



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLI. ADO NO D. O. U.
C	De 22/09/2000
C	<i>Stolutius</i>
	Rubrica

708

Processo : 10930.001090/96-70
Acórdão : 202-12.299

Sessão : 06 de julho de 2000
Recurso : 102.219
Recorrente : COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

IPI - I - RECURSO VOLUNTÁRIO - CRÉDITO PRESUMIDO - I - RECURSO VOLUNTÁRIO: 1) **COMERCIAL EXPORTADORA** - Computa-se como receita de exportação as vendas a *trading company*. 2) **MERCADORIAS PARA REVENDA** - não se considera o valor das exportações de mercadorias nacionais adquiridas de terceiros para efeito da determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta. 3) **COOPERATIVAS** - Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência das Contribuições ao PIS e à COFINS no fornecimento ao produtor-exportador. 4) **COMBUSTÍVEIS** - Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os produtos que se integram ao produto final, ou que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o mesmo, no processo de fabricação. Os combustíveis utilizados como força motriz não atuam diretamente sobre o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. 5) **TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS** - Deve-se considerar no cálculo das aquisições o valor dos insumos recebidos de outro estabelecimento da mesma empresa. **Recurso voluntário parcialmente provido.** II) **RECURSO DE OFÍCIO** - Não se conhece do recurso de ofício de decisões prolatadas em processos relativos a ressarcimento de créditos do IPI, por força do disposto na Medida Provisória nº 1.699-41, art. 27. **Recurso de ofício não conhecido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: 1) **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, quanto às vendas através de empresa comercial exportadora;** 2) **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial, quanto à exclusão do percentual utilizado na apuração da base de cálculo das exportações de mercadorias adquiridas de terceiro;** 3) **por maioria de votos, em negar provimento com relação ao cômputo das aquisições de combustíveis no incentivo.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001090/96-70

Acórdão : 202-12.299

Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Osvaldo Tancredo de Oliveira e Luis Roberto Domingo. **4) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso com relação às aquisições de não-contribuintes.** Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Osvaldo Tancredo de Oliveira, Luiz Roberto Domingo e Maria Teresa Martínez López; **e, 5) por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Ricardo Leite Rodrigues.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2000

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Henrique Pinheiro Torres (Suplente) e Adolfo Montelo.
Iao/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001090/96-70
Acórdão : 202-12.299
Recurso : 102.219
Recorrente : COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL

RELATÓRIO

Recebi este processo por redistribuição, em virtude do término do mandato do Conselheiro Tarásio Campelo Borges.

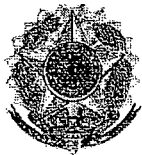
O presente recurso foi apreciado em Sessão de 10 de novembro de 1998, ocasião em que o relator apresentou o relatório que consta às fls. 370/380, que agora releio, para melhor lembrança.

O julgamento foi, naquela oportunidade, convertido em diligência, nos termos do voto então proferido, fl. 381, e que agora igualmente leio.

Em cumprimento à diligência determinada, vieram aos autos os documentos de fls. 386/391, aí incluído o Termo de Informação Fiscal de fls. 390, que apenas relata o conteúdo dos documentos apresentados, que dão conta de que a "*trading company*" que exportou produtos da recorrente preenche os requisitos previstos no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.248/72.

À fl. 391, o representante da empresa declara estar de acordo com o citado relatório.

É o relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001090/96-70

Acórdão : 202-12.299

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

I – RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo, isso merece ser conhecido.

Conforme relatado, o pedido de ressarcimento refere-se a créditos presumidos de IPI de que trata a Medida Provisória nº 948/95, regulamentada pela Port. MF nº 129/95, para ressarcimento do valor das Contribuições para o PIS e a COFINS incidentes sobre insumos adquiridos no período de abril a dezembro de 1995.

O litígio se restringe ao direito ou não do crédito presumido, tendo em vista a modalidade da exportação, o fabricante do produto exportado, a natureza dos produtos adquiridos e a condição de seu fornecedor, à luz da legislação que disciplina a matéria.

No recurso voluntário, a interessada requer a reforma da decisão recorrida, nos seguintes aspectos e casos específicos:

- 1) GLOSA DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO REFERENTES AOS PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS OU DESTINADOS AO EXTERIOR POR MEIO DE “TRADING COMPANY” NA APURAÇÃO DO PERCENTUAL ENTRE A RECEITA BRUTA OPERACIONAL E AS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO:

Com relação às exportações através de *Trading Company* ou comerciais exportadoras, é verdade que a redação do art. 1º da MP nº 948/95 limita o direito à fruição do benefício às empresas produtoras e exportadoras. No entanto, a MP nº 948/95 foi reeditada diversas vezes, inclusive com numerações diferentes, sendo na sua última versão, que deu origem à Lei nº 9.363/96, ou seja, na MP nº 1484-27, de 22/11/96, foi inserido um parágrafo único no art. 1º, passando o referido artigo a ter o seguinte teor:

“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 números 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 a utilização no processo produtivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001090/96-70
Acórdão : 202-12.299

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.”

No que diz respeito às exportações através de Comercial Exportadora, nota-se que a redação do art. 1º da MP nº 948/95, já transcrito neste voto, limita o direito à fruição do benefício às empresas produtoras e exportadoras. No entanto, a MP nº 948/95 foi reeditada diversas vezes, inclusive com numerações diferentes, sendo na sua última versão, que deu origem à Lei nº 9.363/96, ou seja, na MP nº 1484-27, de 22/11/96, foi inserido o parágrafo único no art. 1º, passando o referido artigo a ter o seguinte teor:

“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 números 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 a 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.”

Sem embargo, a posição vencedora nesta Câmara é a de que o benefício do crédito presumido no caso de vendas através de Comercial Exportadora aplica-se mesmo aos fatos ocorridos anteriores à publicação Medida Provisória nº 1484-27, de 22/11/96, ou seja, desde a edição da Medida Provisória nº 948/95, que instituiu o benefício fiscal. Este entendimento decorre do disposto no art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.894/81, que assim determinava:¹

“Art. 3º - São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o art. 1º deste Decreto-Lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, à

¹ O Decreto-lei nº 1.248/72 foi revogado pelo art. 73 da Medida Provisória nº 1.602, de 14/11/97, estando em pleno vigor no período coberto pelo incentivo pleiteado nos presentes autos. ¹ O benefício fiscal excetuado (previsto no art. 1º do Decreto-lei nº 491/69) refere-se aos créditos tributários sobre vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente, concedido às empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001090/96-70
Acórdão : 202-12.299

exceção do previsto no art. 1º do Decreto-Lei número 491, de 5 de março de 1969, ao qual fará jus apenas a empresa comercial exportadora."²

Por sua vez, dispõe o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248/72:

"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 destinados 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."

Por essas razões, a decisão recorrida merece ser reformada para incluir as receitas de exportação referentes aos produtos destinados ao exterior, por meio de comerciais exportadoras, na apuração do percentual entre a receita bruta operacional e as receitas de exportação.

Quanto ao expurgo da receita de exportação advinda de produtos adquiridos de terceiros, cumpre lembrar que a caracterização do beneficiário do crédito presumido está vinculada a condição de empresa *produtora e exportadora*, que pressupõe a exportação de produtos de fabricação própria diretamente ou através de empresa comercial exportadora. Já o cálculo desse incentivo, uma vez obedecida a primeira condição, depende da proporção entre receita de exportação e receita operacional bruta, conforme estabelecido no artigo 2º da Lei nº 9.363/96, *in verbis*:

"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 receita de exportação e a receita operacional bruta.**" (Grifo meu).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001090/96-70
Acórdão : 202-12.299

Esse percentual foi adotado pelo legislador com o objetivo de facilitar a discriminação das aquisições de insumos empregados em produtos vendidos no mercado externo e no interno, uma vez que o incentivo visa desonerar apenas os tributos incorporados ao preço dos produtos exportados. Por exemplo, se 30% da receita operacional bruta da empresa é oriunda de exportação, em consequência 30% das aquisições de insumos utilizados no processo produtivo são computadas para fins do incentivo. É, portanto, um cálculo estimado, que pressupõe a mesma proporção existente entre as vendas de produtos acabados e a utilização dos insumos no processo produtivo desses mesmos produtos. Visa, basicamente, a praticidade da apuração do crédito presumido.

Ocorre, porém, que a recorrente exporta, além de produtos de sua fabricação, também outros adquiridos de terceiros (v.g. café cru). Como a base de cálculo do incentivo é composta apenas das aquisições de insumos utilizados nos produtos fabricados pela própria empresa, eis que os produtos para revenda são adquiridos prontos, a mencionada proporção entre receita de exportação e receita bruta operacional gera distorções na apuração do incentivo. O aludido pressuposto em que se baseou o legislador - manutenção da relação entre a proporção de vendas e a utilização dos insumos - é prejudicado pela inclusão das vendas de produtos adquiridos de terceiros na receita de exportação. Pode ocorrer a situação em que uma empresa exporte apenas produtos adquiridos de terceiros e venda toda a sua produção no mercado interno, ela terá direito ao incentivo na proporção dessa receita de exportação. O incentivo seria, nessa hipótese, totalmente desviado de sua finalidade, beneficiaria o industrial que direciona sua produção ao mercado interno. Afetaria a neutralidade do incentivo e favoreceria as condições de concorrência interna desses produtos.

A pesquisa da real finalidade da lei é primordial para a elucidação da controvérsia, na medida em que o princípio da finalidade administrativa, que segundo José Afonso da Silva³ é um aspecto do princípio da legalidade e “impõe ao administrador público que só pratique o ato para o seu fim legal”, ou seja, segundo o autor “a finalidade é inafastável do interesse público, de sorte que o administrador tem que praticar o ato com finalidade pública, sob pena de desvio de finalidade”.

É bem verdade que o texto legal não restringe as receitas que podem compor a receita de exportação da empresa, remetendo a apuração dessas receitas às normas que regem a incidência das contribuições referidas no artigo 1º. Entretanto, esse mesmo artigo 1º define a natureza do incentivo como de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições de insumos e não de produtos acabados. Além disso, o mesmo artigo ainda estabelece

³ Curso de Direito Constitucional, Malheiros Editores, 15ª ed. p. 645



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10930.001090/96-70

Acórdão : 202-12.299

que o incentivo alcança apenas as exportações efetuadas diretamente ou através de empresa comercial exportadora, excluindo as realizadas por intermédio de outras empresas.

Ora, a aplicação da norma que define os critérios de cálculo do incentivo fiscal deve guardar conformidade com aquela que instituiu o benefício.

A propósito de tal coerência, Norberto BOBBIO transcreve, em sua obra *Teoria do Ordenamento Jurídico*⁴, que:

“Chama-se de *‘interpretação sistemática’* aquela forma de interpretação que tira os seus argumentos do pressuposto de que as normas de um ordenamento, ou, mais exatamente, de uma parte do ordenamento (como o Direito privado, o Direito penal) constituam uma totalidade ordenada (...), e, portanto, seja lícito esclarecer uma norma obscura ou diretamente integrar uma norma deficiente recorrendo ao chamado *‘espírito do sistema’*, **mesmo indo contra aquilo que resultaria de uma interpretação meramente literal.**” (grifei)

Quando discorre sobre o direito de tributar, CARLOS MAXIMILIANO⁵ diz que o trabalho do intérprete “não atende somente à letra, nem se deixa dominar pela preocupação de *restringir*, **resolve de modo que o sentido prevaleça e o fim óbvio, o transparente objetivo, seja atingido.** O escopo, a razão da lei, a causa, os valores jurídico-sociais (*ratio legis*, dos romanos; *wertuteil*, dos tudescos) influem mais do que a linguagem, infiel transmissora de idéias.” (grifei)

Assim, é obrigatório concluir que a receita da venda de produtos adquiridos para revenda não pode estar incluída na receita de exportação para fins de cálculo do incentivo.

Não faz sentido, contudo, a exclusão pretendida pelo Fisco, eis que a exclusão apenas da parcela relativa às vendas de produtos adquiridos de terceiros da receita de exportação (numerador) e sua manutenção na composição da receita operacional bruta (denominador), gera também distorções a serem combatidas. Tal parcela deve ser excluída do percentual como um todo, de forma a assegurar a correta discriminação, dentre os insumos adquiridos para o processo produtivo, do montante aplicado em produtos de fabricação própria exportados.

Com essas considerações, entendo que não devam ser consideradas as vendas de produtos adquiridos de terceiros na composição da relação percentual, devendo-se expurgar essa parcela tanto da receita de exportação como da receita operacional bruta..

⁴ Bobbio, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*, 10 ed., Brasília:UNB, 1997, p. 75

⁵ Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1999, p. 333.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001090/96-70

Acórdão : 202-12.299

2) GLOSA DAS AQUISIÇÕES FEITAS JUNTO A COOPERATIVAS NA APURAÇÃO DO MONTANTE DE COMPRAS DE MATÉRIAS-PRIMAS:

No que respeita às aquisições de matéria-prima, produto intermediário, ou material de embalagem, efetuadas a entidades não sujeitas às Contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, cabe-me observar o seguinte:

O crédito presumido de IPI instituído pela MP nº 948/95 tem a finalidade de estimular o crescimento das exportações do país, desonerando os produtos exportados dos impostos internos incidentes sobre suas matérias-primas, visando permitir maior competitividade destes 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 (art. 111 do CTN), 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 a 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 Maximiliano⁶:

“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, 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:

“Art. 1º - O produtor exportador de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares números 7, de 7 de setembro de

⁶ Hermeneutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001090/96-70
Acórdão : 202-12.299

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 a utilização no processo produtivo.**" (Grifos nossos)

Verifica-se que o incentivo fiscal tem natureza jurídica de ressarcimento das contribuições, em que a empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a restituição da quantia desembolsada, mediante compensação do crédito presumido e, na impossibilidade desta, na forma de ressarcimento em espécie.

Ao devolver para o contribuinte, na forma de crédito presumido, o montante de tributo pago, o incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação incidente nas etapas precedentes.

Entretanto, o artigo 1º restringe o benefício ao "ressarcimento de contribuições ... incidentes nas **respectivas aquisições**". Em que pese a impropriedade na redação da norma ao se referir a contribuições incidentes sobre aquisições, eis que não há tal hipótese de incidência na legislação que rege as contribuições referidas, a melhor exegese é no sentido de que a lei tem de ser referida à incidência de COFINS e PIS sobre as operações mercantis que compõem o faturamento da empresa fornecedora.

Assim, a locução "incidentes sobre as respectivas aquisições" exprime a incidência sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora. 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.

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. Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de PIS e COFINS, o ressarcimento tal como foi concebido não alcança a esse pagamento específico.

A limitação imposta pela redação da norma não possibilita considerar as aquisições efetuadas de não-contribuintes. Nesse caso, estar-se-ia concedendo o ressarcimento de contribuições "incidentes" sobre aquisições de terceiros que compõe a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e exportador previstas no artigo 1º.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001090/96-70

Acórdão : 202-12.299

operacionalizar o incentivo e excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência na última etapa.

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 das contribuições para o PIS e a COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de incentivo que corresponda as 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 a 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.

Ressalte-se, ainda, que a norma incentivadora também previu, 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/COFINS, tendo em vista o valor constante da **respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor-exportador**.

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

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.

No caso em tela, a ora recorrente considerou no cálculo do incentivo as aquisições de insumos de cooperativas e de pessoas físicas, mas recorre somente contra a glosa das aquisições de cooperativas, tendo concordado com a exclusão das compras de pessoas físicas, como se pode ver à fl. 357 dos autos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001090/96-70
Acórdão : 202-12.299

As cooperativas não estão sujeitas ao recolhimento de COFINS e PIS. Assim, não sendo contribuintes das referidas contribuições, não há o que ressarcir ao adquirente, como ficou largamente demonstrado.

3) GLOSA DO VALOR DOS COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO NA APURAÇÃO DO MONTANTE DE COMPRAS:

Relativamente à exclusão dos valores relativos às aquisições de óleo combustível, óleo diesel e querosene no cálculo do incentivo, vale lembrar que a Lei nº 9.363/96 não se refere a insumos utilizados na produção, mas enumerou taxativamente algumas espécies de insumos: matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Os produtos antes referidos enquadram-se no conceito de insumos em seu sentido lato, mas a controvérsia surge no enquadramento destes produtos para gozo do benefício, isto é, se podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário em *stricto-sensu*.

O parágrafo único do art. 3º da MP nº 948/95 prevê que se utilize, subsidiariamente, a legislação do IPI para o estabelecimento dos conceitos de matéria-prima e produtos intermediários.

O termo “subsidiariamente” não é novo na legislação tributária, eis que foi utilizado pelo artigo 133, inciso II, do Código Tributário Nacional, para definir responsabilidade subsidiária. Segundo a jurisprudência desta casa, a palavra “subsidiariamente” no contexto do CTN, significa que a responsabilidade pelo tributo é inicialmente do alienante do estabelecimento e, na impossibilidade deste, cobra-se do adquirente. Neste mesmo sentido, De Plácido da Silva⁷ define subsidiário como sendo “o que vem em segundo lugar, isto é, é secundário, auxiliar, ou subjetivo”.

Dáí pode se inferir que o legislador, ao mencionar expressamente a utilização subsidiária da legislação do IPI, quis limitar a abrangência do conceito, determinando que se busque, inicialmente, o significado na própria lei criadora do incentivo e, se não for possível, na legislação do IPI.

A simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento da ora recorrente que quer buscar o conceito em outras fontes mais genéricas antes de utilizar a legislação do IPI, tornando o referido parágrafo em letra morta.

⁷ Vocabulário Jurídico, volume IV, ed Forense, p. 1486



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001090/96-70
Acórdão : 202-12.299

A Portaria do Ministro da Fazenda nº 129, de 5 de abril de 1995, em seu § 3º, art. 2º, confirma este entendimento:

“Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável do IPI.”

Este Colegiado tem se baseado no Parecer Normativo CST nº 65/79, para esclarecer os conceitos de matéria-prima e produtos intermediários para o IPI, a saber:

“A partir da vigência do do RIPI/79, “ex vi” do inciso I de seu artigo 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários “stricto-sensu”, e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu artigo permanente, **que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto de fabricação,** alterações tais como desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas...” (Grifo nosso)

Destarte, somente geram direito ao crédito para a legislação do IPI os produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação.

Assim, não se admite o crédito presumido dos produtos supramencionados, quando utilizados como força motriz, eis que não há a ação direta do insumo sobre o produto, não se enquadrando no conceito de Matéria-Prima, Produto Intermediário ou Material de Embalagem.

4) GLOSA DAS COMPRAS FEITAS POR OUTRO ESTABELECIMENTO DA MESMA EMPRESA, AS QUAIS FORAM TRANSFERIDAS AO ESTABELECIMENTO PRODUTOR, NA APURAÇÃO DE COMPRAS:

Do exame dos autos, constata-se que em nenhum momento é contestada a efetividade das transferências, seus montantes ou as datas das ocorrências. Portanto, tais fatos são matéria incontroversa.

Resta, então, apenas o exame ou não da inclusão no montante de compras dos valores referentes às transferências de insumos adquiridos por outro estabelecimento da mesma empresa.

Neste particular, entendo que a razão está com a recorrente.

Com efeito, o incentivo fiscal, ora discutido, é dirigido à empresa e não ao estabelecimento produtor, não é instrumento de tributação, mas trata-se de um incentivo à



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001090/96-70**Acórdão : 202-12.299**

exportação, de natureza financeira, que não está subordinado às regras específicas de qualquer tributo.

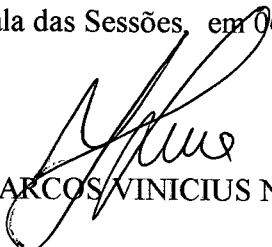
II – RECURSO DE OFÍCIO

Deixa-se de conhecer do recurso de ofício, por se tratar de processo relativo a ressarcimento de créditos de IPI, conforme prevê o disposto no artigo 27 da Medida Provisória nº 1.699-41, de 27/10/98, *verbis*:

“Art. 27 – Não cabe recurso de ofício das decisões prolatadas pela autoridade fiscal da jurisdição do sujeito passivo, em processo relativo a restituição de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal e ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados.”

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para que seja considerado no cálculo do incentivo, pelo lado das aquisições, o custo das mercadorias adquiridas por outro estabelecimento da mesma empresa e para esta transferidas, pelo lado da receita de exportação, a venda efetuada para *trading company* e, na apuração da base de cálculo, seja excluída no cálculo do percentual correspondente a relação entre receita de exportação e receita operacional bruta, previsto no art. 2º da Lei nº 9.363/96, a parcela relativa ao valor das exportações de mercadorias nacionais adquiridas de terceiros.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2000


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA