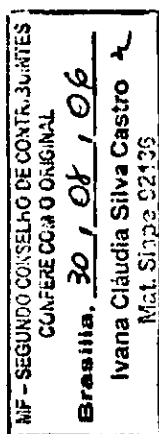




Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134

Recorrente : USINA PETRIBÚ S/A
Recorrida : DRJ em Recife - PE



IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RECURSO VOLUNTÁRIO. COMERCIAL EXPORTADORA. MPs Nºs 948/95 e 1.484/96.

Lei nº 9.363/96 - São computadas como receita de exportação as vendas a *trading company*, quando esta observa os requisitos mínimos previstos no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.248/72. A mudança na legislação com o fito de melhor interpretar a norma aplica-se *ex tunc*, vinculados o Judiciário e a Administração (CTN, art. 106, I), nos processos pendentes de julgamentos.

RESARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

Não se incluem na base de cálculo do incentivo os insumos que não sofreram a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins na operação de fornecimento ao produtor exportador.

INSUMOS QUE NÃO SE INCORPORAM OU SE AGREGAM AO PRODUTO FINAL.

Os insumos utilizados na lavoura da cana-de-açúcar, na análise da matéria-prima e em análise laboratorial não dão direito ao crédito presumido de IPI, por não se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por USINA PETRIBÚ S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso: a) quanto à inclusão das vendas para empresa comercial exportadora ocorridas antes de nov/96 no cálculo da receita de exportação; e b) quanto à inclusão das aquisições de produtos utilizados na clarificação do caldo de cana, no processo de fermentação do melaço e na correção do PH do caldo da cana-de-açúcar na base de cálculo do crédito presumido do IPI; II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso: a) quanto à inclusão das aquisições de pessoas físicas e de cooperativas; e b) quanto à inclusão dos insumos aplicados na produção da cana-de-açúcar, na análise da matéria-prima, e em análise laboratorial na base de cálculo do crédito presumido do IPI. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar (Relator), Raimar da Silva Aguiar, Simone Dias Musa (Suplente) e Maria



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30 / 08 / 06
Ivana Cláudia Silva Castro ~
Mat. Siage 92136

2ª CC-MF
Fl.

Teresa Martínez López. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor; e III) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso em relação aos demais itens requeridos. Vencido o Conselheiro Raimar da Silva Aguiar.

Sala das Sessões, em 27 de junho de 2006.


Antonio Carlos Atulim
Presidente

Antonio Zomer
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes (Suplente) e Nadja Rodrigues Romero.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30 / 08 / 06
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Sincp 92136

Recorrente : USINA PETRIBÚ S/A

**RELATÓRIO E VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
GUSTAVO KELLY ALENCAR**

Retornam os autos ao Colegiado após a realização da diligência determinada na Sessão de julgamento de 10 de novembro de 2004.

Os elementos em discussão são os seguintes:

- **apropriação da receita decorrente da venda para empresas comerciais exportadoras no cômputo do valor da receita de exportação antes de 23 de novembro de 1996.**

Assiste razão à recorrente, na medida em que a previsão do Decreto-Lei nº 1.248/72, recepcionado pela nova ordem constitucional, é claro ao prever:

"Art. 1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;*
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento."*

Logo, à época pleiteada pela contribuinte as operações de remessa à Empresa Comercial Exportadora equiparam-se às exportações propriamente ditas, razão pela qual suas receitas incluem-se no cômputo do crédito presumido da Lei nº 9.363/96, vez que o Decreto-Lei nº 1.248/72 foi efetivamente recepcionado pela nova ordem constitucional, razão pela qual a remessa à empresa comercial exportadora efetivamente se equipara à exportação, restando o disposto na Lei nº 9.363/96 senão um explicitador da situação preexistente, como inclusive já se posicionou este Colegiado:

"Número do Recurso: 110.481
Câmara: SEGUNDA CÂMARA
Número do Processo: 13883.000127/97-14
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: IPI

Recorrente: CONFAB TUBOS S/A
Recorrida/Interessado: DRJ-CAMPINAS/SP
Data da Sessão: 12/09/2000 14:30:00

Relator: Adolfo Montelo
Decisão: ACÓRDÃO 202-12479

Resultado: DPU - DADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso.

Ementa: IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - RECURSO VOLUNTÁRIO - COMERCIAL EXPORTADORA - MP nºs 948/95 e 1.484/96 - Lei nº 9.363/96 - São computadas como receita de exportação as vendas a



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30, 08, 06
Ivana Cláudia Silva Castro ✓
Mat. Siage 92136

2º CC-MF
Fl.

trading company, quando esta observa os requisitos mínimos previstos no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.248/72. A mudança na legislação com o fito de melhor interpretar a norma aplica-se ex tunc, vinculados os Judiciário e a Administração (CTN, art. 106, I), nos processos pendentes de julgamentos. Recurso voluntário a que se dá provimento."

Outrossim, em outras decisões também se reconheceu o direito pleiteado:

"Número do Recurso: 114.181

Câmara: PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo: 13052.000072/97-81

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IPI

Recorrente: CALÇADOS MAJOLO LTDA.

Recorrida/Interessado: DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Data da Sessão: 10/09/2003 09:00:00

Relator: Serafim Fernandes Corrêa

Decisão: ACÓRDÃO 201-77201

Resultado: PPM - DADO PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA

Texto da Decisão: I) Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso para incluir na base de cálculo as vendas para empresa comercial exportadora; e II) por maioria de votos, deu-se provimento parcial ao recurso, para excluir a venda de insumos do cálculo da receita bruta para fins de apuração do índice a ser aplicado sobre a base de cálculo. Vencido os Conselheiros Serafim Fernandes Corrêa (Relator), Jorge Freire e Adriana Gomes Rêgo Galvão. Designado o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer para redigir o voto vencedor. Esteve presente ao julgamento o advogado da recorrente, Dr. Dilson Gerent.

Ementa: IPI. EXPORTAÇÕES ATRAVÉS DE EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. Estando em pleno vigor, no ano de 1996, os arts. 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29/11/72, são assegurados ao produtor-vendedor os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação nas vendas a empresas comerciais exportadoras destinadas à exportação. BASE DE CÁLCULO DA DESONERAÇÃO DE PIS-COFINS NA EXPORTAÇÃO. A base de cálculo da desoneração do PIS-Cofins será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo (art. 1º da Lei nº 9.363/96), 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). Os insumos adquiridos e revendidos, sem que tenham integrado o processo produtivo, não integram a base de cálculo, nem a receita a ser utilizada no cálculo. Recurso provido em parte.

Número do Recurso: 111.647

Câmara: PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo: 13984.000377/98-52

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IPI

Recorrente: CELUCAT S.A.

Recorrida/Interessado: DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30 / 08 / 04
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siage 92136

Data da Sessão: 13/05/2003 14:00:00

Relator: Jorge Freire

Decisão: ACÓRDÃO 201-76924

Resultado: PPQ - DADO PROVIMENTO PARCIAL POR QUALIDADE

Texto da Decisão: Por voto de qualidade, deu-se provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Antonio Mario de Abreu Pinto, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer quanto à energia elétrica.

Ementa: IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. COMERCIAL EXPORTADORA. As receitas de vendas para comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior (art. 1º, parágrafo único) são computadas no cálculo da receita de exportação, mesmo em relação às vendas anteriores à edição da MP nº 1.484-27, de 22/11/96, que acresceu o parágrafo único à normainstituidora do favor fiscal. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. ENERGIA ELÉTRICA. De acordo com o art. 3º da Lei nº 9.363, o alcance dos termos matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, deve ser buscado na legislação de regência do IPI. E a normatização do IPI nos dá conta que somente dará margem ao creditamento de insumos, quando estes integrem o produto final ou, em ação direta com aquele, forem consumidos ou tenham suas propriedades físicas e/ou químicas alteradas. A energia elétrica não tem ação direta no processo produtivo, pelo que não pode ter seu valor de aquisição computado no cálculo do benefício fiscal. Recurso provido em parte.

Número do Recurso: 116.358

Câmara: SEGUNDA CÂMARA

Número do Processo: 10980.015231/99-16

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: RESSARCIMENTO DE IPI

Recorrente: MATOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA.

Recorrida/Interessado: DRJ-CURITIBA/PR

Data da Sessão: 20/08/2002 14:00:00

Relator: Ana Neyle Olimpio Holanda

Decisão: ACÓRDÃO 202-14056

Resultado: PPM - DADO PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA

Texto da Decisão: Por maioria de votos, deu-se provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Adolfo Montelo.

Ementa: IPI - CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DE PIS E DE COFINS - VENDAS A COMERCIAL EXPORTADORA - O legislador, com a norma veiculada pelo parágrafo único da Lei nº 9.363/96 objetivou apenas explicitar que a operacionalização da exportações através das empresas comerciais exportadoras não desvirtuaria o benefício concedido, vez que o objetivo primordial da lei não restaria prejudicado, não ampliando o benefício concedido, apenas explicitando a sua aplicação. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO-CONTRIBUINTES - A lei presume de forma absoluta o valor do benefício, não há prova a ser feita pelo Fisco ou pelo contribuinte, de incidência ou não incidência das contribuições, nem se admite qualquer prova contrária. Qualquer que seja



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30, 08, 04
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siapc 92136

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134

a realidade, o crédito presumido será sempre o mesmo, bastando que sejam quantificados os valores totais das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo, a receita de exportação e a receita operacional bruta. **DEVOLUÇÕES DE MATÉRIA-PRIMA E REVENDA DE PRODUTOS IN NATURA** - As devoluções de matéria-prima e as revendas de produtos in natura para o mercado interno, que indubitavelmente não participou do processo produtivo da empresa, não podendo ser considerada no valor dos insumos efetivamente utilizados. Entretanto, o montante dessas revendas deve ser incluído na receita operacional bruta, vez que dizem respeito à soma bruta dos valores faturados no período. **ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS** - Incluem-se entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. A energia elétrica e os combustíveis, produtos utilizados como força motriz no processo produtivo vez que não incidem diretamente sobre o produto, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do benefício tratado. **TAXA SELIC** - A atualização monetária dos ressarcimentos de créditos do IPI (Lei nº 8.191/91) constitui simples resgate da expressão real do incentivo, não constituindo "plus" a exigir expressa previsão legal (Parecer AGU nº 01/96). O art. 66 da Lei nº 8.383/91 pode ser aplicado na ausência de disposição legal sobre a matéria, em face dos princípios da igualdade, finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa. (CSRF/02-0.707). **Recurso ao qual se dá provimento parcial.**

Número do Recurso: 102.219

Câmara: SEGUNDA CÂMARA

Número do Processo: 10930.001090/96-70

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IPI

Recorrente: COMPANHIA CACIQUE DE CAFE SOLUVEL

Recorrida/Interessado: DRJ-CURITIBA/PR

Data da Sessão: 06/07/2000 14:30:00

Relator: Marcos Vinícius Neder de Lima

Decisão: ACÓRDÃO 202-12299

Resultado: PPU - DADO PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: 1) Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso, quanto às vendas através de empresa comercial exportadora; 2) por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso, quanto à exclusão do percentual utilizado na apuração da base de cálculo das exportações de mercadorias adquiridas de terceiro; 3) por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso, com relação ao cômputo das aquisições de combustíveis no incentivo. Vencidos os Conselheiros: Helvio Escovedo Barcellos, Osvaldo Tancredo de Oliveira e Luis Roberto Domingo; 4) pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso, com relação às aquisições de não-contribuintes. Vencidos os Conselheiros: Helvio



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30 / 04 / 04
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siage 92136

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134

Escovedo Barcellos, Oswaldo Tancredo de Oliveira, Luiz Roberto Domingo e Maria Teresa Martínez López; e 5) por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício.

Ementa: IPI - I - RECURSO VOLUNTÁRIO - CRÉDITO PRESUMIDO - I - RECURSO VOLUNTÁRIO: 1) COMERCIAL EXPORTADORA - Computa-se como receita de exportação as vendas a trading company. 2) MERCADORIAS PARA REVENDA - não se considera o valor das exportações de mercadorias nacionais adquiridas de terceiros para efeito da determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta. 3) COOPERATIVAS - Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei exclui da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência das Contribuições ao PIS e à COFINS no fornecimento ao produtor-exportador. 4) COMBUSTÍVEIS - Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os produtos que se integram ao produto final, ou que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o mesmo, no processo de fabricação. Os combustíveis utilizados como força motriz não atuam diretamente sobre o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. 5) TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS - Deve-se considerar no cálculo das aquisições o valor dos insumos recebidos de outro estabelecimento da mesma empresa. Recurso voluntário parcialmente provido. II) RECURSO DE OFÍCIO - Não se conhece do recurso de ofício de decisões prolatadas em processos relativos a ressarcimento de créditos do IPI, por força do disposto na Medida Provisória nº 1.699-41, art. 27. Recurso de ofício não conhecido.

Número do Recurso: 113.209

Câmara: SEGUNDA CÂMARA

Número do Processo: 11080.004948/96-97

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: RESSARCIMENTO DE IPI

Recorrente: INDUSTRIAL E COMERCIAL BRASILEIRA S/A

Recorrida/Interessado: DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Data da Sessão: 19/03/2002 14:00:00

Relator: Eduardo da Rocha Schmidt

Decisão: ACÓRDÃO 202-13651

Resultado: NPQ - NEGADO PROVIMENTO POR QUALIDADE

Texto da Decisão: I) Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso, na apuração centralizada e venda exportadora; e II) pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso, quanto às aquisições de insumos de não contribuintes e taxa SELIC. Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt (Relator), Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designado o Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro para redigir o Acórdão.

Ementa: IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - LEI Nº 9.363/96 - APURAÇÃO CENTRALIZADA - Admissível a apuração contralizada do crédito



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30, 08, 06
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siage 92136

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134

presumido no exercício de 1995. COMERCIAL EXPORTADORA - Incluem-se no cômputo da receita de exportação as vendas efetuadas a empresas comerciais exportadoras no exercício de 1995. BASE DE CÁLCULO - Indevida a inclusão dos valores despendidos na aquisição de energia elétrica, combustíveis, fretes e de insumos a não contribuintes do PIS/PASEP e COFINS, na base de cálculo do crédito presumido. TAXA SELIC - É imprestável como instrumento de correção monetária, não justificando a sua adoção, por analogia, em processos de ressarcimento de créditos incentivados, por implicar na concessão de um "plus", sem expressa previsão legal. Recurso voluntário a que se dá parcial provimento.

Número do Recurso: 110.480

Câmara: SEGUNDA CÂMARA

Número do Processo: 13883.000126/97-43

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IPI

Recorrente: CONFAB TUBOS S/A

Recorrida/Interessado: DRJ-CAMPINAS/SP

Data da Sessão: 08/11/2000 10:00:00

Relator: Marcos Vinícius Neder de Lima

Decisão: ACÓRDÃO 202-12552

Resultado: DPU - DADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso.

Ementa: IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - COMERCIAL EXPORTADORA - Na apuração do incentivo previsto na Lei nº 9.363/96, considera-se receita de exportação as vendas à empresa comercial exportadora que atenda os requisitos do Decreto-Lei nº 1.248/72. Recurso provido."

Em face do exposto, dou provimento ao recurso neste sentido.

- utilização dos valores relativos a insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da Cofins.

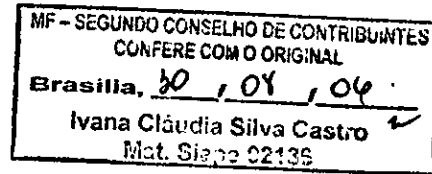
Também assiste razão à recorrente quanto à aquisição de insumos de não-contribuintes e cooperativas, relativamente àqueles insumos que efetivamente irão se agregar ao produto industrializado exportado.

Através da Lei nº 9.363/96 foi instituído benefício fiscal por meio do qual se objetivou única e exclusivamente desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

O objetivo que se buscou e se busca alcançar mediante a desoneração tributária das exportações de produtos manufaturados brasileiros não é o de simplesmente tornar mais competitivos, no mercado externo, tais produtos, mas sim o de melhorar o balanço de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134

pagamentos brasileiro e, via de consequência, diminuir nossa perigosa dependência do cada vez mais volátil capital financeiro internacional.

Tal necessidade, que mesmo antes dos recentes acontecimentos externos já se mostrava premente, levando o Presidente da República a afirmar que “é exportar ou morrer”, revela-se, agora, de primeiríssima grandeza, por relacionar-se direta e intrinsecamente com a saúde financeira do Brasil e, portanto, com o bem estar de toda a nação.

Releva notar, a propósito, que a simples instituição do benefício fiscal em questão não tem o condão de proporcionar um automático incremento das exportações, e, por conseguinte, tornar de imediato o País menos dependente ou mesmo independente do volátil capital financeiro internacional, o que efetivamente é o fim colimado. Esta pretendida independência somente será alcançada pelo contínuo e firme estímulo estatal às exportações.

Este pequeno intróito se fez necessário para ressaltar que a questão deve ser examinada à luz das disposições do art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC) - lei de introdução a todas as leis -, que determina que “*na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum*”.

No caso, os fins sociais a que se destina a lei e as exigências do bem comum se vêem representados pela imperiosa necessidade de se tornar mais competitivos, no mercado externo, os produtos manufaturados produzidos no Brasil, com vistas a proporcionar uma melhora no balanço de pagamentos.

Tendo sempre em mira tal necessidade e o disposto no art. 5º da LICC, passo, agora, a efetivamente decidir, examinando de forma separada as diversas questões que permeiam a controvérsia.

O benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, não é demais repetir, visa a desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

Tendo em vista que, segundo o art. 1º da Lei nº 9.363/96, o benefício fiscal consiste no ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições dos insumos, nesta 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes tem prevalecido o entendimento de que não entrariam no cômputo da base de cálculo os valores despendidos nas aquisições de produtos cujos fornecedores não se encontrem sujeitos à incidência de PIS e da Cofins.

Os trechos a seguir transcritos do voto condutor proferido pelo ilustre Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, ao ensejo do julgamento do Recurso nº 108.027, bem resumem os fundamentos do entendimento que tem prevalecido:

“... verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ‘ao ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições’. Em que pese a impropriedade da redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

NIF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30, 04, 08
Ivana Cláudia Silva Castro ✓
Mat. Sijape 92136

2º CC-MF
FI.

Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134

faturamento da empresa fornecedora. Ou seja, a locução 'incidentes sobre as respectivas aquisições' exprime a incidência sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.

(...)

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

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

(...)

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 20 / 08 / 06
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Sigeo 02436

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134

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 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 fruir 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.

(...)

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."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30 / 06 / 09
Ivana Cláudia Silva Castro ✓
Mat. Siage 92136

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134

Como se vê, o pilar fundamental do entendimento até agora prevalente é o disposto no art. 5º da Lei nº 9.363/96, que determina que *"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"*, pois, ao determinar que o PIS e a Cofins restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, teria o legislador optado *"por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa"*, o que impediria a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes - sobre cuja receita naturalmente não incidem o PIS e a Cofins - na base de cálculo do benefício fiscal.

Concessa venia daqueles que defendem o respeitável entendimento até agora prevalente, ousou divergir. Trata-se, de fato, de argumento praticamente insuperável. Sucumbe, dito argumento, apenas, mas definitivamente, diante da singela constatação de que o art. 5º da Lei nº 9.363/96 é inaplicável, inaplicabilidade esta que se revela, primeiro, e de forma sintomática, quando se verifica, do exame das Portarias Ministeriais e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal que regulam e regularam a matéria, que não existe e nunca existiu qualquer norma a regulamentá-lo.

Este primeiro sintoma - lacuna regulamentar -, todavia, não parece fruto do acaso, encontrando, ao revés, fácil explicação no fato de o comando contido no citado art. 5º ser, repita-se, inaplicável, notadamente por contrariar a sistemática estabelecida na Lei nº 9.363/96.

Com efeito, a possibilidade de estorno somente teria razão de ser caso o crédito de IPI em questão não fosse presumido e estimado, mas, em sentido contrário, calculado com base em valores efetivamente pagos pelo produtor fornecedor a título de PIS e Cofins, pois somente em tal hipótese o crédito poderia ser apurado com base em valores pagos de forma indevida ou a maior, que, se restituídos, naturalmente deveriam ser estornados da base de cálculo do crédito presumido de IPI.

No caso, entretanto, o que ocorre é exatamente o oposto, sendo o crédito calculado de forma presumida e estimada, sem levar em conta os valores efetivamente recolhidos pelo produtor fornecedor a título de PIS e Cofins. Tendo se adotado tal sistemática, o estorno, conforme previsto no art. 5º, fica impossibilitado, pois, considerando que o Direito Brasileiro admite somente a restituição de tributos pagos a maior, em se adotando a tese até agora vencedora, estar-se-á admitindo que o estorno seja devido mesmo quando a restituição decorrer de valores pagos indevidamente e que, portanto, não redundaram no pagamento de tributo a menor, o que não se afigura jurídico nem tampouco razoável.

Não obstante a incoerência lógica acima apontada, os possíveis métodos de apuração do montante a estornar conduzem a situações injurídicas, ilógicas e absolutamente contrárias ao espírito da Lei nº 9.363/96, senão vejamos:

a) caso se admita que qualquer restituição, independentemente da causa do pagamento indevido, dê ensejo ao estorno, estar-se-á admitindo também que mesmo quando o indébito tenha sido motivado por erro no cálculo do tributo devido (v. g.: adoção de alíquota maior, cômputo de vendas canceladas na base de cálculo, etc.) e, portanto, a sua restituição não redunde em um recolhimento a menor do tributo efetivamente devido segundo a lei tributária e



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30, 08, 06
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siapc 92436

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134

em prejuízo aos cofres públicos, haverá a necessidade de se realizar o estorno, conclusão que não se compadece com a lógica da Lei nº 9.363/96;

b) considerando que tanto o PIS como a Cofins são calculados com base na receita bruta das empresas e não sobre vendas isoladas, caso se entenda que o estorno deve corresponder ao exato valor restituído ao fornecedor, estar-se-á admitindo a absurda possibilidade de a restituição de PIS e Cofins incidentes sobre vendas não realizadas ao produtor exportador possam causar a redução de seu crédito presumido; e

c) como argutamente percebido por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA (Crédito Presumido de IPI - Ressarcimento de PIS e COFINS - Direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas - no prelo), *"o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado"*, de modo que o não pagamento do PIS e da Cofins pelo fornecedor dos insumos não pode impedir o nascimento do crédito presumido, pena de se contrariar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363/96.

Sendo a norma do art. 5º inaplicável e contrária à sistemática estabelecida na própria Lei nº 9.363/96, convém recordar as lições de ALÍPIO SILVEIRA em sua *"Hermenêutica no Direito Brasileiro"* (Vol. I, RT, 1968, págs. 189 e segs.):

"Concebidos dessa forma os fins do direito, o seu reflexo sobre a hermenêutica jurídica é imediato, manifestando-se pela amplitude na aplicação dos textos legais, e pela abolição do servilismo à letra da lei. Tal amplitude interpretativa é mínima para aqueles que reputam o juiz seguir a vontade do legislador. Mas se dilata, quando se preconiza ao julgador seguir os fins sociais da lei e as exigências específicas do bem comum, como o faz o art. 5º da Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro. É igualmente notável essa amplitude para aqueles que, como MAURICE HARIOU, preconizam ao juiz colocar os princípios acima dos textos.

Já o notaram os mestres da hermenêutica, a interpretação das leis é um único processo mental, sendo descabido opor, como se tem freqüentemente feito, a interpretação literal à interpretação lógica. Uma e outra se completam necessariamente, e as deduções racionais, seguindo as inspirações de uma sã lógica, servirão para dar pleno desenvolvimento, quer à vontade da lei, quer aos fins sociais a que ela se destina, quer às exigências do bem comum. Ainda menos cabível será propor ao intérprete a escolha, um tanto infantil, entre o texto e o espírito da lei. O texto intervém como manifestação solene do espírito, inseparável deste, pois o objeto do texto é justamente revelar o espírito. Este prevalece sobre a letra.

(...)

A decisão contra a lei pode ser considerada em face das várias operações relativas à aplicação: a interpretação, a adaptação, o afastamento do texto supostamente aplicável. Passemos a focalizar a interpretação.

As idéias do liberalismo revolucionário, anteriormente expostas, tinham estas conseqüências: se o aplicador se afastasse da letra para sentir o espírito da lei, estaria violando a lei. Ainda hoje como observam o Min. EDUARDO ESPÍNOLA e o Des. ESPÍNOLA FILHO, isso se dá. Eis a passagem invocada:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30, 08, 08
Ivana Cláudia Silva Castro w
Mat. Signe 92136

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134

'Muitos juízes se apegam, numa demasia que convém evitar, à letra da lei, aplicando-a, sempre que lhes parece clara, como se não fosse possível descobrir o seu verdadeiro conteúdo, mercê de uma análise crítica, e então repelem toda a sorte de interpretação sob o injustificável pretexto de que não há discussão possível diante do texto translúcido.'

As tendências modernas preconizam ao aplicador que tenha em vista os fins sociais a que a lei se dirige e as exigências do bem comum. Em outras palavras, não viola a lei o aplicador que se afasta de sua letra para seguir os fins sociais a que se destina a lei, e as exigências do bem comum que lhe servem de fundamento."

Sendo, portanto, dever do intérprete se ater mais à essência do que à forma, mais ao espírito do que ao texto da lei, privilegiando, sempre, os ditames da LICC, e considerando que a norma do art. 5º da Lei nº 9.363/96, além de contrariar a sistemática estabelecida na lei é de fato e juridicamente inaplicável, evidencia-se, às escâncaras, a impossibilidade de se utilizar o referido dispositivo legal como fundamento para se negar a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes na base de cálculo do benefício fiscal em exame.

Não se presta, também, *data venia*, a sustentar a tese até agora prevalente o argumento de que a não inclusão de tais parcelas na base de cálculo seria necessária para "*fins de controle*", como afirmado na Exposição de Motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda, por conferir à vontade do legislador importância superior aos fins sociais a que destina a lei e às exigências do bem comum., contrariamente ao entendimento da melhor doutrina, bem representada por CARLOS MAXIMILIANO ("*Hermenêutica e Aplicação do Direito*", 19ª ed., Forense, p. 25):

"A lei é a expressão da vontade do Estado, e esta persiste autônoma, independente do complexo de pensamentos e tendências que animaram as pessoas cooperantes na sua emanção. Deve o intérprete descobrir e revelar o conteúdo de vontade expresso em forma constitucional, e as violações algures manifestadas, ou deixadas no campo intencional; pois que a lei não é o que o legislador quis, nem o que pretendeu exprimir, e, sim, o que exprimiu de fato."

Pelo exposto, entendo ter a recorrente direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não contribuintes de PIS e Cofins, haja vista ser este o único entendimento capaz de atingir fins a que se destina a lei e compatível às exigências do bem comum.

- especificação e qualificação dos insumos a serem utilizados na apuração do valor do crédito presumido.

Da leitura do texto regulamentar do IPI fica evidente que para dar margem ao creditamento não é necessário que os produtos intermediários se integrem ao novo produto, mas sim que sejam consumidos no processo de industrialização.

Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 65/79, aclarando o alcance da norma, aduziu que os produtos intermediários e as matérias-primas que não integrem o produto final mas que sofram, em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou perda de propriedades físicas ou químicas também darão margem ao creditamento.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30 / 08 / 06
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Signa 92136

2º CC-MF
Fl.

Assim, o que deve ser perquirido para sabermos quais produtos dão margem ao chamado creditamento básico é identificarmos se eles entram no processo produtivo, ou integrando o produto final, quando não cabe maiores digressões, ou quando exercem ação direta sobre o produto em fabricação, ficando demonstrado seu desgaste físico e/ou químico. Toda a controvérsia dos autos gira em torno da segunda hipótese, ou seja, insumos que não integram diretamente o produto final.

E justamente para que se pudesse bem delimitar a forma de atuação de tais insumos no processo produtivo foi que a autoridade julgadora determinou a realização da diligência, a fim de que, neste aspecto, para especificar quais produtos tiveram seus valores de crédito glosado.

Dessarte, havendo ação direta no processo produtivo e sofrendo desgaste físico e/ou químico, a mim fica esclarecido que há direito ao creditamento de tais valores.

Assim, conforme entendimento já demonstrado em outras ocasiões, e, tendo em vista o rol de insumos de fls. 220/245 e sua descrição pormenorizada às fls. 247/248, entendo que devem ser incluídos no cômputo do crédito presumido os insumos que participem do processo produtivo da seguinte forma:

- utilizados na análise da matéria-prima para determinar sua qualidade;
- utilizados na clarificação do caldo de cana de açúcar;
- utilizados no processo de tratamento da fermentação do melaço;
- utilizados como semente para fabricação do açúcar;
- utilizados como herbicida nos tratos culturais da cana de açúcar;
- utilizados em análises laboratoriais;
- utilizados como bactericidas; e
- utilizados para correção do PH do caldo de cana de açúcar.

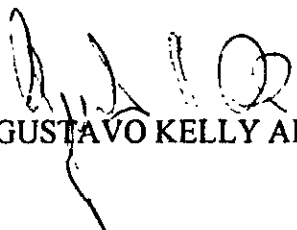
Quanto aos demais, devem ser excluídos do referido cálculo.

Por fim, quanto aos demais elementos do recurso, entendo-os providos por conta da diligência já realizada.

Assim, dou parcial provimento ao recurso para incluir no cômputo do cálculo do crédito presumido as vendas efetuadas a empresas comerciais exportadoras anteriormente a 1996, os valores relativos às aquisições de insumos de não contribuintes do PIS e da Cofins e para desfazer parcialmente a glosa efetuada quanto aos insumos acima elencados.

É como voto.

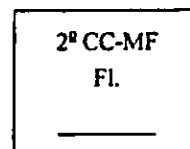
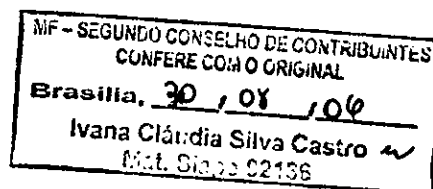
Sala das Sessões, em 27 de junho de 2006.


GUSTAVO KELLY ALENCAR



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134



VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO
ANTONIO ZOMER

Cuido neste voto da inclusão, na base de cálculo do crédito presumido do IPI, para ressarcimento da contribuição para o PIS e da Cofins, dos insumos adquiridos de não-contribuintes e dos insumos utilizados na produção da cana-de-açúcar, na análise da matéria-prima e em análise laboratorial.

I) Aquisições de não-contribuintes.

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23/03/95, convertida na Lei nº 9.363/96, com a finalidade de estimular o crescimento das exportações do país, desonerando os produtos exportados dos impostos internos incidentes sobre suas matérias-primas e visando permitir maior competitividade destes no mercado internacional.

O art. 1º da Lei nº 9.363/96 dispõe que o crédito presumido tem natureza de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para a utilização no processo produtivo, *verbis*:

"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." (negritei)

O crédito presumido é um benefício fiscal e, sendo assim, a sua lei instituidora deve ser interpretada restritivamente, a teor do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Com efeito, tratando-se de normas nas quais o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. Nesse sentido, Carlos Maximiliano, discorrendo sobre a hermenêutica das leis fiscais, ensina:

"402 - III. O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos."¹

Destarte, a empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a quantia desembolsada sob a forma de crédito presumido compensável com o IPI e, na impossibilidade de compensação, na forma de ressarcimento em espécie.

¹ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, pp. 333/334.



Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134

O art. 1º, retrotranscrito, restringe o benefício ao “ressarcimento de contribuições [...] incidentes nas respectivas aquisições”, referindo-se o legislador ao PIS e à Cofins incidentes sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora, ou seja, nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor não sofreram a incidência das contribuições, não há como enquadrá-las no dispositivo legal.

Há quem sustente que o percentual de cálculo do incentivo (5,37%) é superior ao empregado no cálculo das contribuições que visa ressarcir e que, por isso, o incentivo alcançaria todas as aquisições, inclusive aquelas que não sofreram a incidência das referidas contribuições. Entretanto, o fato de o crédito presumido visar a desoneração de mais de uma etapa da cadeia produtiva não autoriza que se interprete extensivamente a norma, concedendo o incentivo a todas as aquisições efetuadas pelo contribuinte. Alfredo Augusto Becker, ao se referir à interpretação extensiva, assim se manifestou:

“... na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, 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.”²
(negritei)

Ora, se a interpretação extensiva cria regra jurídica nova, é claro que sua aplicação é vedada pelo art. 111 do CTN, quando se trata de incentivo fiscal. Assim, não há como ampliar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363/96, que limita expressamente o incentivo fiscal ao ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições do produtor-exportador, não o estendendo a todas as aquisições da cadeia comercial do produto.

Desta forma, se em alguma etapa anterior da cadeia produtiva do insumo houve o pagamento de PIS e de Cofins, o ressarcimento tal como foi concebido não alcança esse pagamento específico. Se fosse assim não haveria necessidade de a norma especificar que se trata de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, ou, o que dá no mesmo, incidentes sobre as aquisições do produtor-exportador.

Reforça tal entendimento o fato de o art. 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 de matérias-primas na etapa anterior, ou seja, o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor que obteve a restituição ou a compensação dos referidos tributos.

Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo na hipótese em que a contribuição paga pelo fornecedor foi-lhe, posteriormente, restituída, não se pode utilizar, no cálculo do incentivo, as aquisições em que este mesmo fornecedor não arca com o tributo na venda do insumo. Pensar de outra forma levaria à conclusão absurda de que o legislador considera, no cálculo do incentivo, o valor dos insumos adquiridos de fornecedor não-contribuinte, que não pagou a contribuição, e nega esse direito quando há o pagamento com

² Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30 / 08 / 06
Ivana Cláudia Silva Castro ~
Mat. Siope 92136

2º CC-MF
FI.

Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134

posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria direito ao incentivo sem que houvesse o ônus do pagamento da contribuição e na segunda não.

Ressalte-se, ainda, que a norma incentivadora também prevê, em seu art. 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 da contribuição para o PIS e da Cofins, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor-exportador.

A vinculação legal 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 devem ser consideradas, no cálculo do incentivo, somente as aquisições de insumos que sofreram a incidência direta das contribuições. A negação dessa premissa tornaria supérflua a disposição do art. 3º da Lei nº 9.363/96, contrariando o princípio elementar do direito que prega que a lei não contém palavras vãs.

Portanto, o que se vê 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, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que deveria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando o incentivo fiscal para hipóteses não previstas.

Ademais, o Poder Judiciário já se manifestou contrariamente à inclusão das aquisições de não-contribuintes no cálculo do crédito presumido de IPI, conforme se depreende do Acórdão AGTR 32877-CE, julgado em 28/11/2000, pela Quarta Turma do TRF da 5ª Região, sendo relator o Desembargador Federal Napoleão Maia Filho, cuja ementa tem o seguinte teor:

"TRIBUTÁRIO. LEI 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI A TÍTULO DE RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E DA COFINS EM PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E/OU RURAIS QUE NÃO SUPORTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI JURES AO CREDITAMENTO.

1. Tratando-se de ressarcimento de exações suportadas por empresa exportadora, tal como se dá com o benefício instituído pelo art. 1º da Lei 9.363/96, somente poderá haver o crédito respectivo se o encargo houver sido efetivamente suportado pelo contribuinte.

2. Sendo as exações PIS/PASEP e COFINS incidentes apenas sobre as operações com pessoas jurídicas, a aquisição de produtos primários de pessoas físicas não resulta onerada pela sua cobrança, daí porque impraticável o crédito de seus valores, sob a forma de ressarcimento, por não ter havido a prévia incidência ...".

O mesmo entendimento foi esposado pelo Desembargador Federal do TRF da 5ª Região, no AGTR nº 33341-PE, Processo nº 2000.05.00.056093-7,³ que, à certa altura do seu despacho, asseverou:

"A pretensão ao crédito presumido do IPI, previsto no art. 1º da Lei 9.363, de 13.12.96, pressupõe, nos termos da nota referida, 'o ressarcimento das contribuições de que tratam as leis complementares nos 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 de dezembro de

³Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 20 / 08 / 00 Ivana Cláudia Silva Castro ✓ Mat. Síneca 92136

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134

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' utilizados no processo produtivo do pretendente.

Ora, na conformidade do que dispõem as leis complementares a que a Lei nº 9.363/96 faz remição, somente as pessoas jurídicas estão obrigadas ao recolhimento das contribuições conhecidas por PIS, PASEP, e COFINS, instituídas por aqueles diplomas, sendo intuitivo que apenas sobre o valor dos produtos a estas adquiridos pelo contribuinte do IPI possa ele se ressarcir do valor daquelas contribuições a fim de se compensar com o crédito presumido do imposto em referência.

Não recolhendo os fornecedores, quando pessoas físicas, aquelas contribuições, segue não ser dado ao produtor industrial adquirente de seus produtos, compensar-se de valores de contribuições inexistentes nas operações mercantis de aquisição, pois o crédito presumido do IPI autorizado pela Lei nº 9.363/96 tem por fundamento o ressarcimento daquelas contribuições, que são recolhidas pelas pessoas jurídicas ...".

Essas decisões judiciais evidenciam o acerto do entendimento aqui exposto, no sentido de que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI para ressarcimento do PIS e da Cofins, quando estas contribuições não forem exigíveis nas operações de aquisição, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo da empresa produtora e exportadora.

II) Insumos utilizados na produção e na análise da cana-de-açúcar utilizada como matéria-prima e em análise laboratorial.

A Lei nº 9.363/96, ao instituir o benefício fiscal, não se referiu a todos os insumos utilizados na produção, mas enumerou taxativamente as espécies de insumos que serviriam para a determinação do incentivo como sendo as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. O parágrafo único do art. 3º da referida lei previu que se utilizasse subsidiariamente a legislação do IPI para o estabelecimento dos conceitos de matéria-prima e produtos intermediários.

Do exposto pode-se inferir que o legislador, ao mencionar expressamente a utilização subsidiária da legislação do IPI, quis limitar a abrangência do conceito, determinando que se busque, inicialmente, o significado na própria lei criadora do incentivo e, se não for possível, na legislação do IPI.

A simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento da recorrente, que quer buscar o conceito em outras fontes mais genéricas antes de utilizar a legislação do IPI, tornando letra morta o disposto no referido parágrafo. A Portaria do Ministro da Fazenda nº 129, de 05 de abril de 1995, no § 3º do art. 2º, confirma este entendimento, quando afirma:

"Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI."

Além disso, a jurisprudência majoritária deste Colegiado demonstra que, na definição de matéria-prima e produto intermediário, tem sido utilizado o entendimento expresso no Parecer Normativo CST nº 65/79, *verbis*:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10480.000766/98-89
Recurso nº : 125.215
Acórdão nº : 202-17.134

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30, 08, 06
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Sínops 00000

2º CC-MF
Fl.

"A partir da vigência do do RIPI/79, 'ex vi' do inciso I de seu artigo 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários 'stricto-sensu', e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu artigo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto de fabricação, alterações tais como desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas ...". (negritei)

Destarte, se somente geram direito ao crédito os produtos que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos em decorrência de ação direta sobre o mesmo, não há como se admitir no cálculo do incentivo os custos da lavoura, da colheita, do transporte e da análise da matéria-prima, por referirem-se a fases anteriores ao início do processo de industrialização.

Já o custo de aquisição dos insumos utilizados na análise laboratorial, mesmo que esta se desenvolva durante o processo industrial, não integra a base de cálculo do crédito presumido, porque estes insumos não preenchem os requisitos do citado Parecer Normativo CST nº 65/79.

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso** para manter a glosa das aquisições de não-contribuintes e dos insumos utilizados na produção da cana-de-açúcar, na análise da matéria-prima e em análise laboratorial.

Sala das Sessões, em 27 de junho de 2006.

ANTONIO ZOMER