



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF

Fl.

6099

Processo nº : 10909.002428/00-54

Recurso nº : 132.330

Acórdão nº : 203-11.493

Recorrente : SEARA ALIMENTOS S/A

Recorrida : DRJ em Santa Maria - RS

IPI. RESSARCIMENTO. ENERGIA ELÉTRICA. O entendimento consolidado desta Câmara converge para o sentido de que a energia elétrica consumida no processo produtivo não se caracteriza como produto intermediário e como tal, seu consumo não poder ser incluído no cálculo do crédito presumido.

AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS E DE PESSOAS JURÍDICAS NÃO CONTRIBUENTES DO PIS E DA COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

O valor da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem adquiridos de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da Cofins não integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO. EXPORTAÇÃO DE INSUMO IN NATURA.

Para cálculo do crédito presumido do IPI, o valor total das aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem não compreende as aquisições de insumos remetidos para o exterior sem sofrer industrialização pela empresa exportadora.

AQUISIÇÃO DE RAÇÃO E DE INSUMO PARA PRODUÇÃO DE RAÇÃO.

No cômputo do valor total das aquisições para apuração da base de cálculo do crédito presumido do IPI, excluem-se as aquisições de ração e de insumo para produção de ração.

ALTERAÇÃO DO PERCENTUAL. A alteração do percentual de cálculo do crédito presumido, de 5,37% para 7,43%, não pode ser acatada por falta de previsão legal que a autorize.

Recurso que se nega provimento.

TAXA SELIC. Em se tratando o ressarcimento uma espécie de gênero restituição, a atualização dos créditos está devidamente reconhecida pelas normas legais e administrativas que regem a matéria.

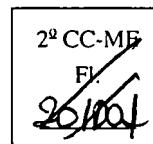
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **SEARA ALIMENTOS S/A.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) po



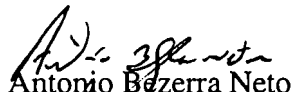
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10909.002428/00-54
Recurso nº : 132.330
Acórdão nº : 203-11.493

unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, quanto ao cômputo, no valor das aquisições de valores relativos a energia elétrica; II) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, quanto às aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig (Relator) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda; III) por unanimidade de votos, em negar provimento quanto à alteração do percentual previsto em lei para o cálculo do crédito presumido (5,37% para 7,43%); IV) por maioria de votos, em negar provimento quanto à inclusão na base de cálculo do Crédito Presumido das aquisições de produtos in natura (IN) para a simples revenda no exterior. Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig (Relator) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda; V) por maioria de votos, em negar provimento quanto aos demais insumos pleiteados. Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig (Relator) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda em relação rações utilizadas na criação de animais e os insumos utilizados na fabricação de rações; e VI) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, quanto à atualização monetária (Selic), admitindo-a a partir da data de protocolização do respectivo pedido de ressarcimento. Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis e Antonio Bezerra Neto. Designada a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira para redigir o voto vencedor quanto aos itens II, IV e V.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2006.


Antonio Bezerra Neto
Presidente

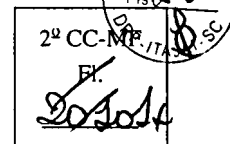

Sílvia de Brito Oliveira
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Cesar Piantavigna e Eric Moraes de Castro e Silva.

Eaal/inp



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10909.002428/00-54
Recurso nº : 132.330
Acórdão nº : 203-11.493

Recorrente : SEARA ALIMENTOS S/A

RELATÓRIO

A interessada apresentou pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI que trata a Lei nº 9.363/96, referente ao período de apuração do 3º trimestre do ano-calendário 2000, no valor de R\$ 3.324.123,24.

A Delegacia da Receita Federal de origem, ao analisar o pedido, o mesmo foi deferido parcialmente em função das seguintes glosas:

- a) glosa de insumos que não se constituem em MP, PI e ME (energia elétrica, e ICMS s/energia elétrica);
- b) glosa de insumos que não tiveram incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS (pessoas físicas e cooperativas);
- c) glosa de insumos que não se constituem em consumo mas aquisição;
- d) glosa de insumos que se constituam MP, PI e ME não utilizados como insumos para os abatedouros de aves ou suínos ou para a unidades de industrialização;
- e) glosa de insumos das fábricas de ração;
- f) glosa de insumos adquiridos pela empresa e repassados aos integrados;
- g) glosa de insumos que não se constituam MP, PI e ME e que não sofram, em função de ação exercida diretamente sobre os produtos em fabricação, alterações tais como: o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas;
- h) glosa da correção pela taxa SELIC; e
- i) glosa do percentual de 7,43% levando-se em conta a alteração de alíquota da COFINS E DO PIS, pela Lei nº 9.718/98 e 9.715/98.

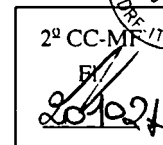
Em sua Manifestação de Inconformidade a requerente, ataca as glosas relacionadas nos itens "a" e "b" acima respaldada principalmente em decisões deste Colegiado.

Com relação ao item "c" assim foi justificada a glosa: *"A etapa da cadeia produtiva de que participam os integrados não constitui industrialização em estabelecimento industrial, no contexto do IPI, na medida em que os produtos gerados (aves e suínos terminados – criados e engordados pronto para o abate) estão fora do campo de incidência do imposto ou, em outras palavras, são "NT: não tributados". Em consequência, a atividade produtiva desenvolvida nos integrados também não se caracteriza como " industrialização por encomenda", no contexto do IPI. Não há também porque cogitar, sempre com fundamento no Regulamento do IPI, que os integrados constituam-se em estabelecimentos equiparados a industrial",*

Em sua defesa, a contribuinte apresenta as seguintes considerações:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10909.002428/00-54
Recurso nº : 132.330
Acórdão nº : 203-11.493

"No processo de produção e de industrialização de seus produtos, que são derivados de carne de aves e de suínos, a impugnante se envolve desde a aquisição de aves/pintos e suínos matrizes, que produzirão ovos (pintos) e leitões, até a aquisição de pintos de 1 dia e leitões que serão enviados para seus parceiros integrados para engorda até o momento do abate.

Os parceiros integrados tem função importante, porque exercem em nome da impugnante (como terceiros) exclusivamente os serviços relativos a criação e engorda dos animais, sendo que tanto os animais como todos os insumos utilizados para criação e engorda, tais como os necessários à produção da ração, medicamentos, entre outros, são adquiridos pela mesma.

...

O que se glosou neste item por conta de serem aquisição, foram os aves/pintos e leitões matrizes, que são criados para gerar outros pintos e leitões para abate. Estes mesmos aves/pintos e leitões matrizes, que se tornarão aves/pinto e suínos, após a sua vida útil gerando pintos e leitões, igualmente são abatidos no processo de produção."

No que se refere às glosas do item "d" a interessada assim se manifesta: "considerando o critério adotado, a impugnante reconhece que afora os insumos denominados pelo Sr. Fiscal como 'CC Granja de Matrizes, I, II, III, IV, V, VI, IX e X, OVOS INCUBÁVEIS', os demais realmente devem ser excluídos do cálculo do crédito presumido."

Para o item "e" e "f" a requerente reitera seus argumentos já apresentados anteriormente ressaltando ainda que: *"os estabelecimentos que fabricam ração fazem parte deste processo, de forma a suprir as granjas de engorda (terminação) dos pintos e leitões de sua propriedade, o que ocorre por meio de transferência destes insumos aos parceiros integrados. Assim, a ração que produz é para ser consumida na engorda e criação dos pintos/aves e leitões/suínos utilizados na industrialização de seus produtos."*

Quanto ao item "g", a própria requerente reconhece que os insumos aqui descritos não integram os produtos industrializados.

No item "h", a requerente insiste na correção do crédito pela taxa SELIC.

Finalizando no item "i" a contribuinte solicita a atualização do percentual previsto no artigo 1º da Lei nº 9.363/96 para 7,43% em função da alteração da alíquota da COFINS de 2% para 3% pela Lei nº 9.718/98.

Às fls. 1.766/1.784, encontra-se outra manifestação de inconformidade onde a requerente se insurge contra o indeferimento da compensação efetuada com os créditos objetos deste processo e a conseqüente cobrança do débito compensado.

A DRJ/Santa Maria, indeferiu a solicitação em decisão assim ementada:

"Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.

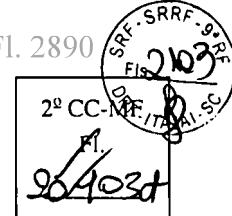
INSUMOS ADMITIDOS NO CÁLCULO.

As aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, não contribuintes do PIS e da COFINS, não se incluem na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Na sistemática da Lei nº 9.363/96, os gastos com energia elétrica, ainda que consumida pelo estabelecimento industrial e itens que não se agregam ao produto final e nem sofrem



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10909.002428/00-54
Recurso nº : 132.330
Acórdão nº : 203-11.493

desgaste em função de ação exercida diretamente sobre o produto fabricado não se incluem na base de cálculo do crédito presumido.

Os bens que integram o ativo imobilizado não são considerados insumos para fins de cálculo do crédito presumido.

Não são admitidos como insumos – para fins de apuração do benefício – os gastos com itens não utilizados nas unidades de industrialização.

METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO CRÉDITO

A apuração do crédito presumido deve ser efetuada a partir dos insumos efetivamente empregados na fabricação de produtos exportados.

O crédito presumido deve ser efetuado a partir dos insumos efetivamente empregados na fabricação de produtos exportados.

O crédito presumido será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar a constitucionalidade e legitimidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo ou Executivo.

CORREÇÃO MONETÁRIA.

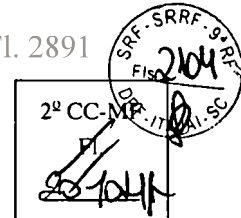
Não existe previsão legal para a correção monetária de valores relativos a ressarcimento de crédito presumido de IPI.”

Cientificada da decisão supra a contribuinte apresenta tempestivamente recurso voluntário dirigido a este Colegiado reiterando suas razões já apresentadas nas peças anteriores.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10909.002428/00-54
Recurso nº : 132.330
Acórdão nº : 203-11.493

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR

VALDEMAR LUDVIG

O Recurso é tempestivo e preenche todos os demais requisitos exigidos para sua admissibilidade, estando, portanto, apto a ser conhecido.

Dentre as glosas realizadas pela fiscalização e que ainda permanecem contestadas pela recorrente, destacamos o consumo de energia elétrica, bem como o ICMS, incidente sobre este consumo, aquisições de pessoas físicas e cooperativas, aquisição de insumos utilizados por terceirizados na produção de aves e suínos para o abate e insumos utilizados nas fábricas de ração.

No que se refere ao consumo de energia elétrica, sempre mantive o entendimento de se tratar de produto intermediário de extrema importância em qualquer processo produtivo, e como tal sua inclusão no cálculo do crédito presumido estabelecido pela lei nº 9.363/96 seria óbvio, mas, tendo em vista jurisprudência já consolidada nesta Câmara em sentido contrário, com a qual me curvo, e como tal nego provimento.

Quanto aos demais insumos, na esteira de decisões já emanadas deste Colegiado, bem como da jurisprudência prevalente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, entendo estar com a razão a recorrente.

Ao editar a MP nº 948, que precedeu a Lei nº 9.363/96, o Ministro de Estado da Fazenda assim esclareceu em sua Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995:

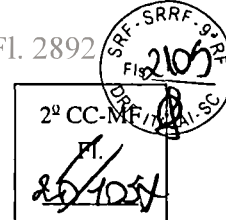
"A Medida Provisória, de 21 de fevereiro de 1995, dispôs sobre a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos. Em seu elemento motriz, a proposta em comento dispunha que sobredita desoneração deveria ser feita mediante ressarcimento em dinheiro desses encargos do exportador nacional.

2. Sendo as contribuições COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponda não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim às duas etapas antecedentes, o que revela que a alíquota a ser aplicada deve ser elevada para 5,37%, atenuando ainda mais a carga tributária incidente sobre os produtos exportados, e se revelando compatível com a necessidade de ajuste fiscal."

Quanto às aquisições de pessoas físicas e cooperativas, em que pese adotar posição vencida nesta Corte, alio-me ao predominante na Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que a base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, referidos no art. 1º da Lei nº 9.363/96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a valor total e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas SRF nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363/96, ao estabelecerem que o



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10909.002428/00-54
Recurso nº : 132.330
Acórdão nº : 203-11.493

crédito presumido do IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições ao PIS/PASEP e COFINS (IN SRF nº 23/97), bem como as matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN SRF nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as instruções normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.

Quanto aos insumos utilizados no processo de criação da matéria-prima (aves e suínos), tanto os aplicados em matrizes (ativo imobilizado), como os aplicados na formação (cria e recria) desta matéria-prima, devem ser aqui considerados, porque passam a integrar o produto acabado.

O fato deste processo (cria e recria de aves e suínos) não ser considerado como industrialização, como entende o Fisco, não vem ao caso no momento, pois se trata de um processo primário (natural) de formação da matéria-prima que será industrializada.

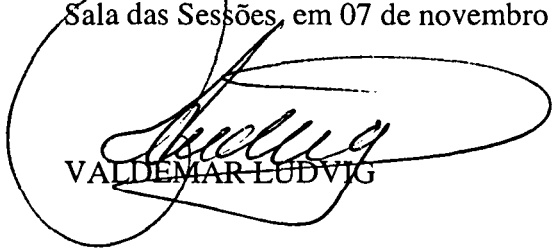
Quanto à majoração do percentual de 5,37% para 7,43%, não há como acatar as pretensões da recorrente, tendo em vista a falta de previsão legal que ampare tal situação.

No que se refere a atualização do crédito pela taxa SELIC, aqui, também, acompanho a corrente majoritária da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de reconhecer seu direito.

Face ao acima exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para: dar provimento às aquisições de pessoas físicas e cooperativas, aos insumos utilizados na produção da matéria prima (cria e recria de aves e suínos) bem como nas fábricas de rações, e correção dos créditos pela taxa SELIC, e negar provimento quanto aos dispêndios com energia elétrica e a alteração do percentual de 5,37% para 7,43%.

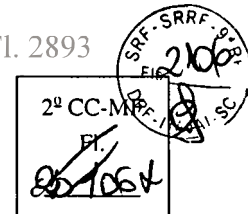
É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2006.


VALDEMAR LUDVIG



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10909.002428/00-54
Recurso nº : 132.330
Acórdão nº : 203-11.493

VOTO DA CONSELHEIRA SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA
RELATORA-DESIGNADA

Relativamente à composição da base de cálculo do crédito presumido do IPI, divirjo do Ilustre Relator quanto às aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem de pessoas físicas e de cooperativas, de produto **in natura** para mera revenda ao exterior e também quanto às aquisições de ração destinada à criação de animais, bem como de insumos para a fabricação de ração.

Passo então a tecer considerações que conduzem meu voto divergente do adotado pelo Conselheiro Relator.

Aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas

Na apreciação dessa matéria, importa considerar que o crédito presumido do IPI foi instituído, em virtude da incidência que, no jargão técnico, se diz “em cascata”, na cadeia produtiva, do PIS e da Cofins, com o escopo de ressarcir as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais dos valores dessas contribuições pagos pelos fornecedores de seus insumos, para desonerar o produto exportado. Destarte, esse benefício fiscal constituiria verdadeira recuperação de custo tributário ocorrido nos elos anteriores da cadeia produtiva e embutido no custo das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem.

Assim sendo, é correto afirmar que o legislador, ao instituir o benefício, partiu do pressuposto de que os fornecedores de insumos das empresas produtoras e exportadoras teriam efetuado o pagamento do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita de vendas para essas empresas ou, dito de outro modo, em relação a essas contribuições, esses fornecedores seriam delas contribuintes.

Todavia, o ato legal constitutivo do direito ao crédito presumido do IPI, com efeito, não dispôs expressamente sobre essa qualificação do fornecedor de insumos, limitando-se a fazer restrição às aquisições de insumos no mercado interno. É o que depreende-se dos arts. 1º e 2º da precitada Lei no. 9.363, de 1996, que estabelecem, *ipsis litteris*:

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.

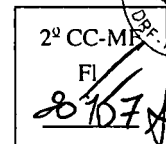
(...)

Ar. 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.

(...)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10909.002428/00-54
Recurso nº : 132.330
Acórdão nº : 203-11.493

(Grifou-se)

Ocorre, porém, que não se pode olvidar que, aliado ao objetivo de tornar os produtos brasileiros mais competitivos no mercado estrangeiro, o crédito presumido de IPI visa exclusivamente à recuperação de contribuições específicas pagas ao longo da cadeia produtiva do produto exportado e certo é que tais contribuições não repercutiram, do ponto de vista jurídico, em operações realizadas com pessoas físicas.

Dessa forma, creio não ser a mais adequada a interpretação isolada dos dispositivos que tratam do valor das aquisições para deles inferir a inexistência de restrição quanto à qualificação do fornecedor dos insumos. Impõe-se então o exame de todo o texto legal, para uma interpretação lógico-sistemática, que conduz à conclusão de que o legislador deixou insculpido, em dispositivos esparsos, o pressuposto de que as aquisições de insumos, para compor a base de cálculo do crédito presumido, deveriam ser feitas de fornecedores contribuintes do PIS e da Cofins e não alcançados por normas isentivas.

Nesse ponto, destaque-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) procedeu a minudente análise do diploma legal em tela, fazendo dele emergir a necessária incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas auferidas pelo fornecedor do insumo, com vista à inclusão, pela empresa produtora e exportadora, do valor desses insumos por ela adquiridos no cômputo da base de cálculo do crédito presumido. Cabe então transcrever excertos do Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002:

(...)

18. Ora, se o produtor/exportador pudesse incluir na base de cálculo do crédito presumido o valor de todo e qualquer insumo, mesmo não sendo o fornecedor contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS, ao argumento de que teria, de qualquer modo, havido a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva, o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, restaria sem sentido.

19. Ou seja, qualquer insumo, e não apenas aquele sujeito à 'incidência' do PIS/PASEP e da COFINS, poderia ser incluído na base de cálculo do crédito presumido, pois sempre se poderia alegar a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva.

20. Para que seja possível atribuir um sentido lógico à expressão utilizada pelo legislador ('ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições'), pode-se apenas concluir que a lei se referiu, exclusivamente, aos insumos adquiridos de fornecedores que pagaram o PIS/PASEP e a COFINS, ou seja, oneraram os insumos com o repasse desses tributos.

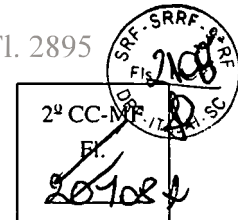
21. Quando o PIS/PASEP e a COFINS oneram de forma indireta o produto final, isto significa que os tributos não 'incidiram' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (o fornecedor não é contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS), mas nos produtos anteriores, que compõem este insumo. Ocorre que o legislador prevê, textualmente, que serão ressarcidas as contribuições "incidentes" sobre o insumo adquirido pelo produtor/exportador, e não sobre as aquisições de terceiros, que ocorreram em fases anteriores da cadeia produtiva.

(...)

23. Assim, a condição legalmente disposta para que o produtor/exportador possa adicionar o valor do insumo à base de cálculo do crédito presumido, é a exigência de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10909.002428/00-54
Recurso nº : 132.330
Acórdão nº : 203-11.493

tributos ao fornecedor do insumo. Sem que tal condição seja cumprida, é inadmissível, ao contribuinte, benefício do crédito presumido.

24. Prova inequívoca de que o legislador condicionou a fruição do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor do insumo é depreendida da leitura do artigo 5º da Lei nº 9.363, de 1996, in verbis:

'Art. 5º A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente'.

25. Ou seja, o tributo pago pelo fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido, que for restituído ou compensado mediante crédito, será abatido do crédito presumido respectivo.

26. Como o crédito presumido é um ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, pagos pelo fornecedor do insumo, o legislador determina, ao produtor/exportador, que estorne, do crédito presumido, o valor já restituído.

27. O art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, determina que apenas os tributos 'incidentes' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (e não pelo seu fornecedor) podem ser ressarcidos. Conforme o art. 5º, caso estes tributos já tenham sido restituídos ao fornecedor dos insumos (o que significa, na prática, que ele não os pagou), tais valores serão abatidos do crédito presumido.

28. Esta interpretação lógica é confirmada por todos os demais dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996. De fato, em outras passagens da Lei, percebe-se que o legislador previu formas de controle administrativo do crédito presumido, estipulando ao seu beneficiário uma série de obrigações acessórias, que ele não conseguiria cumprir caso o fornecedor do insumo não fosse pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. Como exemplo, reproduz-se o art. 3º da multicitada Lei nº 9.363, de 1996:

'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' (Grifos não constantes do original).

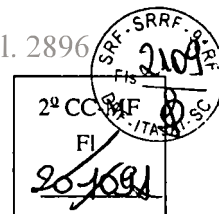
29. Ora, como dar efetividade ao disposto acima, quando o produtor/exportador adquirir insumo de pessoa física, que não é obrigada a emitir nota fiscal e nem paga o PIS/PASEP e a COFINS? Por outro lado, como aferir o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, que não estão obrigados a manter escrituração contábil?

30. Toda a Lei nº 9.363, de 1996, está direcionada, única e exclusivamente, à hipótese de concessão do crédito presumido quando o fornecedor do insumo é pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. A lógica das suas prescrições milita sempre nesse sentido. Não há qualquer disposição que regule ou preveja, sequer tacitamente, o ressarcimento nas hipóteses em que o fornecedor do insumo não pagou o PIS/PASEP ou a COFINS.

31. Em suma, a Lei nº 9.363, de 1996, criou um sistema de concessão e controle do crédito presumido de IPI, cuja premissa é que o fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do incentivo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10909.002428/00-54
Recurso nº : 132.330
Acórdão nº : 203-11.493

(...)

46. Em face do exposto, impõe-se a seguinte conclusão: o crédito presumido, de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições instituídas pelas Leis Complementares nº 7 e nº 8, de 1970, e nº 70, de 199.

Note-se que, mesmo da interpretação isolada do art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, pode-se extrair, conforme itens 20 e 21 do Parecer supracitado, a conclusão de que a restrição de que o fornecedor dos insumos seja contribuinte do PIS e da Cofins está contida no texto legal. Basta que se focalize a questão da incidência tributária assim estampada no referido art. 1º:

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.

(...)

Essa questão da incidência foi muito bem detalhada em voto vencedor proferido pelo Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, nesta Terceira Câmara do Segundo conselho de Contribuintes, que integra o Acórdão no. 203-09.899, de 1º de dezembro de 2004, do qual, para fundamentar meu voto, transcrevo os seguintes trechos:

(...)

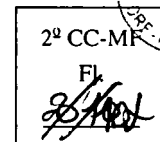
Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, a base de cálculo do crédito presumido é igual ao valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conceituados segundo a legislação do IPI, multiplicado pelo percentual correspondente à relação entre a receita 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 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", enquanto o art. 2º da IN SRF nº 103/97 informa, expressamente, que "As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido."

Referidas IN não inovaram com relação à Lei nº 9.363/96. Apenas explicitaram a melhor interpretação do texto da Lei, cujo caput do 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10909.002428/00-54
Recurso nº : 132.330
Acórdão nº : 203-11.493

*podem ser incluídos no cálculo do crédito presumido. A interpretação da recorrente, que dá ênfase à expressão **valor total**, empregada no art. 2º, e esquece a referência expressa ao art. 1º, não me parece a mais razoável. O mais correto é ler os dois artigos em conjunto, para extrair deles a seguinte norma: valor total dos insumos sobre os quais há incidência do PIS e COFINS.*

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 consequente 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.

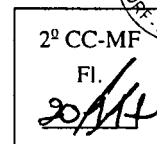
Na trajetória dessa repercussão, haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir o ônus sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus, suportando, definitivamente, cada uma delas, uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela, 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.

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10909.002428/00-54
Recurso nº : 132.330
Acórdão nº : 203-11.493

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, como cooperativas, o crédito presumido não é devido.

No caso das cooperativas, cabe destacar que em todo o período deste processo, relativo ao ano de 1998, tais pessoas jurídicas estavam isentas do PIS e COFINS, com relação aos atos cooperados. Somente o art. 66 da Lei nº 9.430/96 é que determinou, com efeitos a partir de 01/01/97, o fim da isenção referente às duas contribuições, para as cooperativas que se dedicam a vendas em comum, referidas no art. 82 da Lei nº 5.764/71. Depois nova alteração sobreveio com o 69 da Lei nº 9.532/97, segundo o qual a partir de 01/01/98 as cooperativas de consumo passaram a sujeitar-se às mesmas regras de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Finalmente, com relação às cooperativas em geral novo tratamento foi determinado para o PIS e a COFINS pela MP nº 1.858-6, de 29/06/2001, atual MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, com efeitos a partir de 30/06/99. Em vez da isenção como regra geral passaram a ser excluídas da base de cálculo das duas contribuições valores específicos, discriminados no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001.

Assim, considerando que 3º trimestre de 1998 a isenção era a regra geral, reputo correto o procedimento da fiscalização, no que excluiu da base de cálculo do benefício às aquisições feitas a cooperativas.

(...)

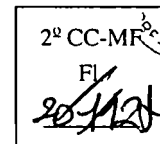
Produto in natura para revenda ao exterior

Relativamente às glosas, na base de cálculo do crédito presumido, das aquisições de insumos para mera revenda ao exterior, sem submetê-los a processo de industrialização, não comungo o entendimento defendido pelo Ilustre Relator, pois, nessas condições, o “insumo” adquirido não é matéria-prima, produto intermediário, tampouco material de embalagem, não estando, pois alcançado pelo texto legal, que prescreve, no art. 2º da Lei nº 9.363, de 1996:

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10909.002428/00-54
Recurso nº : 132.330
Acórdão nº : 203-11.493

relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

(...)

(Grifou-se)

Tampouco, trata-se de insumo que seja consumido ou danificado, em contato físico com o produto final, no processo produtivo, nos termos do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, visto que tais “insumos” sequer participam desse processo, sendo destinados ao exterior sem sofrer operação de industrialização de que resulte produto inserto no campo de incidência do IPI, conforme arts. 2º e 4º, do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 - Regulamento do IPI (Ripi/98).

Ração utilizada na cria e recria de aves e suínos e insumos utilizados na produção de ração

De início, esclareça-se que está-se tratando do crédito presumido do IPI conferido às pessoas jurídicas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais como ressarcimento da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996. Não obstante, por força do art. 3º, parágrafo único, do referido diploma legal, para determinação da base de cálculo do referido crédito, há de se utilizar dos conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem contidos na legislação do IPI.

Ora, para se caracterizar um insumo como matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, é necessário saber qual é o produto final obtido e como é o processo produtivo desse produto.

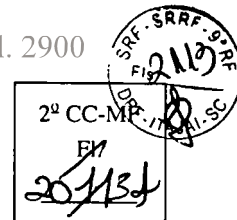
Na hipótese em exame, os produtos da recorrente são derivados de carne de aves e de suínos. Então, parece-me evidente que, na produção de derivado de carne de ave e de suíno, carnes de aves e suínos constituem matéria-prima e, não obstante a recorrente se dedique também à cria e à recria de sua matéria-prima, as rações utilizadas nessa cria e recria, bem como materiais utilizados na produção dessas rações, estão diretamente relacionadas com o seu produto final. Com efeito, esses materiais fazem parte de processo que antecede o processo produtivo do produto final, qual seja, o processo de obtenção da matéria-prima da recorrente e, uma vez que essa matéria-prima é não tributada (NT) pelo IPI, de acordo com o art. 2º, parágrafo único, do Ripi/98, e também do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – Regulamento do IPI (Ripi/02), tal processo sequer pode ser caracterizado como industrialização, pois o produto dele obtido está fora do campo de incidência do IPI.

Assim, estando fora do campo de incidência do IPI, é incabível a aplicação da legislação concernente a esse imposto, afastando-se, pois, a simples possibilidade de se referir aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem dessa legislação para se caracterizar qualquer insumo que seja utilizado nesse processo de obtenção das aves e suínos para o processo produtivo dos derivados de carnes em questão.

Note-se ainda que, para as rações e materiais utilizados na produção delas, ademais de não ser cabível a aplicação do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, pelas mesmas razões porque se afasta a legislação do IPI, não se está diante de insumos que guardem



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



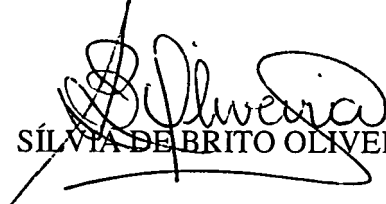
Processo nº : 10909.002428/00-54
Recurso nº : 132.330
Acórdão nº : 203-11.493

semelhança com a matéria-prima, conforme exige o mencionado Parecer, de que extrai-se o seguinte excerto:

(..) 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.

Pelas razões expostas, **voto pelo parcial provimento do recurso** para manter a exclusão do valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas que não sofram a incidência dessas contribuições da base de cálculo do crédito presumido do IPI e **voto por negar provimento ao recurso** quanto às aquisições de insumos para mera revenda ao exterior, bem como de ração utilizada na cria e recria de aves e suínos e de produtos utilizados na produção de ração.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2006.


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA