



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10183.003342/97-12
Recurso nº : 201-117102
Matéria : IPI / RESSARCIMENTO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sujeito Passivo : CEVAL CENTRO OESTE S/A
Sessão de : 12 de maio de 2003
Acórdão nº : CSRF/02-01.294

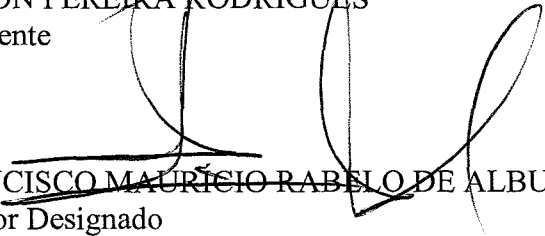
IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS, COOPERATIVAS – ENERGIA ELÉTRICA – GERAÇÃO DE VAPOR – A Lei nº 9.363/96 não determina a exclusão de aquisições de quem não é contribuinte do PIS e COFINS. A energia elétrica e geração de vapor não são elementos preponderantes no produto final.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presente autos de recurso de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso para excluir do ressarcimento os itens Energia Elétrica e Combustíveis, vencidos os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer e Carlos Alberto Gonçalves Nunes, que davam provimento também a estes itens, e, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Josefa Maria Coelho Marques, e Otacílio Dantas Cartaxo, que negavam provimento também no item insumos adquiridos pela Pessoa Física, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
Presidente


FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 25 MAI 2004

Processo nº : 10183.003342/97-12
Acórdão nº : CSRF/02-01.294

Participou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA.

Processo nº : 10183.003342/97-12
Acórdão nº : CSRF/02-01.294

Recurso nº : 201-117102
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Sujeito Passivo : CEVAL CENTRO OESTE S/A

RELATÓRIO

Trata o processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, decorrente das contribuições sociais ao PIS e COFINS incidentes sobre insumos adquiridos pela empresa de cooperativas e de pessoas físicas (produtores rurais). Tais aquisições de insumos, utilizados na fabricação de produtos exportados, referem-se ao primeiro trimestre/1997.

Reportando-se - entre outros dispositivos legais - à orientação expressa da administração tributária prevista na IN-SRF nº 23/97 cuja regra prevê que o crédito presumido seja calculado exclusivamente em relação às aquisições de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições ao PIS e COFINS, a decisão de primeiro grau indeferiu o ressarcimento pleiteado por se referir à hipótese de aquisição efetuada junto a fornecedor (pessoa física ou cooperativa) não contribuinte dos tributos em causa.(fls. 188/192).

Mediante o Acórdão nº 201-75.372, de 19/09/01 a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes decidiu: I) por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário quanto às aquisições de pessoas físicas e aos itens lenha e combustíveis; II) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso no que diz respeito ao frete. A matéria objeto do julgamento de segunda instância encontra-se, pois, assim ementada (fls. 264):

“IPI - RESSARCIMENTO - COMPENSAÇÃO - LEI Nº 9.363/96 - PORTARIA MF Nº 38/97 - INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS - CUSTOS COM ENERGIA ELÉTRICA E GERAÇÃO DE VAPOR - INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO - CUSTOS COM FRETE - IMPOSSIBILIDADE - Crédito presumido de IPI com o objetivo de desonerar a carga tributária das exportações. Geram crédito presumido as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, e os custos a estes agregados. Não se pode negar que insumos adquiridos de pessoas físicas, por não serem contribuintes do PIS nem da COFINS, não integrem o valor das aquisições incentivadas, por falta de

Processo nº : 10183.003342/97-12
Acórdão nº : CSRF/02-01.294

*previsão legal. Também compõem a base de cálculo do crédito presumido os custos com energia elétrica, tida como produto intermediário, e com a geração de vapor, pelo mesmo fundamento. Impossibilidade de inclusão de custos com frete. **Recurso voluntário provido em parte.***

Ao amparo do artigo 5º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Procurador-Representante da Fazenda Nacional recorreu à instância especial, requerendo a reforma do julgado em epígrafe, sob a alegação de contrariedade à lei tributária (fls. 289/297). Insurge-se, pois, a Fazenda Nacional contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 201-75.372, no tocante ao provimento do recurso voluntário - por maioria de votos da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes - quanto ao reconhecimento do direito ao crédito presumido de IPI incluindo-se na base de cálculo os valores relativos aos insumos adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas e os custos com energia elétrica e geração de vapor (lenha).

Em seu recurso de natureza especial, o Procurador da Fazenda Nacional argúi que o entendimento firmado no voto condutor do aresto recorrido não encerra a melhor exegese da norma jurídica instituidora do crédito presumido de IPI (Medida Provisória nº 948/95 convertida na Lei nº 9.363/96). No tocante “às aquisições de pessoas físicas ou cooperativas”, reporta-se à fundamentação constante da Declaração de Voto do Conselheiro Jorge Freire (fls. 278/282), vencido quanto à conclusão de que o benefício em causa não alcança os tributos, objeto do ressarcimento pleiteado, que não tiverem sofrido incidência na última operação de aquisição (ou seja, no último elo do processo produtivo). Como correta aplicação da legislação tributária à matéria em discussão, invoca o entendimento consignado no Acórdão nº 202-10.698, da lavra do conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima (fls. 293).

Quanto à inclusão na base de cálculo do crédito presumido dos valores gastos com os produtos “lenha e combustíveis”, a Fazenda Nacional invoca as razões de decidir do Conselheiro José Roberto Vieira (fls. 283/287), vencido nesta questão por entender que “o produto intermediário que não se incorporar ao produto final deve ser consumido no processo de fabricação, por sua ação direta obre o produto fabricado ou pela ação direta deste sobre o produto intermediário.” Diante de tais conceitos, conclui que “a lenha e os combustíveis, definitivamente, não se identificam com produtos intermediários, e muito menos com matérias-primas ou material de embalagem, razão pela qual a sua aquisição não

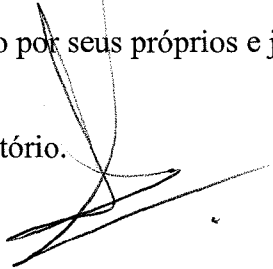
Processo nº : 10183.003342/97-12
Acórdão nº : CSRF/02-01.294

compõe a base de cálculo do crédito presumido.” Neste sentido, a Fazenda Nacional reporta-se, ainda, ao voto vencido (da lavra do conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro) integrante do Acórdão nº 202-10.972 (anexado por cópia às fls. 298/312) que bem interpretou, e aplicou a lei à matéria em litígio no presente feito.

Pelo Despacho de fls. 316/317, a Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o recurso especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional, vez que devidamente revestido dos requisitos de admissibilidade exigidos pela Portaria MF nº 55/98 (decisão não unânime, tempestividade do apelo e demonstração de contrariedade à lei).

Em tempo hábil, o sujeito passivo apresenta contra-razões ao recurso da Fazenda Nacional (fls. 321/339), alegando, em síntese, que a decisão recorrida não merece reparos posto que proferida nos estritos termos da Lei nº 9.363/96. Em seu favor, a contribuinte cita decisões proferidas no âmbito do Judiciário, bem como proferidas administrativamente pelos Conselhos de Contribuintes. Finaliza, requerendo que o Acórdão nº 201-75.372 seja mantido por seus próprios e jurídicos fundamentos.

É o relatório.



Processo nº : 10183.003342/97-12
Acórdão nº : CSRF/02-01.294

VOTO VENCIDO

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Relator:

O Recurso é tempestivo e atendeu às demais condições de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, duas são as questões postas em debate: exclusão da base de cálculo do crédito presumido de insumos adquiridos de não contribuintes (pessoas físicas) e glosas das despesas havidas com energia elétrica utilizada como força motriz ou iluminação, lenha e combustíveis usados para a geração de vapor.

I. DOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES (PESSOAS FÍSICAS)

No concernente à primeira questão, o Fisco, dando cumprimento ao disposto na Portaria MF nº 129/95, exclui do cálculo do crédito presumido de IPI para ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS incidentes nas aquisições de insumos no mercado interno pelo produtor exportador de mercadorias nacionais, aqueles insumos adquiridos de pessoas físicas, enquanto a Recorrente pleiteia a inclusão destes sob a alegação de que o ressarcimento, por ser presumido, alcança também as aquisições de não contribuintes de tais contribuições sociais.

Essa matéria, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição do Receita Federal, ora a do sujeito passivo, dependendo da composição do colegiado.

A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão de insumos adquiridos de não contribuintes no cômputo da base de cálculo do crédito presumido, já que, nos termos do *caput* do art. 1º da Lei 9.363/1996, o crédito tem como escopo **ressarcir** as contribuições (PIS E COFINS) **incidentes** sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para utilização no processo produtivo.



A norma concessiva de incentivo fiscal deve sempre ser interpretada literal e restritivamente, de forma a não estender por vontade do intérprete, benefício não autorizado pelo legislador.

O vocábulo ressarcir, do Latim *resarcire*, juridicamente têm vários significados, consertar, emendar, reparar ou compensar um dano, um prejuízo ou uma despesa. No caso presente, ressarcir significa exatamente compensar o produtor exportador, por meio de crédito presumido, as contribuições incidentes sobre os insumos por ele adquiridos. Ora, se não houve a incidência, não há falar-se em ressarcimento, pois o objeto deste, o encargo tributário não existiu.

Em arrimo ao entendimento de que se deve excluir do cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de insumos adquiridos de não contribuintes, pessoas físicas e cooperativas, transcrevo abaixo o voto condutor do acórdão nº 202-12.551 onde o então conselheiro e presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Marcos Vinícius Neder de Lima, enfrentou minuciosamente essa matéria:

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

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

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

No dizer do mestre Carlos Maximiliano¹: “o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida

¹ Hermeneutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333

de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva.”

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

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

Ao compensar o contribuinte, na forma de crédito presumido, com a devolução do montante de tributo pago, o incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação incidente nas etapas precedentes. As pequenas diferenças, para mais ou para menos, porventura existentes nesse processo, se compensam mutuamente dentro de um contexto mais abrangente. Não sendo relevante, sob o ponto de vista econômico, que o crédito concedido não corresponda exatamente aos valores pagos de tributo na aquisição da mercadoria. Esse tratamento, aliás, tem sido muito empregado pelo legislador na concessão de incentivos. A Administração Pública, para facilitar os mecanismos de execução e controle, vem realizando os ressarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa nº 114/88²).

Esclareça-se, por oportuno, que o crédito presumido não pode ter a natureza de subvenção econômica para incremento de exportações, como defende a ilustre Relatora. Segundo De Plácido e Silva³, a subvenção, juridicamente, não tem o caráter de compensação. Sabidamente, o crédito presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como ressarcimento de contribuições.

² “IN SRF 114/88... item 4. Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos oriundos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se destinem indistintamente à industrialização de:

a) produtos que tenham expressamente assegurada a manutenção de créditos como incentivo;
b) produtos que gerem créditos básicos;
c) produtos desonerados do imposto no mercado interno, sem direito a crédito”.

³ De Plácido e Silva, Vocabulário Jurídico, volume IV. Ed. Forense, 2ª ed. p. 1462.

Feita essa breve introdução, verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao “ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições”. Em que pese a impropriedade na redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege as contribuições sociais, a melhor exegese é no sentido de que a lei tem de ser referida à incidência de COFINS e de PIS sobre as operações mercantis que compõem o faturamento da empresa fornecedora. Ou seja, a locução “incidentes sobre as respectivas aquisições” exprime a incidência sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.⁴

Aliás, a linguagem e termos jurídicos postos em uma norma devem ser investigados sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Como ensina Paulo de Barros Carvalho⁵, “A Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação”.

*O termo **incidência** tem significação própria na Ciência do Direito. Segundo Alfredo Augusto Becker⁶: “(...) quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (‘fato gerador’), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica 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.”*

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

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

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

⁴ O termo “respectivas” foi introduzido pela Medida Provisória nº 948/95. Veio a substituir a expressão “adquiridos no mercado interno pelo exportador” constantes do enunciado do artigo 1º nas Medidas Provisórias nºs 845/95 e 945/95, que tratavam da concessão de crédito presumido antes da MP nº 948/95.

⁵ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993

⁶ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.

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

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

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

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

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

A vinculação da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que somente as aquisições de insumos, que sofreram a incidência direta das contribuições, é que devem

ser consideradas. A negação dessa premissa tornaria supérflua tal disposição legal, contrariando o princípio elementar do direito, segundo o qual não existem palavras inúteis na lei.

Reforça tal entendimento o fato de o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.

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

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

E, como ensina o mestre Becker⁷, “na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha”. (grifo meu)

Em harmonia com as exigências de segurança pública do Direito Tributário, utilizando-se a lição de Karl English, pode-se dizer que devemos fazer coincidir a expressão da lei com seu pensamento efetivo, mas, para tanto, a interpretação deve se manter sempre, de qualquer modo, nos “limites do sentido literal” e, portanto, pode (e, por vezes, deve) inclusive forçar estes limites, embora não possa ultrapassá-los. A interpretação encontra, pois, o seu limite, onde o sentido das palavras já

⁷ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

não dá cobertura a uma decisão jurídica. Como frisa Heck: “o limite das hipótese de interpretação é o sentido possível da letra”.⁸

*E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória nº 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: “(...) na versão ora editada, busca-se **a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fluir o benefício**, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco”. (Grifo meu)*

Ressalte-se, por relevante, que o Ministro da Fazenda, autor da proposta, sustenta que a dispensa de apresentação de guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores decorre unicamente da simplificação dos mecanismos de controle.

*Aliás, o ato normativo, citado na exposição de motivos in fine, foi editado logo após, em 05 de abril de 1995, e estabelece, em seu artigo 2º, inciso II, que o percentual (receita de exportação sobre receita operacional bruta) deve ser aplicado sobre “**o valor das aquisições, no mercado interno, das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, realizadas pelo produtor exportador**”. (Grifo meu)*

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

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

II. DAS DESPESAS HAVIDAS COM ENERGIA ELÉTRICA, LENHA E COMBUSTÍVEIS

Este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica utilizada como força motriz ou fonte de iluminação, com lenha e com outros combustíveis, por

⁸ Batista Júnior, Onofre. A Fraude à Lei Tributária e os Negócios Jurídicos Indiretos. Revista Dialética de Direito Tributário nº 61. 2000. p. 100 //

Processo nº : 10183.003342/97-12
Acórdão nº : CSRF/02-01.294

entender que, para efeito da legislação fiscal, ditos materiais não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

De outro modo não poderia ser, senão vejamos: o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 enumera expressamente os insumos utilizados no processo produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

A seu turno, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que seja utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.

Preditos conceitos, por sua vez, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, (reproduzido pelo inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 – RIPI/1988), assim definidos:

“Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.” (grifamos)

Da exegese desse dispositivo legal tem-se que somente se caracterizam como matéria-prima e ou produto intermediário os insumos empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico, isto é, sofram, em função de ação exercida efetivamente sobre o produto em elaboração, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. A contrário senso, não integrando o produto final ou não havendo o desgaste decorrente do contato físico ou de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, predito insumo não pode ser considerado como matéria-prima ou produto intermediário.

Na esteira desse entendimento já trilhava a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal que, por meio do Parecer Normativo CST nº 65/1979, explicitou quais insumos que mesmo não integrando o produto final podem ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário: “*hão de guardar semelhança com as matérias-*

Processo nº : 10183.003342/97-12
Acórdão nº : CSRF/02-01.294

primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida”.

Diante disso, entendo não ser cabível à inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica usa como força motriz ou fonte de iluminação, com lenha e combustíveis utilizados na geração de vapor, já que ditos produtos não podem, legalmente, para fins de apuração do benefício em análise, enquadrar-se como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não foram consumidos ou desgastados em incidência direta sobre o produto em fabricação.

É como voto.

Sala das sessões-DF, em 12 de maio de 2003.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva – Redator Designado

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional com amparo no inciso I do artigo 5º do regimento Interno da Câmara superior de Recursos Fiscais, em razão da inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI, de valores relativos à matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos de pessoas físicas e cooperativas e, bem como, os custos com energia elétrica e com geração de vapor.

Alega o D. Procurador que tais entidades não recolhem PIS ou COFIS em suas operações, não podendo por conseguinte serem, suas vendas, incluídas no incentivo, ao contrário do decidido pela Primeira Câmara do Segundo Conselho e quanto a energia elétrica e o vapor produtos intermediários, alegou que, somente quando ocorrido o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função da ação direta exercida sobre o produto industrializado, é que materializa-se a caracterização como insumo ou produto intermediário.

A Decisão da Segunda Instância, lastreou-se no fato de que os insumos adquiridos de pessoas físicas devem ser admitidos na base de cálculo do incentivo por não haver previsão legal em sentido contrário, sendo admitido também a energia elétrica e a geração de vapor.

De fato, dotada de legalidade a decisão recorrida, relativamente às aquisições de pessoas físicas e cooperativas, posto que, o art. 1º da Lei nº 9.363/96, determina que a base de cálculo do crédito presumido será encontrada mediante a aplicação do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador, sobre o **valor total**, das aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Quanto a energia elétrica e geração de vapor por não serem componentes predominantes do processo produtivo os mesmos devem ser retirados da base de cálculo do incentivo.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso Especial para inadmitir as inclusões na base de cálculo do crédito presumido relativas a energia elétrica e geração de vapor.

Sala das Sessões – em 12 de maio de 2003

FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA