



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10907.001116/2002-86
Recurso nº 156.391 Voluntário
Acórdão nº 2201-00.241 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de junho de 2009
Matéria CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI
Recorrente RODOSAFRA LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA
Recorrida DRJ-Ribeirão Preto-SP

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade da decisão recorrida, quando nesta são apreciadas todas as alegações contidas na peça impugnatória, sem omissão ou contradição.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUINTE DO PIS E COFINS. PESSOAS FÍSICAS. EXCLUSÃO. Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas, que não são contribuintes de PIS Faturamento e COFINS, não dão direito ao Crédito Presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 como ressarcimento dessas duas Contribuições, devendo seus valores ser excluídos da base de cálculo do incentivo.

AQUISIÇÕES A COOPERATIVAS. PERÍODOS DE APURAÇÃO DE NOVEMBRO DE 1999 EM DIANTE. INCLUSÃO.

Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas a partir de novembro de 1999 dão direito ao Crédito Presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 como ressarcimento dessas duas Contribuições, porque a partir daquele mês cessou a isenção relativa aos atos cooperativos, concedida pelo art. 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91 e revogada pela MP nº 2.158-35/2001.

PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. EXCLUSÃO.

Na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, o montante correspondente à exportação de produtos não tributados (NT) deve ser excluído no cálculo do incentivo, tanto no valor da receita de exportação quanto no da receita operacional bruta.

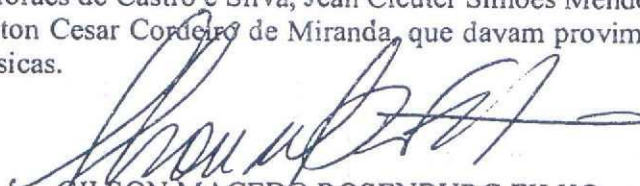
VENDAS PARA EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA EXPORTAÇÃO. EXCLUSÃO DOS VALORES DA BASE DE CÁLCULO DO INCENTIVO.

A base de cálculo do Crédito Presumido do IPI contempla apenas as mercadorias efetivamente exportadas ou vendidas com fins específicos de exportação, assim consideradas aquelas que forem diretamente embarcadas para o exterior ou depositadas em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, por conta e ordem de empresa comercial exportadora.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para computar, na base de cálculo do incentivo, os valores das aquisições de insumos a cooperativas, por serem realizadas a partir de novembro de 1999, bem como para excluir, também da receita operacional bruta, além da receita de exportação, os valores dos produtos NT. Vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, que negava provimento em relação às aquisições de cooperativas; Dalton César Cordeiro de Miranda, que dava provimento para incluir na base de cálculo do incentivo os insumos relativos às exportações de produtos NT; e Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, que davam provimento em relação às aquisições de pessoas físicas.


GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO
Presidente


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Odassi Guerzoni Filho, Jean Cleuter Simões Mendonça, José Adão Vitorino de Moraes, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão da 2ª Turma da DRJ, que deu provimento parcial à impugnação contra indeferimento do Pedido de Ressarcimento do Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, relativo ao 3º trimestre de 2001.

O órgão de origem indeferiu integralmente o pleito, por considerar que a interessada “não realiza qualquer processo de industrialização” (Despacho Decisório de fl. 26).

Em seguida diligência determinada pela DRJ concluiu pela existência do direito ao crédito presumido do IPI no valor de R\$ 1.875,81, em razão do seguinte (cf. o Termo de Verificação Fiscal de fls. 396/404, no resumo contido na relatório da primeira instância, às fls. 464/465, que reproduzo):

a interessada incluiu no cômputo da receita de exportação, valores decorrentes de vendas para o exterior de produtos aos quais corresponde a notação NT na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), em desacordo com a legislação de regência; e, igualmente, incluiu os valores das vendas para empresas comerciais exportadoras que não satisfazem os requisitos mínimos previstos no Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, restando apenas o montante de R\$ 2.563.383,32, referente a exportações diretas de produto tributado a alíquota “0” (óleo de soja), que podem ser consideradas como receita de exportação para fim de determinação do crédito presumido de IPI. Asseverou, ainda, que na auditoria dos insumos utilizados que possam ser considerados na apuração do benefício, uma análise dos documentos apresentados pela interessada, aponta para a inclusão na base de cálculo do incentivo de insumos que não se enquadram no conceito de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) ou material de embalagem (ME), como energia elétrica, combustíveis, solventes, lubrificantes e calcário, e que, em relação aos insumos que atendem àquele conceito (soja em grãos, casquinha de soja e resíduo de soja), a maior parte do valor decorre de aquisições de pessoas físicas e cooperativas, sem incidência das contribuições para o PIS e da Cofins. Verificou-se, ainda, que na relação de aquisições da matéria prima soja em grãos, foram incluídos pagamentos efetuados às transportadoras a título de frete, valores estes excluídos por também não corresponderem a insumos e não podem compor o cálculo do crédito presumido de IPI. Registra, ainda, que o exame, por amostragem, das notas fiscais relativas às aquisições que, em tese, poderiam gerar direito ao crédito, revela que “correspondem à vendas de mercadorias com fim específico de exportação” (sublinhado no original), não passíveis de utilização no processo produtivo como também desoneradas das referidas contribuições. Deste modo, em novo cálculo foi apurado que o contribuinte faz jus ao valor de R\$ 1.875,81 de crédito presumido do IPI (fl. 403).

A DRJ, para dar provimento parcial, levou em conta o resultado da diligência mas adicionou aos insumos computados no cálculo inicial o valor das aquisições de solvente (hexano), por ser utilizado para extrair o óleo do grão de soja esmagado, tendo então contato direto com o produto em fabricação.

O Recurso Voluntário de fls. 489/549, tempestivo, argúi o seguinte, basicamente:

- nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa decorrente de modificação na fundamentação utilizada no Termo de Verificação Fiscal da diligência, porquanto neste inexistia menção a que a Recorrente não teria comprovado que os produtos vendidos às empresas comerciais exportadoras foram remetidos diretamente para embarque para o exterior ou a recinto alfandegado. Segundo a Recorrente, o referido Termo se referia apenas à classificação ou à falta de registros específicos das empresas comerciais exportadoras, nos órgãos de fiscalização do Governo, constituindo-se a nova alegação produzida pela decisão recorrida inovação processual, representativa do cerceamento ao direito de defesa;

- os dispositivos legais suscitados na verificação fiscal, incluindo o Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (RIPI/2002), a Instrução Normativa nº 313, de 3 de abril de 2003, o Parecer PGFN/CAT nº 3.092, de 30 de setembro de 2002, a Portaria Secex nº 15, de 2004, e a Instrução Normativa nº 69, de 6 de agosto de 2001, não poderiam ser utilizados para amparar o entendimento do fisco, face ao princípio da irretroatividade das normas, pois sua edição se deu em data posterior ao período sob análise. Neste ponto afirma que a decisão recorrida admite razão à Recorrente e, no entanto, contraditoriamente não confirma isso na sua conclusão;

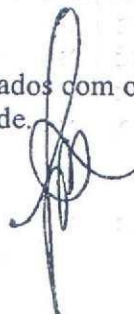
- o direito ao cômputo das aquisições de pessoas físicas e cooperativas já está pacificado neste Conselho, conforme julgados que menciona;

- na apuração do montante das exportações e do incide utilizado na base de cálculo do incentivo para calcular foram cometidos dois equívocos, o primeiro por considerar como produtos exportados apenas a soja e o milho em grãos, quando a Recorrente já comprovou a exportação de óleo e de farelo, o segundo erro por considerar os produtos não industrializados porque são classificados como NT na TIPI. Defende, também, que os produtos NT devem ser incluídos no cálculo do benefício, mencionando mais uma vez jurisprudência deste Conselho em seu favor;

- não se pode admitir a restrição de que as vendas a comerciais exportadoras somente poderão ser consideradas se tais empresas obtiverem o Certificado de Registro Especial, concedido pelo Decex em conjunto com a Receita Federal, como exigido no TVF (item 19). Aqui, considera ser da comercial exportadora o ônus de provar a efetividade da exportação;

Por fim, em relação aos débitos compensados com o valor cujo ressarcimento é pleiteado a Recorrente solicita a suspensão da exigibilidade.

É o relatório.



Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

As matérias a abordar dizem respeito ao seguinte:

- preliminar de nulidade da decisão recorrida, onde cabe analisar as arguições de cerceamento do direito de defesa, porque teria havido mudança na fundamentação relacionada à comprovação de vendas a comerciais exportadora, e de contradição no julgado da primeira instância, no que por um lado admitiu não caber aplicar disposições de atos regulamentares e normativos posteriores ao período dos créditos em litígio, mas segundo a Recorrente não extraiu disso conclusão coerente.

- cômputo (ou não), na base de cálculo do Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, dos valores das aquisições de insumos a pessoas físicas e a cooperativas, observando-se que neste processo o período de apuração é posterior a outubro de 1999 (é relevante o período porque a partir de novembro de 1999 as cooperativas deixaram de ser isentas da Cofins e do PIS Faturamento, como explicado adiante);

- exclusão, da receita de exportação (e receita operacional bruta, como será demonstrado adiante), dos valores de produtos NT (não-tributados pelo IPI);

- vendas a comerciais exportadoras e prova da efetiva exportação, de modo a computar ou não os valores respectivos; e

- suspensão da exigibilidade dos débitos cuja compensação foi requerida com o valor do ressarcimento ora em discussão.

Cuido primeiro do último tópicos acima, destacando que nos presentes autos há um único Pedido de Compensação, protocolizado em 25/06/2002 (fl. 23), que embora informe no campo 03 (CRÉDITO A COMPENSAR) o valor total deste Pedido de Ressarcimento, não consigna qualquer débito no campo próprio.

Por outro lado, é certo que a Recorrente possui outros processos nos quais estão em litígio Declarações de Compensação (DCOMP), dentre os quais menciono os de nºs 10907.002550/2003-64 e 10907.002064/2005-16, correspondentes, respectivamente aos Recursos Voluntários nºs 156.335 e 156.923. Como as DCOMP desses dois processos se referem ao crédito do ressarcimento ora debatido, dependem do término desta lide e, por isso, é conveniente que os julgamentos dos daqueles dois recursos voluntários aguardem a decisão definitiva deste. De todo modo, decisões no sentido de se aguardar o fim deste processo de ressarcimento devem ser adotadas em sede própria, isto é, naqueles dois processos mencionados, não neste.



PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Apresenta-se desarrazoada a preliminar de nulidade da decisão recorrida, porque inexistiram o cerceamento do direito de defesa e a contradição apontados.

A DRJ, ao levar em conta que a Recorrente não comprovou a remessa direta dos produtos vendidos a comerciais exportadoras, admitiu a possibilidade de vendas a empresas não constituídas sob a forma prevista no Decreto-lei nº 1.248/72. Tanto assim que considerou equivocado o entendimento da autoridade administrativa, no que tange à não inclusão na receita de exportação simplesmente porque as vendas não se deram para empresas comerciais exportadoras constituídas nos termos do referido Decreto-lei nº 1.248/72.

Como será visto mais adiante, no tópico sobre a necessidade de comprovação da efetiva exportação, tenham as vendas sido para *trading companies* (constituídas necessariamente conforme o Decreto-lei nº 1.248/72), ou para outras comerciais exportadoras (que exportam e também vendem no mercado interno, sendo por isto inconfundíveis com as *trading companies*), o benefício exige que as mercadorias a exportar sejam remetidas sejam embarcadas diretamente para o estrangeiro ou, alternativamente, sejam depositadas em entreposto aduaneiro.

Por admitir a possibilidade de venda a qualquer comercial exportadora – constituída ou não sob as condições do Decreto-lei nº 1.248/72 -, é que a DRJ foi além e investigou se tinha havido ou não o embarque direito ou depósito em recinto alfandegado.

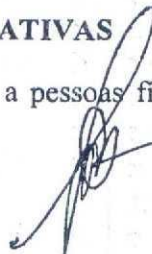
Quanto à utilização de dispositivos legais anteriores ao período do crédito em questão, a decisão recorrida, no mesmo parágrafo onde diz assistir razão à Recorrente em pugnar pela não aplicação dos mesmos, afirma o seguinte: “No entanto, quando a matéria contemplada nesses atos já era objeto de idêntica regulação por outros, à época vigentes, não resta prejudicada a aplicação material das disposições neles contidas, visto que não resultara em prejuízo para a requerente. À guisa de exemplo: o disposto nos arts. 2º e seu parágrafo único, 4º e 8º do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/2002) corresponde exatamente ao que dispõe, respectivamente, os arts. 2º e seu parágrafo único, 4º e 8º do Decreto nº 2.637/98 (RIPI/1998), então em vigor. No que tange à vedação imposta pelo § 1º do art. 17 da Instrução Normativa nº 313/2003, tal dispositivo tratou de explicitar entendimento já existente no âmbito da Secretaria da Receita Federal, como será visto adiante no exame da matéria, o que também ocorre em relação ao Parecer PGFN/CAT nº 3092/2002.”

Dessarte, não vislumbro ofensa ao art. 144 do CTN. O que sobressai da análise acurada dos autos é que a decisão recorrida apreciou todas as alegações contidas na peça impugnatória, sem omissão ou contradição e sem cercear o direito à ampla defesa da Recorrente, não carecendo por isso ser declarada nula.

Doravante, reconhecendo a polêmica que os temas encerram, repito interpretação adotada em julgados anteriores sob a minha relatoria nesta Terceira Câmara, tudo conforme segue.

AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E A COOPERATIVAS

Entendo que as aquisições de insumos a pessoas físicas não dão direito ao Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96.



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

Como na situação dos autos o período de apuração é posterior a outubro de 1999, cabe computar no cálculo do incentivo as aquisições a cooperativas. Neste ponto a decisão recorrida carece ser reformada, de modo que sejam incluídos na base de cálculo do incentivo os valores das aquisições a cooperativas.

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

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

(...)

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

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

(negritos acrescentados).

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

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

o incentivo "será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS".

Referida IN não inovou com relação à Lei nº 9.363/96. Apenas explicitou a melhor interpretação do texto da Lei, cujo caput art. 2º deve ser lido em conjunto com o caput do art. 1º que lhe antecede. O mencionado art. 2º, ao estabelecer que a base de cálculo do incentivo será determinada sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, está a determinar que somente os insumos sobre os quais há incidência de PIS e COFINS podem ser incluídos no cálculo do crédito presumido.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A referendar a interpretação aqui adotada e os termos do art. 2º, § 2º, da IN SRF nº 23/97 - segundo o qual o crédito presumido será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS - cabe mencionar o Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002.

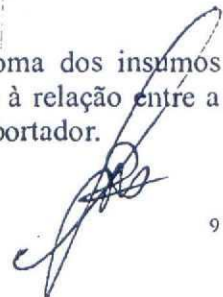
Em função do exposto julgo pertinente, no período dos autos, a inclusão dos valores de aquisições a cooperativas, no cálculo do Crédito Presumido do IPI. Quanto aos valores das aquisições de pessoas físicas, não devem ser computadas independentemente do período.

PRODUTOS NT EXPORTADOS

Aqui cabe destacar que, dos produtos exportados pela requerente, milho e soja em grãos estão classificados na TIPI como NT, sob os códigos 1005.90.10 e 1201.00.90.

Quanto ao óleo de soja e ao farelo, cuja alíquota é zero - são tributáveis, pois -, já foram computados pela diligência, como deixam claro os itens 7 e 38 do Termo de Verificação Fiscal.

Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, o valor da soma dos insumos utilizados na industrialização é multiplicado pelo percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor (industrial) exportador.



Nesse cálculo o montante correspondente à exportação de produtos não tributados (NT) deve ser excluído, tanto no valor da receita de exportação quanto no da receita operacional bruta. Isto porque a relação dada por esses dois valores (receita de exportação dividida por receita operacional bruta) visa apurar quanto foi exportado, do total de produtos industrializados pela empresa beneficiária. Se os produtos NT não são considerados industrializados, para fins do IPI, não devem integrar o cálculo do incentivo nem no numerador nem no denominador da fração.

É o que também acontece os produtos adquiridos de terceiros, mas exportados sem qualquer industrialização por parte de beneficiária do Crédito Presumido do IPI (simples revenda). Também cabe a exclusão na receita de exportação e na receita operacional bruta, como já decidiu esta Terceira Câmara no Recurso nº 131359, Acórdão nº 203-11034, julgado em 28/06/2006, relatora a ilustre Conselheira Sílvia de Brito Oliveira. No mesmo sentido a decisão no Recurso nº 112611, Acórdão nº 202-12304, julgado em 06/07/2000, relator o ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima.

Como os produtos NT não são considerados industrializados, para fins do IPI, os insumos nele empregados também não devem integrar o cálculo do incentivo.

Conforme o final do art. 1º da Lei nº 9.363/96, as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que compõem a base de cálculo do incentivo são aquelas utilizadas no **processo produtivo**. Que processo produtivo? O de industrialização, conforme deixa claro o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96, ao informar que, subsidiariamente, a legislação do IPI será empregada para estabelecer o conceito de produção.

Este termo - "produção" -, empregado tão-somente no referido parágrafo e não repetido em qualquer outro trecho da Lei nº 9.363/96, é sinônimo de "processo produtivo." De quem? Da empresa produtora e exportadora. Daí o crédito presumido do IPI não beneficiar a empresa que apenas exporta, sem que antes submeta, ela própria, as mercadorias a algum processo de industrialização. Tampouco beneficiar a empresa que exporta somente produtos NT. No caso de exportação mista (produtos tributados e não tributados), o incentivo atinge apenas os produtos finais industrializados, tanto no que diz respeito à receita de exportação, à receita operacional bruta e aos insumos respectivos.

Em consonância com esta interpretação, o Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 139, de 22/04/96, já esclarecia, no seu subitem 4.11, o seguinte:

4.11. O contribuinte produtor-exportador de produtos com alíquota zero ou isentos tem direito ao crédito, ainda que não tenha débito de IPI. Não tem direito ao crédito presumido o exportador de produtos não tributados pelo IPI (produtos NT), isto é, produtos que não são industrializados, pois neste caso ele não é contribuinte do IPI.

Neste ponto o referido Parecer interpretou da melhor forma a legislação do crédito presumido, tendo esclarecido a questão relativa aos produtos NT. A Portaria MF nº 38, de 27/02/97, bem como a Instrução Normativa SRF nº 23, de 13/03/97, ao regulamentarem o incentivo, não tratam especificamente do tema. Apenas informam que farão jus ao incentivo a empresa **produtora e exportadora** de "mercadorias nacionais" (art. 2º da Portaria MF nº 38/97 e art. 2º da IN SRF nº 23/97), sem qualificar tais mercadorias como produtos industrializados. Somente no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 13, de 02/09/98, é que o tema foi tratado de forma específica. Depois a Portaria MF nº 64, de 24/03/2003, e a IN SRF nº

313, de 03/04/2003, utilizaram, corretamente, a locução "produtos industrializados nacionais" (art. 2º destes dois últimos atos).

A meu ver os atos acima não inovaram na regulamentação do benefício em tela, tendo apenas procedido à melhor interpretação da Lei nº 9.363/96. Inclusive, é despidiendo dispositivo legal determinando expressamente a exclusão dos valores das mercadorias não industrializadas ou não-tributadas no cálculo do benefício. Mesmo antes do ADN COSIT nº 13, de 02/09/98, da Portaria MF nº 64/2003 e da IN SRF nº 313/2003, e independentemente do Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 139, de 22/04/96, o crédito presumido, tal como estabelecido pela Lei nº 9.363/93, não comportava a inclusão das mercadorias não industrializadas ou NT em sua base de cálculo, bem como dos respectivos insumos. Estendo seja esta a *mens legis*.

Neste ponto destaco que sem sombra de dúvidas o incentivo em tela visou beneficiar as exportações. Nem por isto, contudo, a interpretação teleológica permite concluir que qualquer mercadoria exportada dá direito ao benefício.

É que a interpretação de toda e qualquer texto de lei não se vincula à sua origem. O método histórico, bem assim o teleológico, não devem ser empregados com prevalência sobre outros métodos de interpretação. O que o intérprete objetiva, sempre, é identificar o espírito da lei (*mens legis*). Para tanto é necessário separar a *voluntas legis* (vontade da lei) da *voluntas legislatoris* (vontade do legislador), de modo a prevalecer a primeira. O que deve ser buscado é o sentido objetivo da norma, desvinculada dos motivos que a originaram. Neste sentido a lição de Karl Engisch:¹

"Com o acto legislativo, dizem os objectivistas, a lei desprende-se do seu autor e adquire uma existência objectiva. O autor desempenhou o seu papel, agora desaparece e apaga-se por detrás da sua obra. A obra é o texto, a 'vontade da lei tornada palavra', o 'possível e efectivo conteúdo de pensamento das palavras da lei'."

Pelos fundamentos acima, dou provimento parcial para excluir, também da receita operacional bruta (mantida a exclusão na receita de exportação), os valores dos produtos NT.

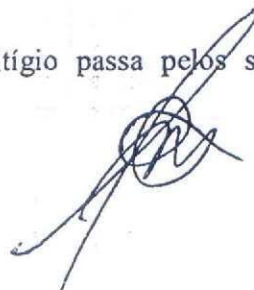
VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO

Para a Recorrente, é da comercial exportadora o ônus de provar a efetividade da exportação.

Todavia, a responsabilidade só seria da *trading company* ou de uma outra comercial exportadora qualquer se a recorrente, produtora-vendedora, tivesse embarcado as mercadorias diretamente para exportação ou as tivesse depositado em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, por conta e ordem de empresa exportadora. Ao não proceder desse modo, a Recorrente se torna obrigada a comprovar a efetiva exportação, sob pena do pagamento dos tributos exonerados, com multa e juros, além da perda do benefício do Crédito Presumido do IPI em questão.

A evolução da legislação atinente ao litígio passa pelos seguintes atos normativos (negritos acrescentados):

DECRETO-LEI Nº 1.248/1972:



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.*

(...)

Art. 5º Os impostos que forem devidos bem como as benefícios fiscais de qualquer natureza, auferidos pelo produtor-vendedor, acrescidos de juros de mora e correção monetária, passarão a ser de responsabilidade da empresa comercial exportadora nos casos de:

- a) não se efetivar a exportação após decorrido o prazo de um ano a contar da data do depósito;*
- b) revenda das mercadorias no mercado interno;*
- c) destruição das mercadorias.*

(...)

LEI Nº 10.833/2003:

Art. 9º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.

Conforme a legislação acima, tanto nas vendas para *trading companies*, quanto naquelas para outras comerciais exportadoras, os benefícios estão subordinados a que as vendas tenham o fim específico de exportação, ou seja, atendam ao disposto no parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 1.248/72.

No sentido de que o benefício só contempla as vendas efetuadas com fins específicos de exportação em que as mercadorias são diretamente embarcadas para a exportação ou depositadas em entreposto aduaneiro extraordinário, cabe mencionar o Acórdão nº 203-09.716, Recurso nº 123663, referente à Cofins e julgado por esta Terceira Câmara em 11/08/2004, à unanimidade no tocante à matéria em foco. Na ocasião, a admirada relatora, Conselheira Luciana Pato Peçanha Martins, assim se pronunciou:



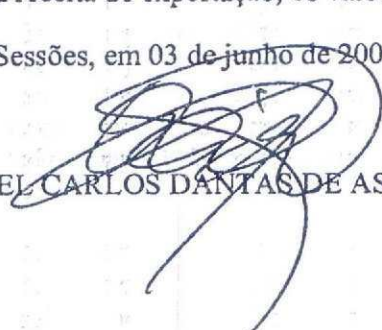
Além do mais é óbvio que se nas empresas comerciais exportadoras que trabalham exclusivamente com exportação é exigido para fruição do benefício isencional que as mercadorias sejam embarcadas diretamente para exportação, ou depositadas em entreposto aduaneiro sob regime extraordinário de exportação, por conta e ordem da comercial exportadora, mais razão teria ainda o legislador para exigir que tais condições fossem também cumpridas pelas empresas exportadoras que podem destinar seus produtos tanto para exportação como para uso no mercado interno. Tal exigência visa exatamente garantir que os produtos adquiridos do produtor sejam exatamente os que são exportados, impedindo, assim, que haja desvio para o consumo interno.

O crucial, na situação dos autos, é que as vendas, realizadas no mercado interno, nem foram diretamente remetidas para a) embarque de exportação por conta e ordem de empresa comercial exportadora, nem para b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação. Não atendida uma dessas duas condições, a responsabilidade recai sobre a empresa produtora-vendedora, não servindo o art. 9º da Lei 10.833/2003 para transferir tal responsabilidade para a comercial exportadora, exatamente porque esta não recebeu as mercadorias em entreposto aduaneiro e nem houve embarque direto para exportação.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso para computar, na base de cálculo do incentivo, os valores das aquisições de insumos a cooperativas, por serem realizadas a partir de novembro de 1999, bem como para excluir, também da receita operacional bruta, em conjunto com a exclusão da receita de exportação, os valores dos produtos NT.

Sala das Sessões, em 03 de junho de 2009.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS 