



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

<b>Processo nº</b>	13983.000145/2001-25
<b>Recurso nº</b>	233.067 Especial do Contribuinte
<b>Acórdão nº</b>	<b>9303-01.148 – 3ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	28 de setembro de 2010
<b>Matéria</b>	IPI
<b>Recorrente</b>	SADIA S/A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/04/2001 a 30/06/2001

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PARA DESONERAÇÃO DO PIS E DA COFINS. LEI N.º 9.363/96.

A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96), sendo irrelevante ter havido ou não incidência das contribuições na etapa anterior, pelo que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de pessoas físicas e cooperativas estão amparadas pelo benefício. (Ac. CSRF/02-01.336).

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI N.º 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. COMBUSTÍVEL. SÚMULA CARF N.º 19.

Não cabe recurso especial de decisão que aplicou súmula do CARF.

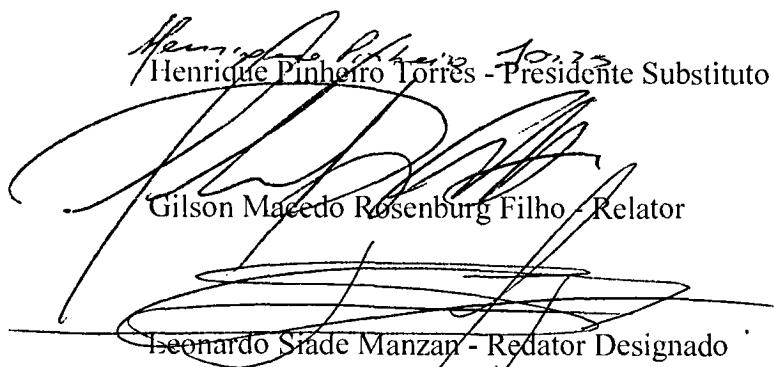
Recurso Especial do Contribuinte Provedo em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso especial para reconhecer o direito às aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Adão Vitorino de Moraes e Henrique Pinheiro Torres, que negavam provimento total, e o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho (Relator) apenas quanto às pessoas físicas. Designado para redigir o voto vencedor, nesta parte, o Conselheiro Leonardo Siade Manzan; e II) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso quanto às aquisições de

1  
f

combustíveis, por se tratar de matéria sumulada. A Conselheira Susy Gomes Hoffmann declarou-se impedida de votar.



Henrique Pinheiro Torres - Presidente Substituto  
Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator  
Leonardo Siade Manzan - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Leonardo Siade Manzan, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martínez López e Henrique Pinheiro Torres.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo sujeito passivo, fls. 163/174, contra decisão do acórdão nº 204-01277, da Quarta Câmara do Segundo Conselho, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos.

*RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DA LEI 9.363/96. PRODUTOS QUE NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE MATERIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM- Por expressa disposição legal somente integram a base de cálculo do benefício as aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem (art. 1º da Lei nº 9.363/96) segundo o conceito da legislação do IPI (art. 3º).*

*BENS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. Tratando-se de ressarcimento, o benefício somente se aplica às aquisições que tenham sofrido a incidência das contribuições na operação de venda ao produtor-exportador.*

*Recurso negado.*

Em sua manifestação, o recorrente insurge-se contra os seguintes pontos do acórdão:

- a) A exclusão dos valores decorrentes das aquisições de insumos de fornecedores não contribuintes do PIS e da Cofins (pessoas físicas e cooperativas), utilizados na fabricação dos produtos exportados, para fins de cálculo do crédito presumido do IPI; e
- b) A exclusão da base de cálculo do crédito presumido do IPI dos custos com energia elétrica, materiais de limpeza e desinfecção, vestuários e equipamentos de proteção combustíveis.

O recurso foi admitido nos termos do despacho nº 3400-381/2009, fls. 207/208.

A Fazenda Pública não apresentou contrarrazões.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto.

No que se refere aos demais requisitos de admissibilidade, necessito separar as matéria que seguiram para julgamento deste Colegiado.

Quanto a possibilidade de inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI das despesas referentes aos custos com materiais de limpeza, desinfecção, vestuários e equipamentos de proteção, o recorrente não apresentou paradigma, não restando comprovada a divergência. Explico:

O acórdão recorrido afirma que energia elétrica, materiais de limpeza e desinfecção, vestuários e equipamentos de proteção não subsumem ao conceito de produto intermediário, afastando a possibilidade de inclusão no cálculo do crédito presumido do IPI.

A decisão proferida no acórdão paradigmático apresentado foi no sentido de que a energia elétrica e os combustíveis (derivados de petróleo) perfazem o conceito de produto intermediário e por isso dá direito a inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Portanto, não é preciso empreender grande esforço interpretativo para concluir que apenas a matéria referente a energia elétrica teve decisões conflitantes, pressuposto insuperável para o conhecimento do recurso nesta fase processual.

Neste passo, não conheço da matéria referente a inclusão dos custos com materiais de limpeza e desinfecção, vestuários e equipamentos de proteção por não restar comprovada a divergência jurisprudencial.

Quanto a possibilidade de inclusão dos custos com energia elétrica, é noção cediça que esta matéria já foi pacificada com a aprovação da Súmula CARF nº 19, publicada no DOU de 22/12/2009, *in verbis*:

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

Impende observar que não cabe recurso especial de decisão que aplique súmula do CARF, vedação plasmada no art. 67 do Regimento Interno do CARF.

Assim, não conheço, também, desta matéria.

Quanto a possibilidade de inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, dos custos com insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, identifico todos os pressupostos recursais, de forma que tomo conhecimento da matéria e passo a apreciá-la.

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

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

(...)

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

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

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

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

Referida IN não inovou com relação à Lei nº 9.363/96. Apenas explicitou a melhor interpretação do texto da Lei, cujo caput art. 2º deve ser lido em conjunto com o caput do art. 1º que lhe antecede. O mencionado art. 2º, ao estabelecer que a base de cálculo do

incentivo será determinada sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, está a determinar que somente os insumos sobre os quais há incidência de PIS e Cofins podem ser incluídos no cálculo do crédito presumido.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

suporta, o chamado “contribuinte de fato”, não deve ser confundido com o contribuinte de direito.

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

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

A refreendar a interpretação aqui adotada e os termos do art. 2º, § 2º, da IN SRF nº 23/97 - segundo o qual o crédito presumido será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas à contribuição PIS/Pasep e Cofins - cabe transcrever excertos do Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002, que informa:

*“18. Ora, se o produtor/exportador pudesse incluir na base de cálculo do crédito presumido o valor de todo e qualquer insumo, mesmo não sendo o fornecedor contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS, ao argumento de que teria, de qualquer modo, havido a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva, o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, restaria sem sentido.*

*19. Ou seja, qualquer insumo, e não apenas aquele sujeito à ‘incidência’ do PIS/PASEP e da COFINS, poderia ser incluído na base de cálculo do crédito presumido, pois sempre se poderia alegar a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva.*

*20. Para que seja possível atribuir um sentido lógico à expressão utilizada pelo legislador (‘ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições’), pode-se apenas concluir que a lei se referiu, exclusivamente, aos insumos adquiridos de fornecedores que pagaram o PIS/PASEP e a COFINS, ou seja, oneraram os insumos com o repasse desses tributos.*

*21. Quando o PIS/PASEP e a COFINS oneram de forma indireta o produto final, isto significa que os tributos não ‘incidiram’ sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (o fornecedor não é contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS), mas nos produtos anteriores, que compõem este insumo. Ocorre que o legislador prevê, textualmente, que serão resarcidas as*

*contribuições "incidentes" sobre o insumo adquirido pelo produtor/exportador, e não sobre as aquisições de terceiros, que ocorreram em fases anteriores da cadeia produtiva.*

(...)

23. Assim, a condição legalmente disposta para que o produtor/exportador possa adicionar o valor do insumo à base de cálculo do crédito presumido, é a exigência de tributos ao fornecedor do insumo. Sem que tal condição seja cumprida, é inadmissível, ao contribuinte, benefício do crédito presumido.

24. Prova inequívoca de que o legislador condicionou a fruição do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor do insumo é depreendida da leitura do artigo 5º da Lei nº 9.363, de 1996, in verbis:

*'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'.*

25. Ou seja, o tributo pago pelo fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido, que for restituído ou compensado mediante crédito, será abatido do crédito presumido respectivo.

26. Como o crédito presumido é um resarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, pagos pelo fornecedor do insumo, o legislador determina, ao produtor/exportador, que estorne, do crédito presumido, o valor já restituído.

27. O art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, determina que apenas os tributos 'incidentes' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (e não pelo seu fornecedor) podem ser resarcidos. Conforme o art. 5º, caso estes tributos já tenham sido restituídos ao fornecedor dos insumos (o que significa, na prática, que ele não os pagou), tais valores serão abatidos do crédito presumido.

28. Esta interpretação lógica é confirmada por todos os demais dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996. De fato, em outras passagens da Lei, percebe-se que o legislador previu formas de controle administrativo do crédito presumido, estipulando ao seu beneficiário uma série de obrigações acessórias, que ele não conseguiria cumprir caso o fornecedor do insumo não fosse pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. Como exemplo, reproduz-se o art. 3º da multicitada Lei nº 9.363, de 1996:

*'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'*

29. *Ora, como dar efetividade ao disposto acima, quando o produtor/exportador adquire insumo de pessoa física, que não é obrigada a emitir nota fiscal e nem paga o PIS/PASEP e a COFINS? Por outro lado, como aferir o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, que não estão obrigados a manter escrituração contábil?*

30. *Toda a Lei nº 9.363, de 1996, está direcionada, única e exclusivamente, à hipótese de concessão do crédito presumido quando o fornecedor do insumo é pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. A lógica das suas prescrições milita sempre nesse sentido. Não há qualquer disposição que regule ou preveja, sequer tacitamente, o resarcimento nas hipóteses em que o fornecedor do insumo não pagou o PIS/PASEP ou a COFINS.*

31. *Em suma, a Lei nº 9.363, de 1996, criou um sistema de concessão e controle do crédito presumido de IPI, cuja premissa é que o fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do incentivo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS*

*(...)*

37. *Da mesma forma, não procede o entendimento de que a alíquota de 5,37% sobre o valor dos insumos adquiridos significaria que o legislador teria previsto a oneração média dos insumos, considerando toda a cadeia produtiva, e que, ao prever essa oneração média, o legislador teria incluído, no cálculo do crédito presumido, os insumos adquiridos aos fornecedores que não pagaram o PIS/PASEP e a COFINS.*

38. *A alíquota de 5,37% foi determinada tomando por média da cadeia de produção nacional duas fases de comercialização anteriores ao fornecimento ao produtor/exportador, sem margem de agregação, exceto a das próprias contribuições, que à época somavam 2,65% em cada fase. Assim, considerando uma hipotética venda, da primeira para a segunda fase no valor de 100 unidades monetárias (u.m.) teríamos a seguinte incidência acumulada:*

1)  $100 \text{ u.m.} \times 1,0265 > 102,65 \text{ u.m.};$

2)  $102,65 \text{ u.m.} \times 1,0265 > 105,37 \text{ u.m.};$

3) *valor total das contribuições nas duas fases -  $(105,37 \text{ u.m.} - 100 \text{ u.m.}) > 5,37 \text{ u.m.}$ , o que, em percentual, dá os exatos 5,37% estabelecido na lei.*

39. *Lógico está que tal cálculo somente considerou operações entre contribuintes das ditas contribuições, não sendo possível se vislumbrar, dentro desse raciocínio lógico-matemático, a consideração de participação de não-contribuintes na cadeia de produção/comercialização.*

40. *Outro argumento apresentado é no sentido de que, no sistema anterior, o incentivo seria condicionado à prova de que*

*o fornecedor pagou o tributo, o que não ocorreria com a Lei nº 9.363, de 1996. Assim, como essa disposição não consta da referida Lei, estaria demonstrado que o novo sistema não condicionou a concessão do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor de insumo.*

*41. Ocorre que a alteração legislativa nada prova em favor dessa tese. Não é cabível dizer que, em vista da revogação de uma obrigação acessória (prova do pagamento de tributos pelo fornecedor), o incentivo não estaria condicionado ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor de insumos.*

*42. Da revogação do antigo sistema é possível inferir apenas que o beneficiário do crédito presumido não precisará mais provar que o fornecedor do insumo pagou as referidas contribuições. Mas isso não quer dizer que o crédito presumido surge mesmo quando o fornecedor não pagou tais tributos. Uma coisa em nada tem a ver com a outra.*

*43. Inclusive, tal argumento cai diante do sistema de concessão e controle do crédito presumido fixado pela Lei nº 9.363, de 1996, fundamentado inteiramente na proposição de que o fornecedor do insumo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.*

*44. E a forma encontrada pelo legislador para conceder um crédito ‘presumido’ que reflete a média das ‘incidências’ do PIS/PASEP e da COFINS sobre os insumos que compõem o produto exportado, sem que o incentivo acarrete o enriquecimento sem causa do beneficiário foi, claramente, condicionar o aproveitamento do crédito ao pagamento das contribuições pelo fornecedor.*

*(...)*

*46. Em face do exposto, impõe-se a seguinte conclusão: o crédito presumido, de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições instituídas pelas Leis Complementares nº 7 e nº 8, de 1970, e nº 70, de 1991.”*

Como conclusão, entendo que as aquisições de insumos de pessoas físicas não dão direito ao crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96.

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

No caso em questão, os insumos foram adquiridos em 2001, já com a incidência das exações, sendo devida a inclusão destes custos na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Forte nestes argumentos, dou provimento parcial ao recurso para determinar que sejam incluídos na base de cálculo do crédito presumido do IPI, previsto na Lei nº 9.363/96, os insumos adquiridos de cooperativa, mantendo a exclusão dos insumos adquiridos de pessoa física.

É como voto.

Gilson Macedo Rosenburg Filho

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Leonardo Siade Manzan, Redator Designado

A matéria a ser tratada no presente litígio, na parte em que fui vencedor, trata da possibilidade de reconhecimento de direito a crédito presumido de IPI quando há aquisição de insumos de pessoas físicas e cooperativas.

Para melhor elucidar a questão, mister transcrever-se o dispositivo que criou referido benefício para fomento das exportações, qual seja, o art. 1º, da 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 resarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.*

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

Pois bem, o objetivo da lei é bastante claro: desoneras a carga tributária do PIS e da COFINS, incidentes em cascata, nas mercadorias destinadas à exportação.

Aliás, declinado objetivo veio expresso na Exposição de Motivos da Lei nº 9.363/96. Trata-se da Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, confirmada pela mensagem nº 175 do Excelentíssimo Senhor Presidente da República, que precedeu a MP nº 948, que assim verbera:

*"A Medida Provisória nº 905, de 21 de fevereiro de 1995, dispôs sobre a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos. Em seu elemento motriz, a proposta em comento dispunha que sobredita desoneração deveria ser feita mediante resarcimento em dinheiro desses encargos a favor do exportador nacional.*

*2. 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%, atenuando ainda mais a carga tributária incidente sobre os produtos exportados, e se revelando compatível com a necessidade de ajuste fiscal". (Grifou-se).*

Ora, a redação não permite devaneios. Negar o crédito sob a argumentação de que não incidiu PIS e COFINS na última etapa de produção, ou representa desconhecimento da lei, ou uma tentativa falaciosa de negar o crédito a que o contribuinte tem direito.

Note que a própria Exposição de Motivos diz que foram consideradas as últimas DUAS etapas do processo produtivo. É exatamente por isso que fixou-se uma alíquota de 5,37%, pois representa a carga tributária das mencionadas contribuições nas duas últimas etapas do processo produtivo  $(1,0265)^2 - 1 = 0,0537$  ou 5,37%.

Por fim, cabe frisar que, mais uma vez, a lei é cristalina quanto à base de cálculo do incentivo, senão vejamos:

*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. (Grifo nosso).*

Ora, é evidente que o termo “valor total” não comporta nenhuma exclusão. Caso contrário, não seria valor total!

Não é preciso maiores delongas para chegar-se à conclusão, portanto, de que as exclusões previstas nas IN's SRF n.ºs 23 e 103, ambas de 1997, são absolutamente ilegais, pois somente a lei, *strictu sensu*, poderia prever tais exclusões. jamais uma norma complementar, consoante art. 100, I, do CTN.

Frise-se, ainda, que esta Egrégia Segunda Turma já solucionou a matéria de forma acertada e definitiva, consoante demonstra a ementa do Aresto abaixo transcrita:

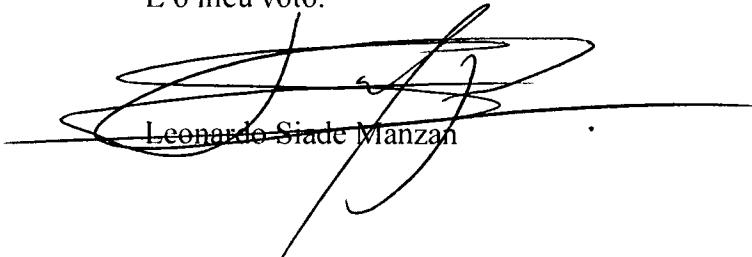
*IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTE AO PIS E A COFINS.*

*A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96), sendo irrelevante ter havido ou não incidência das contribuições na etapa anterior, pelo que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de pessoas físicas e cooperativas estão amparadas pelo benefício. (Ac. CSRF/02-01.336, Designado*

*para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer).*

CONSIDERANDO os articulados precedentes e tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Especial interposto pela contribuinte em tela, para reconhecer o direito às aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

É o meu voto.



Leonardo Siade Manzan