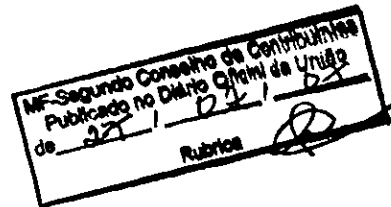




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10670.000335/2002-69  
Recurso nº : 130.796  
Acórdão nº : 204-00.798

Recorrente : COMPANHIA DE TECIDOS NORTE DE MINAS - COTEMINAS  
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

**NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.** A decisão devidamente fundamentada, proferida em conformidade com as normas baixadas pela SRF não é nula, uma vez que aquele órgão julgador está subordinado à SRF e às normas por ela expedidas.

**Preliminar rejeitada.**

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTE (PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS DE PRODUTORES).** Excluem-se da base de cálculo do crédito presumido do IPI as aquisições de insumos que não sofreram incidência das contribuições ao PIS e à Cofins no fornecimento ao produtor-exportador.

**DESPESAS HAVIDAS COM COMBUSTÍVEIS, ENERGIA ELÉTRICA, LUBRIFICANTES, ÁGUA E PRODUTOS USADOS NO TRATAMENTO DE ÁGUAS E EFLUENTES.** Somente podem ser incluídas na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de matéria-prima, de produto intermediário ou de material de embalagem. Os combustíveis, energia elétrica, lubrificantes, água e produtos usados no tratamento de águas e efluentes não caracterizam matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não se integram ao produto final, nem foram consumidos, no processo de fabricação, em decorrência de ação direta sobre o produto final.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPANHIA DE TECIDOS NORTE DE MINAS - COTEMINAS.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade; e II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz quanto à aquisição de pessoas físicas e cooperativas, Rodrigo Bernardes de Carvalho quanto à energia elétrica, pessoas físicas e cooperativas, Sandra Barbon Lewis e Adriene Maria de Miranda que davam provimento integral ao recurso.

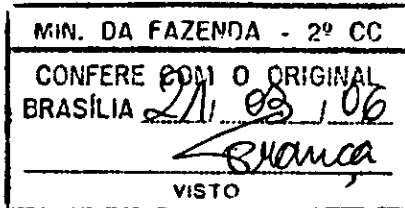
Sala das Sessões, em 10 de novembro de 2005.

Henrique Pinheiro Torres

Presidente

Nayra Bastos Manatta  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire e Júlio César Alves Ramos.





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASÍLIA 21/03/06       |
| VISTO                   |

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10670.000335/2002-69  
Recurso nº : 130.796  
Acórdão nº : 204-00.798

Recorrente : COMPANHIA DE TECIDOS NORTE DE MINAS - COTEMINAS

### RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI de créditos relativos ao 3º trimestre de 1998, com fundamento na Lei nº 9.363/96, Portaria MF 38/97 e IN SRF nº 23/97.

A fiscalização efetuou a verificação da legitimidade dos créditos pleiteados, tendo sido glosados aqueles relativos a aquisição de bens não aplicados diretamente na industrialização por não se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, tais como combustíveis, energia elétrica, lubrificantes, água e produtos usados no tratamento de águas e efluentes, bem como algodão adquirido de pessoas físicas e cooperativas.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando em sua defesa que as exclusões efetuadas pela fiscalização não estão previstas na lei que instituiu o benefício.

A DRJ em Juiz de Fora - MG indeferiu a solicitação da empresa, mantendo os valores a serem ressarcidos admitidos pela DRF em Montes Claros - MG, bem como as glosas efetuadas.

A contribuinte foi cientificada em 12/07/05 e, em 08/08/05, interpôs recurso voluntário alegando em sua defesa:

1. a decisão recorrida é nula por ter deixado de apreciar argumentos acerca da legitimidade da IN SRF 23/97 para alterar o disposto na Lei nº 9363/97, bem como por ter se limitado a aplicar o entendimento da SRF à matéria em análise, o que implica em cerceamento de direito de defesa;
2. todos os produtos glosados pela fiscalização são utilizados nas atividades produtivas da recorrente, consumidos no processo produtivo e "apesar de não integrados ao novo produto, são imprescindíveis para a obtenção dos produtos industrializados exportados para o exterior";
3. repete os argumentos acerca da impossibilidade de a IN SRF nº 23/97 ter restringido o alcance do benefício estabelecido em lei;
4. o art. 147 do RIPI/98 determina que geram créditos as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, 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;
5. discorre sobre a energia elétrica constituir mercadoria;
6. cita a Lei nº 10276/2001 que no seu art. 1º, § 1º admite a inclusão no cálculo do crédito presumido de energia elétrica e combustíveis;
7. a Lei nº 9363/97 não determinou implícita ou explicitamente a exclusão para fins do benefício fiscal em questão o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas, não contribuintes do PIS/Cofins; e
8. pede o deferimento total do seu pedido.

É o relatório.

134

H



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASÍLIA 21/03/06       |
| VISTO                   |

|          |
|----------|
| 2º CC-MF |
| Fl.      |

Processo nº : 10670.000335/2002-69  
Recurso nº : 130.796  
Acórdão nº : 204-00.798

VOTO DA CONSELHEIRA- RELATORA  
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso atende aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Primeiramente há de se analisar a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente, sob o fundamento de que a DRJ em Juiz de Fora - MG deixou de apreciar argumentos acerca da legitimidade da IN SRF 23/97 para alterar o disposto na Lei nº 9.363/97, bem como limitou-se a aplicar o entendimento da SRF à matéria em análise, o que corresponde a cerceamento de direito de defesa.

A decisão recorrida efetivamente motivou seu posicionamento em normas tais como o Parecer Normativo CST nº 65/79, arts. 2º e 3º da Lei nº 9.363/96, art. 2º da IN SRF nº 23/97. Analisou a matéria em discussão da maneira que entendeu correta, fundamentando sua decisão.

Quando à impossibilidade de se manifestar sobre a legitimidade da IN SRF nº 23/97 é de todos sabidos que as DRJ's estão subordinadas à SRF, submetendo-se aos atos normativos por ela expedidos. Desta forma nenhum reparo cabe à decisão recorrida.

No mérito, a controvérsia cinge-se à exclusão da base de cálculo do crédito presumido de insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas e de produtos não enquadrados no conceito de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários tais como combustíveis, energia elétrica, lubrificantes, água e produtos usados no tratamento de águas e efluentes.

A matéria versando sobre insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da Cofins, no cálculo do crédito presumido do IPI foi magistralmente enfrentada pelo ilustre Presidente e Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, quando do julgamento do RV 122.347, razão pela qual adoto o voto no que diz respeito à presente lide.

*(. . .) 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 na aquisições de insumos no mercado interno pelo produtor exportador de mercadorias nacionais, aqueles insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas, 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, instituidora desse incentivo fiscal, 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 material 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.*

134 //



|                         |          |
|-------------------------|----------|
| MIN. DA FAZENDA - 2º CC |          |
| CONFERE COM O ORIGINAL  | 21/03/06 |
| BRASÍLIA                |          |
| VISTO                   |          |

Processo nº : 10670.000335/2002-69  
Recurso nº : 130.796  
Acórdão nº : 204-00.798

*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 Maximiliano<sup>1</sup>: "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 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*

<sup>1</sup> Hermeneutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333 //

134



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2ª CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASILIA 21, 03, 06     |
| VISTO                   |

2ª CC-MF

Fl.

Processo nº : 10670.000335/2002-69  
Recurso nº : 130.796  
Acórdão nº : 204-00.798

*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 114/88<sup>2</sup>).*

*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 Silva<sup>3</sup>, 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.*

*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.<sup>4</sup>*

*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 Carvalho<sup>5</sup>, "À 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 Becker<sup>6</sup>: "(...) 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."*

<sup>2</sup> "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".

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

<sup>4</sup> 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.

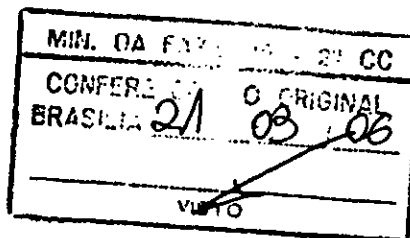
<sup>5</sup> Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 10670.000335/2002-69  
Recurso n° : 130.796  
Acórdão n° : 204-00.798



2º CC-MF  
Fl.

*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.*

*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.*

*Daí 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*

BY H 6



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10670.000335/2002-69  
Recurso nº : 130.796  
Acórdão nº : 204-00.798

|                        |                   |
|------------------------|-------------------|
| MIN. DA FAZ.           | 2ª CC             |
| CONFERE COM O ORIGINAL | BRASILIA 21/03/06 |
| VISTO                  |                   |

2ª CC-MF  
Fl.

*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 Becker<sup>7</sup>, "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 não dá cobertura a uma decisão jurídica. Como frisa Heck: "o limite das hipótese de interpretação é o sentido possível da letra".<sup>8</sup>*

*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*

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

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

134 H



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASÍLIA 21.03.96       |
| VISTO                   |

|          |
|----------|
| 2º CC-MF |
| Fl.      |

Processo nº : 10670.000335/2002-69  
Recurso nº : 130.796  
Acórdão nº : 204-00.798

*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.*

No que diz respeito à inclusão no cálculo do crédito presumido de produtos não enquadrados no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tais como combustíveis, energia elétrica, lubrificantes, água e produtos usados no tratamento de águas e efluentes, adoto também como razões de decidir aquelas esposadas pelo Presidente e Conselheiro desta Câmara, Henrique Pinheiro Torres, quando do julgamento do RV122.347, que a seguir transcrevo:

*Este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com combustíveis e com outros materiais que não integrem o produto final ou que não sejam desgastados em contato direto com este, por 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*

134 8 //



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASÍLIA 21.03.06       |
| VISTO                   |

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10670.000335/2002-69  
Recurso nº : 130.796  
Acórdão nº : 204-00.798

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 decorrentes do contato físico, ou de uma 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-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".

Assim sendo, entendo não ser cabível à inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com combustíveis, energia elétrica, lubrificantes, água e produtos usados no tratamento de águas e efluentes uma vez que estes 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 incidem diretamente sobre o produto em fabricação.

Quanto ao fato de a Lei nº 10276/2001, no seu art. 1º, §1º ter admitido a inclusão no cálculo do crédito presumido de combustíveis e energia elétrica, é de se observar, primeiramente, que tal dispositivo legal determina forma alternativa de cálculo do crédito presumido, não sendo, portanto, lei interpretativa. Assim, tendo sido publicada em 10/09/2001 não poderia seus efeitos ser retroagido para a época de ocorrência dos fatos geradores (1º trimestre de 2001). Até mesmo porque no inciso, §4º do art. 1º da referida lei, tem-se que sua aplicação dar-se-a, no mais cedo, no último trimestre de 2001.

Além disto verifica-se que realmente, o referido diploma legal permitiu a inclusão de energia elétrica e combustíveis no cálculo do crédito presumido, mas também fez restrições outras não previstas na Lei nº 9.363/96, conforme se depreende da leitura integral do art. 1º e seus parágrafos, tais como redução do quociente a 5 quando restar superior, o limite dos custos será de 80% da receita bruta operacional:

*Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.*

131/1



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2ª CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASILIA 21/03/06       |
| VISTO                   |

|          |
|----------|
| 2ª CC-MF |
| Fl.      |

Processo nº : 10670.000335/2002-69  
Recurso nº : 130.796  
Acórdão nº : 204-00.798

*§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:*

*I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;*

*II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.*

*§ 2º O crédito presumido será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo referida no § 1º, do fator calculado pela fórmula constante do Anexo.*

*§ 3º Na determinação do fator (F), indicado no Anexo, serão observadas as seguintes limitações:*

*I - o quociente será reduzido a cinco, quando resultar superior;*

*II - o valor dos custos previstos no § 1º será apropriado até o limite de oitenta por cento da receita bruta operacional.*

*§ 4º A opção pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e abrangerá, obrigatoriamente:*

*I - o último trimestre-calendário de 2001, quando exercida neste ano;*

*II - todo o ano-calendário, quando exercida nos anos subsequentes.*

*§ 5º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 1996.*

*§ 6º Relativamente ao período de 1º de janeiro de 2002 a 31 de dezembro de 2004, a renúncia anual de receita, decorrente da modalidade de cálculo do ressarcimento instituída neste artigo, será apurada, pelo Poder Executivo, mediante projeção da renúncia efetiva verificada no primeiro semestre.*

*§ 7º Para os fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, o montante anual da renúncia, apurado, na forma do § 6º, nos meses de setembro de cada ano, será custeado à conta de fontes financiadoras da reserva de contingência, salvo se verificado excesso de arrecadação, apurado também na forma do § 6º, em relação à previsão de receitas, para o mesmo período, deduzido o valor da renúncia.*

Além do mais para que a recorrente pudesse se utilizar desta forma de cálculo do crédito presumido era necessário que fizesse tal opção perante a SRF, o que de fato não ocorreu, até mesmo porque, como já se disse, a lei ainda não estava em vigor na data da ocorrência dos fatos geradores do direito pleiteado.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso interposto, nos termos deste voto.  
Sala das Sessões, em 10 de novembro de 2005.

NAYRA BASTOS MANATTA //