorizativo de utilização dos insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas, nos quais não ocorreu a incidência da contribuição em sua última etapa, ainda que a interpretássemos de modo sistêmico o resultado seria o mesmo, ou seja, não há previsão para tal benefício. Alargar as hipóteses de fruição de tal benefício equivale a criar regra jurídica nova.

Portanto, diferente do que aduz a recorrente, não foram as IN SRF nºs 23/97 e 103/97 que limitaram a utilização dos créditos, e sim a própria Lei nº 9.363/96, instituidora do benefício.

Desse modo, conforme amplamente demonstrado, quanto aos insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas, não há o que ressarcir, posto que os fornecedores não são contribuintes das referidas contribuições.

A propósito de aplicação da taxa Selic sobre os créditos incentivados do IPI, em pedidos de ressarcimento, não há como concordar, por falta de previsão legal.

A incidência da taxa Selic prevista no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, sobre os indêbitos tributários, a partir do pagamento indevido, decorre do justo tratamento isonômico para com os créditos da Fazenda Pública e aqueles dos contribuintes, decorrentes de pagamento de tributo, indevido ou a maior.

Não há como equiparar a situação originária de um indébito com valores a serem ressarcidos oriundos de créditos

incentivados de IPI. Neste caso não houve ingresso indevido de valores nos cofres públicos, mas sim renúncia fiscal com o propósito de estimular setores da economia, cuja concessão deve se subsumir estritamente aos termos e condições estipuladas pelo poder concedente, responsável pela outorga de recursos públicos a particulares.

Portanto, por se tratar de situação excepcional de concessão de benefício, não cabe ao interprete ir além do que nela foi estipulado.

Desse modo, caso se corrigisse esse crédito decorrente de incentivo, estar-se-ia concedendo duplo benefício, repise-se, não autorizado pelo legislador."

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

[assinatura]

Elias Sampaio Freire

Voto Vencedor

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Redator Designado

INTRODUÇÃO:

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

IN SRF nº 23/97:

Art. 2º (...)

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

IN SRF nº 103/97:

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

REGRA-MATRIZ:

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

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

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

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

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

Lei nº 9.363/96:

Art. 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.

ANTECEDENTES – INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA:

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

MP nº 674/94:

*Art. 1º Fica instituído a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito fiscal, mediante ressarcimento em moeda corrente, destinado a compensar o custo representado pelas contribuições sociais de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, que incidirem sobre o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno **pelo exportador** para utilização no processo produtivo.*

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

Art. 5º O benefício ora instituído é condicionado à apresentação, pelo exportador, das guias correspondentes ao recolhimento, pelo seu fornecedor imediato, das contribuições devidas nos termos das Leis Complementares nºs 7 e 8, de 1970, e 70, de 1991.

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

BASE DE CÁLCULO:

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

Lei nº 9.363/96:

*Art. 1º (...) incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de **matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem**, para utilização no processo produtivo.*

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

MP nº 674/94:

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

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

Sobre a expressão “referidos”, que vem sendo objeto de divergências, somente identifiquei uma possibilidade de análise semântica. É regra gramatical de concordância nominal que após uma sequência de substantivos, uns no masculino e outros no feminino, o verbo seja flexionado no masculino plural. 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 alcançado a finalidade da lei – estímulo às empresas industriais que destinem seus produtos à exportação, melhorando nossa balança comercial. Assim, não consigo vislumbrar outra base que não a última operação, mesmo que a lei tenha reconhecido que o crédito tem por finalidade desonerar o produto exportado das contribuições sociais que incidiram em toda a cadeia produtiva. Concluo, que a opção legislativa se deu por impossibilidade fática. Daí a parte final do artigo 3º:

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

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

PERCENTUAL DE INCIDÊNCIA - RECONHECIMENTO DAS ETAPAS ANTERIORES:

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

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 obstará 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, concluí 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 EMBUTIDOS NO PREÇO DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE. DESCABIMENTO DE DISTINÇÃO ENTRE FORNECEDOR DE INSUMOS PESSOA JURÍDICA OU PESSOA FÍSICA. ILEGALIDADE DE IN -SRF 23/97. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO-PROVIDO.

1. O apelo especial da Fazenda Nacional prende-se à alegativa de que a utilização do incentivo fiscal do art. 1º da Lei 9.363/96 deve observar as limitações impostas pela IN - SRF 23/97, tese rechaçada pelo acórdão recorrido, que negou provimento à apelação movida pelo órgão fazendário.

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

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

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

3. O crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram

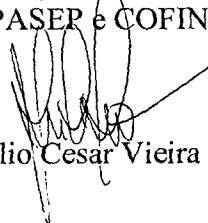


acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador.

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

5. *Recurso especial não-provido.*

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


Julio Cesar Vieira Gomes

