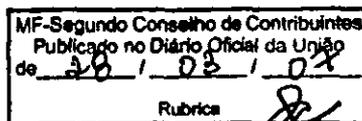




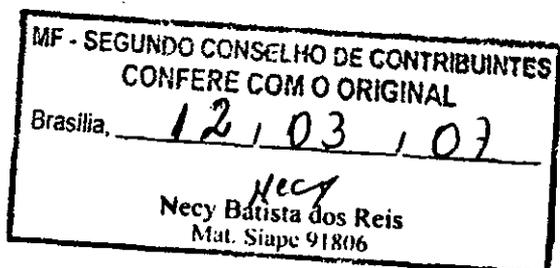
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10880.016905/99-73
Recurso nº : 133.932
Acórdão nº : 204-01.666



Recorrente : BERTIN LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto-SP



IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. O direito ao benefício instituído pela Lei nº 9.363/96 alcança apenas as aquisições de matérias primas, material de embalagem e produtos intermediários, segundo os conceitos presentes na legislação do IPI, efetuadas a contribuintes do PIS e da Cofins. De fora do benefício estão, portanto, aquisições de produtos que não se enquadrem naqueles conceitos, bem como aquelas feitas a não contribuintes.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BERTIN LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 22 de agosto de 2006 .

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Júlio César Alves Ramos
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Flávio de Sá Munhoz, Nayra Bastos Manatta, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan e Adriene Maria de Miranda.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10880.016905/99-73
Recurso nº : 133.932
Acórdão nº : 204-01.666

Recorrente : BERTIN LTDA.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>12 / 03 / 07</u> <i>Necy</i> Necy Batista dos Reis Mat. SIAPE 91806

2ª CC-MF
Fl.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento do crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.363/96 relativo ao primeiro trimestre de 1999, no valor original de R\$ 5.474.951,50, posteriormente aumentado para R\$ 5.713.242,12. Após as verificações fiscais de praxe, a fiscalização da Derat São Paulo apenas deferiu o montante de R\$4.462.285,16, em virtude de glosas descritas no Relatório de fls. 542 a 547. Estando associados pedidos de compensação formalizados ainda sob a vigência da IN SRF 210/2002, que se converteram em Declarações de Compensação na forma do § 4º do art. 49 da Lei nº 10.637/2002, foram homologadas as compensações ali mencionadas na proporção do montante deferido.

As glosas praticadas e que foram mantidas integralmente pela DRJ em Ribeirão Preto-SP ao analisar a manifestação de inconformidade formulada pela empresa se prenderam a quatro motivos:

1. impossibilidade de aplicação de juros sobre o montante escriturado como crédito. Pretende a empresa que o montante pleiteado seja corrigido desde a data da apuração do crédito, isto é, desde o primeiro trimestre de 1999. Caso não se entenda possível, pelo menos sua incidência a partir da data da protocolização do pedido;
2. inclusão de compras efetuadas a não contribuintes das contribuições PIS e COFINS, especialmente pessoas físicas e cooperativas;
3. inclusão de despesas diversas, a título de serviços de telefonia, aquisições de energia elétrica, de insumos importados, de insumos não tributados e de fretes; e
4. inclusão no montante da receita de exportação, para efeito de determinação do percentual entre ela e a receita bruta, das parcelas decorrentes de exportação de produtos considerados NT pela legislação do IPI.

Não se conformando com a manutenção integral das mesmas pela DRJ, recorre a empresa a este Conselho, defendendo o direito amplo ao benefício, de vez que não foi retringido pela legislação que o criou, bem como a aplicabilidade dos juros selic pela identidade entre ressarcimento e restituição.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10880.016905/99-73
Recurso nº : 133.932
Acórdão nº : 204-01.666

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 12, 03, 07 Necy Batista dos Reis Mat. Siape 91806

2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

O recurso é tempestivo, por isso dele tomo conhecimento.

As matérias esgrimidas no recurso, quais sejam, aquisições de insumos a pessoas físicas ou jurídicas não obrigadas ao recolhimento das contribuições e aquisições de produtos que não se amoldam aos conceitos de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, dados pela legislação do IPI, já se encontram consolidadas nesta Casa. Por isso, sobre ambos, limito-me a repetir os argumentos contrários já expendidos em voto proferido em sessão anterior¹.

Antes, porém, uma rápida abordagem contra o que o contribuinte alega ser desrespeito ao princípio da estrita legalidade. Cita ele em sua defesa o art. 2º da Lei nº 9.363/96, como base de sua afirmação de que esta Lei não criou quaisquer obstáculos ao pleno uso do benefício que instituiu. Lendo-o, chego à conclusão oposta, por força do que me vejo obrigado a de novo transcrevê-lo, acentuando, agora, a expressão que me leva a discordar dos ilustres patronos:

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

A parte negritada é que, ao meu ver, desmente a conclusão da recorrente. Vê-se que não são quaisquer aquisições que criam aquele direito. Restringe este artigo àquelas já mencionadas no art. 1º. E quais são elas? Vejamos:

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 nº 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

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

Portanto, parece-me claro que se trata das aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, sobre as quais tenham incidido as contribuições ao PIS e Cofins e que sejam aplicadas no processo produtivo do produtor e exportador nacional. Restam, portanto, a aclarar diversos conceitos aí mencionados, notadamente os de produtor, matérias primas, produto intermediário e material de embalagem, o que a própria lei mandou se fizesse utilizando a legislação do IPI (parágrafo único do art. 3º).

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

12



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 10880.016905/99-73
Recurso n^o : 133.932
Acórdão n^o : 204-01.666

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12, 03, 07
Necy
Necy Batista dos Reis
Mat. SIAPE 91806

2^o CC-MF
Fl.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Logo, os atos normativos que foram mencionados pela DRF e pela DRJ apenas interpretam, com base no comando da própria lei, os conceitos nela mencionados sem esclarecimento direto. Não há, portanto, qualquer ofensa ao comando constitucional da estrita legalidade.

Passemos, então, ao mérito. Cito o voto referido.

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 n^o 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 da Receita Federal, ora a do sujeito passivo, dependendo da composição do colegiado.

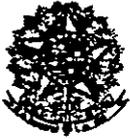
A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão de insumos adquiridos de não contribuintes no cômputo da base de cálculo do crédito presumido, já que, nos termos do caput do art. 1^o da Lei 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito tem como escopo ressarcir 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.

O vocábulo ressarcir, do Latim resarcire, juridicamente tem 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 n^o 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 10880.016905/99-73
Recurso n^o : 133.932
Acórdão n^o : 204-01.666

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 12, 03, 07

Necy Batista dos Reis
Mat. Stage 91806

2^o CC-MF
Fl.

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 a parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular.

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

No dizer do mestre Carlos Maximiliano¹: "o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida 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. 1^o da MP n^o 948/95, posteriormente convertida na Lei n^o 9.363/96. Ou seja, as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem devem ser feitas no mercado interno, utilizadas no processo produtivo e o beneficiário deve ser, simultaneamente, produtor e exportador. Vejamos o que disse o referido artigo:

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

Ao compensar o contribuinte, na forma de crédito presumido, com a devolução do montante de tributo pago, o incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação incidente nas etapas precedentes. As pequenas diferenças, para mais ou para menos, porventura existentes nesse processo, se compensam mutuamente dentro de um contexto mais abrangente. Não sendo relevante, sob o ponto de vista econômico, que o crédito concedido não corresponda exatamente aos valores pagos de tributo na aquisição da mercadoria. Esse tratamento, aliás, tem sido muito empregado pelo legislador na concessão de incentivos. A Administração Pública, para facilitar os mecanismos de execução e controle, vem realizando os ressarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa n^o 114/88²).

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

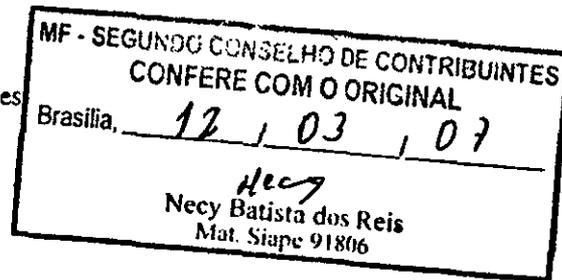
² "IN SRF 114/88... item 4. Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos oriundos de matérias-primas, produtos intermediários e material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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10880.016905/99-73
Recurso nº : 133.932
Acórdão nº : 204-01.666



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

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

Aliás, a linguagem e termos jurídicos postos em uma norma devem ser investigados sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Como ensina Paulo de Barros Carvalho⁵, “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 Becker⁶: “(...) quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (‘fato gerador’), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo, o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.”

Nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor para a interessada não sofrem 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

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

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

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10880.016905/99-73
Recurso nº : 133.932
Acórdão nº : 204-01.666

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>12</u> / <u>03</u> / <u>07</u> <i>Necy</i> Necy Batista dos Reis Mat Siape 91806	2ª CC-MF Fl. _____
--	--------------------------

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 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10880.016905/99-73
Recurso nº : 133.932
Acórdão nº : 204-01.666

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>12 / 03 / 07</u> <i>Necy</i> Necy Batista dos Reis Mat. S/ape 91806

2ª CC-MF
Fl.

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

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

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

Em harmonia com as exigências de segurança pública do Direito Tributário, utilizando-se a lição de Karl English, pode-se dizer que devemos fazer coincidir a expressão da lei com seu pensamento efetivo, mas, para tanto, a interpretação deve se manter sempre, de qualquer modo, nos "limites do sentido literal" e, portanto, pode (e, por vezes, deve) inclusive forçar estes limites, embora não possa ultrapassá-los. A interpretação encontra, pois, o seu limite, onde o sentido das palavras já não dá cobertura a uma decisão jurídica. Como frisa Heck: "o limite das hipóteses de interpretação é o sentido possível da letra".⁸

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

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

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

Do exposto, conclui-se que, mesmo que se admita que o ressarcimento vise desonerar os insumos de incidências anteriores, a lei, ao estabelecer a maneira de se operacionalizar

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10880.016905/99-73
Recurso nº : 133.932
Acórdão nº : 204-01.666

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>12</u> / <u>03</u> / <u>07</u> <i>Necy</i> Necy Batista dos Reis Mat. Siape 91806

2º CC-MF Fl. _____

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 adubos, fertilizantes e defensivos agrícolas, 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 ... 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 matéria:-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.” (grifamos)

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

12



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10880.016905/99-73
Recurso nº : 133.932
Acórdão nº : 204-01.666

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12, 03, 07
Necy
Necy Batista dos Reis
Mat. SIAPE 91806

2º CC-MF
Fl.

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 a 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.

Embora no voto acima, os artigos que não foram considerados insumos fossem combustíveis e energia elétrica, entendo que as razões ali indicadas aplicam-se perfeitamente ao caso em discussão. É que aqui temos uma usina, produtora de açúcar e álcool a partir da matéria-prima cana-de-açúcar, que pretende considerar como matéria prima sua defensivos agrícolas, adubos e fertilizantes. Ora, tais artigos são utilizados no próprio cultivo da cana-de-açúcar, não integrando, nem pela mais favorável analogia, o processo produtivo de obtenção do açúcar e do álcool. E isto porque a atividade agrícola de cultivo da cana sequer é industrial. Isso dispensa a pesquisa sobre quem o execute: mesmo que a cana-de-açúcar seja cultivada pela própria usina, não há como se falar em processo produtivo nesse sentido. O processo industrial apenas se inicia quando a cana, matéria prima, básica adentra o complexo industrial da usina.

Por fim, temos que, neste processo, levanta-se a questão da exportação de produtos NT.

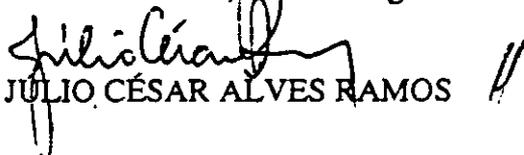
Embora o contribuinte pareça não ter compreendido adequadamente os motivos das glosas deste item pois que obtempera em seu recurso contra uma suposta exclusão praticada pela fiscalização de insumos por não terem sofrido eles, insumos, tributação pelo IPI, o que de nenhum modo ocorreu, entendemos cabível pronunciamento a respeito, de vez que defende genericamente tal direito.

Repitamos, antes, o alerta já feito pela DRJ. O que se glosou no processo foram as aquisições de insumos que só se aplicam no produto álcool, NT por força da Constituição Federal. Ou seja, reduziu-se o montante das aquisições sobre o qual se aplicou o percentual da lei para se chegar à base de cálculo do imposto. Esta exclusão se deve ao fato de que materiais empregados na produção de artigos NT não são considerados matérias primas nem produto intermediário pela legislação do IPI, não ensejando, pois, sua inclusão no cálculo do benefício.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso apresentado..

É como voto.

Sala das Sessões, em 22 de agosto de 2006.


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS //