



Processo nº : 10925.000722/2005-17

Recurso nº : 137.353

Acórdão nº : 204-02.392

Recorrente : SADIA S/A

Recorrida : DRJ em Porto Alegre-RS

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE BASE DE CÁLCULO.
INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES.
PESSOAS FÍSICAS. Excluem-se da base de cálculo do
crédito presumido do IPI as aquisições de insumos que
não sofreram incidência das contribuições ao PIS e à
Cofins no fornecimento ao produtor-exportador.

BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE
NÃO CONTRIBUINTES COOPERATIVAS. A partir da
revogação da isenção deferida às cooperativas de
produção, em relação às contribuições ao PIS e à Cofins, é
legítima a inclusão das aquisições a essas entidades na
base de cálculo do crédito presumido instituído pela Lei nº
9.363/96.

BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE
NÃO CONTRIBUINTES COOPERATIVAS. DESPESAS
HAVIDAS COM PRODUTOS QUE NÃO ATENDEM À
DEFINIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO
INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE
EMBALAGEM DA LEGISLAÇÃO DO IPI. Somente
podem ser incluídas na base de cálculo do crédito
presumido as aquisições de matéria-prima, de produto
intermediário ou de material de embalagem. Nos termos
da legislação do IPI, somente se enquadram nessa
condição aqueles produtos que, não sendo bens do ativo
permanente, sejam aplicados no processo produtivo e que
se consumam em decorrência de contato físico direto com
o bem em elaboração.

IPI. RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. O ressarcimento
é uma espécie do gênero restituição, conforme já decidido
por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão
CSRF/02.0.708), pelo que deve ser aplicado o disposto no
art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, aplicando-se a Taxa Selic
a partir do protocolo do pedido.

Recurso provido em parte.

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



Processo nº : 10925.000722/2005-17
Recurso nº : 137.353
Acórdão nº : 204-02.392

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito ao crédito em relação às aquisições de cooperativas e a incidência da Taxa Selic a partir do protocolo do pedido.** Vencidos os Conselheiros Nayra Bastos Manatta e Henrique Pinheiro Torres que negavam provimento ao recurso, Jorge Freire quanto às Cooperativas, Júlio César Alves Ramos (Relator) quanto à Taxa Selic, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan e Flávio de Sá Munhoz quanto às aquisições de pessoas físicas. Designado o Conselheiro Flávio de Sá Munhoz para redigir o voto quanto à Taxa Selic.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2007.

Henrique Pinheiro Torres
Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Flávio de Sá Munhoz
Flávio de Sá Munhoz
Relator-Designado

Participou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro Aírton Adelar Hack.



Processo nº : 10925.000722/2005-17
Recurso nº : 137.353
Acórdão nº : 204-02.392

Recorrente : SADIA S/A

RELATÓRIO

Versa o processo acima declarações de compensação (fls. 01 a 08) de débitos tributários da empresa com crédito fiscal no montante de R\$ 13.705.032,83, proveniente do benefício instituído pela Lei nº 9.363/96 relativo ao terceiro trimestre de 2003. As compensações declaradas foram homologadas pela DRJ em Porto Alegre - RS até o limite do direito reconhecido à empresa, em virtude da glosa de parte do crédito fiscal por ela informado, o qual se viu reduzido a R\$ 7.711.798,94. Isto porque aquela instância julgou improcedente manifestação de inconformidade da empresa contra o despacho decisório proferido pela DRF de origem que glosara as seguintes parcelas do benefício:

1. aquisições a cooperativas, no montante total de R\$ 100.158.446,40, e a pessoas físicas em montante de R\$ 135.670.597,14;
2. aquisições de peças para conservação de máquinas e equipamentos, limpeza e higiene pessoal, combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, uniformes e equipamentos, no montante de R\$ 47.508.655,49, sendo que, deste total, R\$ 27.211.025,51 se referem à energia elétrica; e
3. compras para comercialização, no valor de R\$ 16.749.029,43, e aquisição de serviço de transporte, no montante de R\$ 88.704.676,78.

Contra essa decisão recorre a empresa lastreando-se sempre em decisões desta Casa e da Câmara Superior de Recurso Fiscais apontados como “paradigmas”. Quanto ao primeiro objeto de glosa – as aquisições a pessoas físicas e cooperativas – manejando o repetido argumento de que ainda que não tenha sido pago qualquer valor pelo vendedor imediato, estão embutidos no seu preço o PIS e a Cofins que forma cobrados deles quando adquiriram os seus próprios insumos. E especificamente no que diz respeito às cooperativas isto é reforçado pelo fato de que somente não se exigem as contribuições quando a produção vendida seja de cooperados.

Ataca ainda, e de maneira genérica, a glosa dos produtos tidos como não enquadrados no conceito de produto intermediário. Baseia-se no “paradigma” da Segunda Câmara deste Conselho que reconheceu bastar àquela caracterização o consumo no processo produtivo, o que, à larga, restou comprovado em relação a todos os itens objeto de glosa pela fiscalização. Deteve-se mais especificamente nos vestuários e equipamentos de proteção individual, fazendo juntar resposta da Divisão de Inspeção de Produtos de Origem Animal do Ministério da Agricultura a consulta sua, que afirma serem os mesmos indispensáveis ao desenvolvimento lícito – no que pertine à legislação sanitária - da atividade da empresa. Ainda segundo os termos desta resposta tais equipamentos têm a função de “...proteger a saúde dos mesmos [operários] contra umidade, vapores, calor ou frio, fezes, produtos químicos, etc, como também impedir contaminações aos produtos manipulados”.

O recurso pugna ainda pela incidência da taxa Selic em defesa do que limita-se a colacionar decisão da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais na qual se equipara o resarcimento à restituição.

É o relatório.

11 3
[Assinatura]



Processo nº : 10925.000722/2005-17
Recurso nº : 137.353
Acórdão nº : 204-02.392

**VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS**

O recurso é tempestivo, pois, científica em 24/10/2006 (fl. 179), a empresa o apresentou em 22/11/2006, consoante carimbo à fl. 181. Tratando-se de resarcimento, é desnecessário arrolamento de bens. Por isso, cumpridos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso.

Antes de passar ao exame de mérito, cumpre balisar a matéria trazida a esta Casa. Isto porque a empresa optou por fazer alegações genéricas quanto aos itens glosados sob a alegação de não serem produtos intermediários. Como se apontou no relatório, a fiscalização englobou aqui diversas mercadorias adquiridas, nem todas similares em essência, glosando-as pelo valor total; destacou apenas o valor da energia elétrica.

Incluiu também a fiscalização item específico não abordado pela empresa em seu recurso. Refiro-me às aquisições de mercadorias destinadas à comercialização e de serviços de transporte (fretes pagos). Não havendo qualquer referência a eles, há de ser entendido que a empresa se conformou com tais glosas. E por se tratar de direito disponível, descabe pronunciamento desta Câmara sobre a matéria, que se torna definitiva no âmbito administrativo.

Destarte, a inconformidade manifestada se atém à glosa das aquisições a pessoas físicas e cooperativas, à exclusão de qualquer item que seja consumido no processo produtivo entendido tal consumo como a única condição legal para enquadramento como produto intermediário, e à negativa de incidir a taxa Selic sobre o montante original do benefício. Sobre este último ponto, deve-se destacar que o recurso não veicula, sequer como pleito alternativo, a incidência a partir da data do protocolo do PerDcomp como tem sido deferido por esta Câmara.

Examinemos cada item separadamente.

1. AQUISIÇÕES A PESSOAS FÍSICAS

As aquisições a pessoas físicas já suscitaram acalorados debates nesta Câmara, tendo prevalecido a opinião, à qual me filio, de que não se pode acolhê-las. Como bom resumo das suas fundamentações, permito-me transcrever, com a devida licença do autor, elucidativo voto do Presidente desta Câmara, Dr. Henrique Pinheiro Torres, proferidas no voto do Recurso Voluntário nº 122.347, com a ressalva da parte relativa a cooperativas que serão objeto de abordagem separada.

“ (...) o Fisco, dando cumprimento ao disposto na Portaria MF nº 129/95, exclui do cálculo do crédito presumido de IPI para resarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS incidentes nas 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 resarcimento, por ser presumido, alcança também as aquisições de não contribuintes de tais contribuições sociais.

Essa matéria, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição do Receita Federal, ora a do sujeito passivo, dependendo da composição do colegiado.

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

4



Processo nº : 10925.000722/2005-17
Recurso nº : 137.353
Acórdão nº : 204-02.392

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 nº 202-12.551 onde o então conselheiro e presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Marcos Vinícius Neder de Lima, enfrentou minuciosamente essa matéria:

O incentivo em questão constitui-se num crédito fiscal concedido pela Fazenda Nacional em função do valor das aquisições de insumos aplicados em produtos exportados. Tem origem na carga tributária que onera os produtos exportados e tem por finalidade permitir maior competitividade desses produtos no mercado externo.

Trata-se, portanto, de norma de natureza incentivadora, em que a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular.

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

No dizer do mestre Carlos 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. 1º da MP nº 948/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.363/96. Ou seja, as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem devem ser feitas no mercado interno, utilizadas no processo produtivo e o beneficiário deve ser, simultaneamente, produtor e exportador. Vejamos o que disse o referido artigo:

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

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



Processo nº : 10925.000722/2005-17
Recurso nº : 137.353
Acórdão nº : 204-02.392

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 resarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa nº 114/88²).

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 saturadas 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*

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:

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

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, 3º, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.



Processo nº : 10925.000722/2005-17
Recurso nº : 137.353
Acórdão nº : 204-02.392

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 sofreram a incidência de contribuição, não há como haver o ressarcimento previsto na norma.

Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de COFINS, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o ressarcimento de contribuições "incidentes" sobre aquisições de terceiros que compõem a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e exportador previstas no artigo 1º.

O contra-senso aparente dessa afirmação, se cotejada com a finalidade do incentivo de desonerar o valor dos produtos exportados de tributos sobre ele incidentes, resolve-se em função da opção do legislador pela facilidade de controle e praticidade do incentivo.

Sabidamente, instituir uma sistemática que permitisse o crédito de todo o valor dos tributos, que, direta ou indiretamente, houvesse onerado o produto exportado, é tarefa complexa e de muito difícil controle. Basta lembrar as inúmeras imposições tributárias que incidem sobre o valor dos serviços contratados e sobre a aquisição de equipamentos necessários ao processo industrial, além das diversas taxas a título de contraprestação de serviço cobradas pelos entes da Federação que, somadas àquelas incidentes sobre folha de pagamento, oneram expressivamente a empresa industrial.

O escopo da lei, partindo de tais premissas, foi o de instituir, a título de estímulo fiscal, um incentivo consubstanciado num crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. É certo que esse crédito não tem por objetivo ressarcir todos os tributos que incidem na cadeia de produção da mercadoria, até por impossibilidade prática. Todavia, chega a desonerar o contribuinte da parcela mais significativa da carga tributária incidente sobre o produto exportado.

A opção do legislador por essa determinada sistemática de apuração do incentivo às exportações decorre da contraposição de dois valores igualmente relevantes. O primeiro cuida da obtenção do bem-estar social e/ou desenvolvimento nacional através do cumprimento das metas econômicas de exportação fixadas pelo Estado. O outro decorre da necessidade de coibir desvios de recursos públicos e de garantir a efetiva aplicação dos incentivos na finalidade perseguida pela regra de Direito. O Estado tem de dispor de meios de verificação que evitem a utilização do benefício fiscal apenas para fugir ao pagamento do tributo devido.

Dai o legislador buscou atingir tais objetivos de política econômica, sem inviabilizar o indispensável exame da legitimidade dos créditos pela Fazenda. Ocorre que, para pessoa física, não há obrigatoriedade de manter escrituração fiscal, nem de registrar suas operações mercantis em livros fiscais ou de emitir os documentos fiscais respectivos. A comprovação das operações envolvendo a compra de produtos, nessas condições, é de difícil realização. Assim, a exclusão dessas aquisições no cômputo do incentivo tem por finalidade tornar factível o controle do incentivo.

Nesse sentido, a Lei nº 9.363/96 dispõe, em seu artigo 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a incidência do PIS e da COFINS, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor/exportador.



Processo nº : 10925.000722/2005-17
Recurso nº : 137.353
Acórdão nº : 204-02.392

A vinculação da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que somente as aquisições de insumos, que sofreram a incidência direta das contribuições, é que devem ser consideradas. A negação dessa premissa tornaria supérflua tal disposição legal, contrariando o princípio elementar do direito, segundo o qual não existem palavras inúteis na lei.

Reforça tal entendimento o fato de o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.

Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo, na hipótese em que a contribuição foi paga pelo fornecedor e restituída a seguir, resta claro que o legislador optou por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa. Pensar de outra forma levaria ao seguinte tratamento desigual: o legislador consideraria no incentivo o valor dos insumos adquiridos de fornecedor que não pagou a contribuição e negaria o mesmo incentivo quando houve o pagamento da contribuição e a posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria o direito ao incentivo sem que houvesse ônus do pagamento da contribuição e na outra não.

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

E, 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 hipótese 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,

⁷ In Teoria Geral do Direito Tributário, 3º, 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



Processo nº : 10925.000722/2005-17
Recurso nº : 137.353
Acórdão nº : 204-02.392

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 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.”

Para finalizar este tópico deve ser salientado, mais uma vez, que as decisões singulares dos Tribunais Superiores em que não figure como parte a recorrente não têm efeito vinculante dos julgadores administrativos, a teor do que dispõe o Decreto nº 2.346/97. Destarte, a citação de decisões do STJ e do STF tem apenas o efeito de subsidiar o julgador administrativo na formação de sua livre convicção pelo brilho e profundo conhecer jurídico que, em regra, demonstram os seus prolatores. Mas em regra não é com exclusividade e, no caso concreto, não nos parece que tenham laborado em melhor teor do que as considerações já acima elencadas.

2. AQUISIÇÕES A COOPERATIVAS

Embora sejam comumente tratadas em conjunto com as pessoas físicas, como no caso presente, entendo que as aquisições a cooperativas não se equiparam àquelas para efeito de sua inclusão no benefício ora em lide. A abordagem conjunta visa a repelir o argumento, mais uma vez repetido, de que o incentivo alcançaria todas as etapas anteriores da cadeia produtiva, mesmo que na última não haja exigibilidade das contribuições. Partilho esse entendimento.

Divirjo, porém, quando se assume que as cooperativas não tenham, por lei, que recolher as contribuições que aqui se busca ressarcir. Note-se que não se está tratando de inclusão no campo de incidência, pois, a rigor, fora do campo de incidência elas nunca estiveram.

O que se passa é que elas possuíam uma disciplina específica, que consistia, em suma, na exigibilidade apenas sobre a comercialização de bens que não fossem recebidos de seus cooperados. E em decorrência, como regra, não tinham que recolher aquelas contribuições, uma vez que a comercialização de bens recebidos de não cooperados era, ou deveria ser, a exceção.

9



Processo nº : 10925.000722/2005-17
Recurso nº : 137.353
Acórdão nº : 204-02.392

Destarte, enquanto prevaleceu aquela sistemática específica de tributação, seria aceitável, ainda que, a rigor, imprecisa, a glosa da parcela das aquisições efetuadas a cooperativas.

Ocorre que aquele tratamento diferenciado veio a sofrer profunda alteração a partir do ano de 1999, no qual se revogou a isenção da Cofins das cooperativas de produção, mesmo em relação à receita obtida com a venda de produtos recebidos de seus associados.

Desde então, passaram elas a apenas poder abater, como dedução daquela receita total, o **valor repassado** aos cooperados pelos bens entregues. Há outras deduções, mas no que interessa ao crédito presumido o relevante é que mesmo em relação às suas operações rotineiras as cooperativas terão de recolher a Cofins sempre que o valor obtido com a venda dos produtos difira daquele que ela repassa aos seus associados, situação, esta sim, rotineira e que justificou a revogação da isenção deferida pela Lei Complementar nº 70/91.

Com isso, entendo que resta sem qualquer justificativa a glosa daquelas aquisições: sob a alegação de que não incidiam as contribuições nunca se pôde; sob o argumento de que não tinham, rotineiramente, que pagar, também não se pode mais.

Com essas considerações, entendo que a partir de novembro de 1999, quando entra em vigor a revogação de isenção da Cofins deferida às cooperativas pelo art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, há de ser acolhida a inclusão na base de cálculo do benefício instituído pela Lei nº 9.363/96 das aquisições a cooperativas de produção. No presente caso, as aquisições ocorreram no segundo trimestre de 2003, pelo que há de ser dado provimento ao recurso quanto a este item.

3. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS QUE NÃO SE ENQUADREM NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO SEGUNDO A LEGISLAÇÃO DO IPI

O que está em discussão aqui é a correta interpretação do conceito de produto intermediário para efeito de aceitação da compra de um dado produto estar incluída na base de cálculo do crédito presumido. E nessa interpretação exatamente têm residido as maiores polêmicas entre fisco e contribuinte.

Há de se começar pela reprodução do art. 3º da Lei nº 9.363/96, base de toda a pendenga:

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.

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.

Portanto, às escâncaras, a lei criadora do benefício remete a outras legislações quando se trata de utilizar conceitos que ela própria não veicula. Assim, para estabelecer o valor das aquisições deve ser utilizada a legislação das próprias contribuições. Já no que tange aos conceitos de matérias-primas, produto intermediário e material de embalagem remete à legislação do IPI. Relembre-se, mesmo que sob o risco de ser enfadonho, que é o art. 1º da mesma Lei que define que o benefício somente atinge aquele trio:



Processo nº : 10925.000722/2005-17
Recurso nº : 137.353
Acórdão nº : 204-02.392

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento 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.

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.

Da conjunção dos dois dispositivos resulta cristalino que se tem de recorrer à legislação do IPI. Por suposto, começar com a Lei nº 4.502/64, base legal original daquele tributo.

É cediço que o seu art. 25, aplicando o princípio da não-cumulatividade ao IPI, definiu a compensação do imposto que já houvesse incidido sobre os produtos nele entrados, atribuindo ao regulamento as definições e regras necessárias. Assim, os diversos decretos baixados como regulamentos do IPI, cumprindo aquela atribuição, vieram definindo aquela compensação aos bens que se consumiam **direta e imediatamente** no processo produtivo. Isto já afastava a incidência de créditos em relação a bens do ativo permanente, vez que não se consomem imediatamente mas apenas em prazo razoavelmente longo.

Entretanto, a partir do regulamento baixado no ano de 1979, deixou-se de adotar a expressão “direta e imediatamente” na definição de produtos intermediários. Isso motivou a edição, pela Coordenação do Sistema de Tributação da SRF, do Parecer Normativo nº 65/79, que definiu que o consumo de que falava o regulamento era apenas aquele que decorresse de um contato físico com o produto em elaboração. Isso afastava a aplicação do conceito a uma série de itens que se poderiam enquadrar na definição do regulamento, com destaque para a energia elétrica e os combustíveis empregados no processo produtivo. Sendo, todavia, enquadrados pela legislação do IPI como produtos NT, a energia elétrica e os combustíveis não geraram historicamente grandes demandas, dado que sempre se entendeu que tais produtos não geram direito de créditos básicos do imposto.

A questão renasce com a edição da Lei nº 9.363/96, já que não se fala aqui de créditos básicos de IPI, mas do ressarcimento de contribuições que, sem sombra de dúvidas, incidem sobre a energia elétrica e os combustíveis empregados no processo produtivo e, portanto, oneram o preço final a ser cobrado pelo produtor-exportador.

Entendo, e assim tenho votado, que a solução do impasse deve ser buscada diretamente na disposição do art. 96 do CTN:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

O inciso I do art. 100 do mesmo código, por sua vez, inclui entre as normas complementares os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Isto posto, tenho convicção firmada de que mesmo no benefício em discussão é de rigor observar-se a interpretação contida no Parecer Normativo CST nº 65/79, norma complementar que é, integrante, pois, da expressão “legislação”, utilizada pela Lei nº 9.363/96, em seu art. 3º.

11



Processo nº : 10925.000722/2005-17
Recurso nº : 137.353
Acórdão nº : 204-02.392

Assim, somente se incluem na base de cálculo do benefício as aquisições de produtos que se integrem ao produto final (matérias-primas), não os integrem mas se desgastem em menos de um ano em decorrência de uma ação física sofrida por contato com o bem em elaboração (produtos intermediários) ou que sirvam ao acondicionamento do produto (material de embalagem). É mister ainda que sofram a incidência das contribuições que se busca ressarcir.

No caso concreto em discussão, foi glosado um amplo conjunto de bens adquiridos pela empresa e não se fixou exatamente em que aspecto eles não se subsumiam àquela definição. Pode-se depreender que uma parte seja classificável como ativo permanente e outra (caso dos combustíveis e da energia elétrica) por não entrarem em contato físico com o produto em elaboração.

Em seu recurso a empresa se limitou a apontar a incorreção de se adotar aquela disposição normativa para o estabelecimento do conceito de produto intermediário. Deteve-se mais amiúde apenas no conjunto de vestuário e equipamentos de proteção individual, mas não conseguiu demonstrar que de fato eles atendem ao conceito do Parecer Normativo. Tudo o que restou comprovado foi o que já se sabia, isto é, que eles são empregados no processo produtivo. Isto não foi controvertido. O que se precisava demonstrar era que se desgastavam em menos de um ano e em decorrência do contato físico com o produto.

Ainda que se possa presumir o segundo (o contato físico) não se pode presumir que o desgaste se dê em menos de um ano. E isto pelas próprias características daqueles equipamentos relatadas até mesmo na resposta do DIPOA à consulta formulada.

Deveria, por isso mesmo, ter sido comprovada pela empresa, o que ela sequer buscou, uma vez que pretendia afastar a aplicabilidade do Parecer Normativo.

Com essas considerações, também com relação a este item, no seu total, sou por negar provimento ao recurso interposto.

4. ADIÇÃO DE JUROS, CALCULADOS À TAXA SELIC

Resta, ao fim, o exame da admissibilidade do deferimento de juros calculados com base na taxa Selic sobre pedidos de ressarcimento. Sobre a matéria figuro na minoria, que a entende inaplicável mesmo a partir da data do protocolo do pedido. Reproduzo a seguir as minhas já vetustas considerações sobre a matéria.

Vale, porém, e ainda que de passagem, a observação de que não se pode confundir a aplicação da taxa de juros Selic com a figura da correção ou atualização monetária. Trata-se aquela de autêntica taxa de juros, que incorpora, além da expectativa de inflação, efetiva remuneração, de vez que aplicada, em sua origem, à remuneração dos títulos da dívida pública e apenas trazida ao mundo tributário por força, originalmente, da Lei nº 9.250/95. Assim sendo, não se pode admitir a tese de que sua aplicação independa de existência de norma legal, ao sabor do entendimento doutrinário pacificado de que “a correção monetária não constitui *plus*” mas apenas reposição do anterior poder aquisitivo do crédito. A taxa selic é, sim, *plus* e *plus* bastante alto, por sinal, como, aliás, reconhecem os mesmos contribuintes quando se trata de pagá-la nos recolhimentos em atraso.

Ocorre que sendo uma renumeração, que embute, mas extrapola, o que se poderia chamar de correção monetária (de vez que, enquanto forma de compensar a inflação, não mais existe, extinta que foi esta última “decretalmente”) a aplicação de juros ao ressarcimento



Processo nº : 10925.000722/2005-17
Recurso nº : 137.353
Acórdão nº : 204-02.392

constituiria, ao contrário, enriquecimento do sujeito passivo, que nada pagou indevidamente. Não é ele, portanto, credor da União, seja tributário seja não tributário.

Sobre este ponto vale um aprofundamento. Sabemos todos que o instituto da correção monetária, criado à época da ditadura militar, tinha por escopo preservar o valor de determinado crédito compensando-o pela inflação passada. Por outro lado, como taxa de juros prefixados que é, e disso não há dúvidas, o que a Selic embute é uma **expectativa** de inflação; ou seja, é a inflação que se espera que ocorrerá, não a que tenha eventualmente ocorrido e que se mede por um dos muitos índices disponíveis: IPC, INPC, IPCA etc. Como tal, pode se confirmar ou não. Pois bem, após o plano real não tem sido incomum, e recentemente tivemos novamente notícia disso, que se registrem deflações (o que nem por isso fez a Selic negativa). Será que os que advogam a incidência de correção monetária pretenderão, nesse caso, reduzir o montante a ressarcir? Ou, por coerência, considerarão que há enriquecimento sem causa do postulante ao ressarcimento?

Assim, não podemos concordar com o argumento, mais uma vez aqui aduzido, de que a aplicação aos casos de ressarcimento deva se fazer por analogia com a situação de restituição. E isto porque analogia só se aplica a situações análogas, e entre o ressarcimento e a restituição há a diferença básica de que na segunda houve um recolhimento, o recurso ingressou nos cofres públicos. Estando em poder do Estado este, no mínimo, pôde utilizar tais recursos para saldar seus compromissos evitando ter de se endividar e se obrigar a, na melhor das hipóteses, pagar a Selic aos que lhe fornecessem os recursos.

É, por isso, de todo justo que, aí sim por analogia, devolva ela àquele que lhe forneceu indevidamente tais recursos aquilo que ela indevidamente com eles ganhou (ou deixou de perder).

Nada semelhante se passa com a figura do ressarcimento. E ainda mais com a do ressarcimento do crédito presumido de IPI. Aqui não há recolhimento de nada indevido. O que há é uma disposição legal que, a título de incentivo, procura compensar o exportador com contribuições pagas ao longo da cadeia. Mas tais contribuições são de todo devidas.

Por isso, mais uma vez, e com toda convicção, voto por negar o direito à aplicação da taxa Selic nos casos de ressarcimento, seja ela aplicada ao montante original do crédito postulado, seja, qual índice de correção monetária que não é, aplicada a partir do protocolo do pedido.

Em resumo, é o meu voto pelo parcial provimento do recurso apenas para reconhecer o direito à inclusão no crédito presumido do IPI dos valores referentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nos estritos termos versados pelo Parecer Normativo CST nº 65/79, efetuadas às cooperativas.

É como voto.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2007.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS



Processo nº : 10925.000722/2005-17
Recurso nº : 137.353
Acórdão nº : 204-02.392

VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO
FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ

Tratam os presentes autos de pedido de ressarcimento de IPI. No que se refere à inclusão na base de cálculo do crédito presumido de IPI, dos valores relativos à insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, e correção monetária incidente sobre o valor cujo ressarcimento já foi deferido, divirjo do voto proferido pelo Relator.

A questão a ser enfrentada no julgamento do presente pedido é relativa à aplicabilidade da taxa Selic sobre o valor do IPI a ser ressarcido.

O ressarcimento é uma espécie do gênero restituição, conforme já decidido pela Eg. Segunda Turma da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF 02.0.708). Destarte, as regras atinentes à restituição também devem ser aplicadas ao ressarcimento.

Assim, incide a Taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido, a partir da data de protocolo do pedido de ressarcimento, em decorrência do que dispõe o art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95.

A aplicação de juros calculados à Taxa Selic é entendimento sedimentado na jurisprudência desta Eg. Segunda Turma da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se depreende do Acórdão CSRF/02-01.160, relatado pelo Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda. O voto proferido no referido processo é esclarecedor, pelo que são transcritos os seguintes trechos:

Concluindo, entendo, por derradeiro, ser devida a incidência da denominada Taxa SELIC a partir da efetivação do pedido de ressarcimento.

Com efeito, a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes firmou entendimento no sentido de que até o advento da Lei 9.250/95, ou até o exercício de 1995, inclusive, não obstante a inexistência de expressa disposição legal neste sentido, os créditos incentivados de IPI deveriam ser corrigidos monetariamente pelos mesmos índices até então utilizados pela Fazenda Nacional para atualização de seus créditos tributários. Tal direito é reconhecido por aplicação analógica do disposto no § 3º, do artigo 66, da Lei 8.383/91.

Todavia, com a desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advento da citada Lei 9.250/95, que acabou com a correção monetária dos créditos dos contribuintes contra a Fazenda Nacional havidos em decorrência do pagamento indevido de tributos, prevaleceu o entendimento de que a partir de então não haveria mais direito à atualização monetária, e de que não se poderia aplicar a Taxa SELIC para tal fim, pois teria a mesma natureza jurídica de taxas de juros, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.

Tal entendimento, entretanto, merece uma melhor reflexão. Tal necessidade decorre de um equívoco no exame da natureza jurídica da denominada Taxa SELIC. Isto porque, em recente estudo sobre a matéria, o Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, expressamente demonstrou que



Processo nº : 10925.000722/2005-17
Recurso nº : 137.353
Acórdão nº : 204-02.392

a referida taxa se destina também a afastar os efeitos da inflação, tal qual reconhecido pelo próprio Banco Central do Brasil.

Por outro lado, cumpre observar a utilização da Taxa SELIC para fins tributários pela Fazenda Nacional, apesar possuir natureza híbrida – juros de mora e correção monetária –, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei 9.249/95, por seu art. 36, II, se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96).

Ou seja, o fato de a atualização monetária ter sido expressamente banida de nosso ordenamento não impediu o Governo Federal de, por via transversa, garantir o valor real de seus créditos tributários através da utilização de uma taxa de juros que traz em si embutido e escamoteado índice de correção monetária.

Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que ao contribuinte titular do crédito incentivado de IPI, a quem, antes desta suposta extinção da correção monetária, se garantia, por aplicação analógica do artigo 66, § 3º, da Lei 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, direito à correção monetária – e sem que tenha existido disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame –, se garanta agora direito à aplicação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, também por aplicação analógica de dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95 – que determina a incidência da mencionada taxa sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido –, crédito este que em caso contrário restará minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda verificável sobre o valor da moeda.

A incidência de juros sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido teve origem exatamente com o advento do citado art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95, pois, antes disso, a incidência dos mesmos, segundo o § único do art. 167, do Código Tributário Nacional, só ocorria “a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva” que determinasse a sua restituição, sendo, inclusive, este o teor do enunciado 188 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça.”

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, para reconhecer a incidência da Taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido, a partir da data do protocolo do pedido de ressarcimento, na forma do que dispõe o artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

É como voto.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2007.

FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ