



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 04/11/1999
C	ST
	Rubrica

635

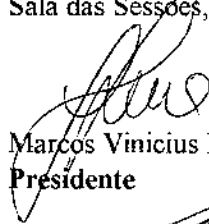
Processo : 10930.002204/97-43
Acórdão : 202-11.198
Sessão : 19 de maio de 1999
Recurso : 109.887
Recorrente : CIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

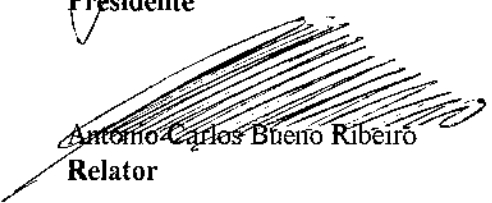
IPI - CRÉDITOS PRESUMIDOS - I) INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS E/OU MICT - Não integram a base de cálculo do crédito presumido devido à inexistência de gravame das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS nesta operação. II) ENERGIA ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS E OUTROS PRODUTOS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO - Para que sejam caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, oriunda de ação exercida diretamente pelo produto em industrialização. A energia elétrica, os combustíveis e outros produtos, que no caso presente desatendem essa circunstância, não se incluem nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. **Recurso negado.**

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, quanto à utilização das matérias-primas, energia elétrica e combustíveis, no cálculo do incentivo. Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Luiz Roberto Domingo e Oswaldo Tancredo de Oliveira; e II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, quanto às aquisições de fornecedores, pessoas físicas e cooperativas. Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Maria Teresa Martínez López, Luiz Roberto Domingo e Oswaldo Tancredo de Oliveira.

Sala das Sessões, em 19 de maio de 1999


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Antônio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Tarásio Campelo Borges e Ricardo Leite Rodrigues.
LDSS/CF/OVRS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.002204/97-43**Acórdão : 202-11.198****Recurso : 109.887****Recorrente : CIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL**

RELATÓRIO

Trata o presente processo de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância administrativa que indeferiu a reclamação da interessada inconformada com o indeferimento parcial de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI.

Para determinar a legitimidade do pedido de ressarcimento dos créditos presumidos do IPI de que trata a Portaria MF nº 38/97, formalizado às fls. 01, decorrentes de Contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre insumos adquiridos pela interessada, no 2º trimestre de 1997, empregados em produtos por ela exportados, foi verificada a regularidade dos documentos contábeis e fiscais que serviram de base à demanda, cujas constatações encontram-se no Relatório de fls. 75/79.

Em prosseguimento, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 116/125:

“A interessada acima identificada, por meio da petição de fls. 01, solicitou ressarcimento de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – no valor de R\$ 587.069,90, decorrente de contribuições ao PIS/PASEP E COFINS, incidentes sobre insumos adquiridos no período de abril a junho de 1997, empregados em produtos por ela exportados.

Às fls. 75/79, constam informação fiscal e o despacho da DRF, que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento do crédito presumido, no valor de R\$ 183.208,25.

Cientificada conforme fls. 89/90, e irresignada com o deferimento parcial, a interessada ingressa com a reclamação de fls. 91/101, instruída com os documentos de fls. 102/114, onde em síntese alega que:

1 - discorda das glosas efetuadas, e solicita a retificação do valor inicialmente pleiteado de R\$ 587.669,90 para R\$ 787.661,06, em vista da divergência contida no pleito inicial porém só constatada na elaboração da



Processo : 10930.002204/97-43
Acórdão : 202-11.198

presente reclamação, devendo ser ressaltado que a divergência se deu por força da orientação fiscal equivocada obtida para preenchimento dos formulários apresentados ao fisco;

2 - é beneficiária do crédito presumido de IPI, instituído pela Medida Provisória nº 948/95, convertida em Lei nº 9.363/96, para ressarcimento das contribuições ao PIS e COFINS incidentes sobre os insumos utilizados na produção de mercadorias nacionais exportadas;

3 - o art. 1º da Lei nº 9.363/96 é claro no sentido de que o crédito presumido deve refletir a incidência das contribuições ao PIS e COFINS sobre as aquisições internas dos insumos de produção;

4 - a determinação legal, em sua essência, foi corretamente observada, razão pela qual não está sob discussão a impropriedade dos valores apresentados, e, sim, a aplicação de critérios de apuração do montante restituível, que não admite reduções ou abatimentos, senão aqueles previstos na matriz legal;

5 - houve redução indevida do montante correspondente às exportações, para o fim de cálculo do benefício, por via da exclusão das vendas de produtos adquiridos de terceiros; uma vez que, o conceito adotado pelo Ministério da Fazenda, em perfeita harmonia com a disciplina legal, deixa claro o entendimento de que a receita de exportação compreende o produto da venda para o exterior de mercadorias nacionais, não havendo restrições ao aspecto de que referidas mercadorias tenham sido exportadas direta ou indiretamente, ou se tratam de produção do exportador ou adquiridas por este de terceiros;

6 - os produtores rurais são contribuintes do PIS e da COFINS, pois tanto a MP nº 1.546-19 de 09/09/97, que dispõe sobre o PIS das pessoas jurídicas não financeiras; quanto a LC nº 70/91, que instituiu a COFINS, prevêm que as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, são contribuintes do PIS e da COFINS;

7 - de fato, as sociedades cooperativas gozam de isenção das contribuições ao PIS e COFINS em função de seus objetivos sociais quando atuam como sociedades de suporte; tal isenção deixa de fazer sentido na medida que as operações mercantis de venda não envolvem os atos cooperativos, ou seja, afastam-se da relação operacional entre a sociedade cooperativa e os seus



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.002204/97-43
Acórdão : 202-11.198

associados-cooperados, comercializando seus produtos com terceiros não-associados;

8 – embora o MICT não seja contribuinte de PIS e COFINS, isso não significa, necessariamente, que os insumos adquiridos junto ao mesmo não tenham sido objeto de incidência dessas contribuições sociais;

9 – os combustíveis no processo de produção são produtos intermediários, inteiramente consumidos no processo industrial, sem os quais não há produção, motivo pelo qual estão, nesse contexto, perfeitamente identificados no conceito de produtos intermediários e atendem integralmente às condições descritas nos dispositivos descritos do Regulamento do IPI;

10 – quanto à exclusão dos valores de energia elétrica consumidos, não procede, pois é necessária para impulsionar o parque industrial, estando, dessa forma, diretamente envolvida no processo industrial;

11 – as glosas efetuadas não procedem e estão inclusive em desacordo com orientação do próprio Conselho de Contribuintes;

12 – a apuração do percentual entre a receita bruta operacional e de exportação representa no período o índice de 94,31%, conforme demonstrado.

Diante do exposto, requer seja o processo retornado à Delegacia de Origem com a determinação para o pagamento imediato da importância, complementar na ordem de R\$ 604.208,25.”

A autoridade singular, mediante a dita decisão, decidiu indeferir o pleito, sob os seguintes fundamentos, em resumo:

- verifica-se do art. 1º da MP nº 1.484-27, convertida na Lei nº 9.363/96, que *o ressarcimento só é cabível em relação às Contribuições para o PIS/PASEP/COFINS, incidentes sobre as aquisições*, restando clara a necessidade da ocorrência do fato gerador e o recolhimento das contribuições pelos fornecedores para o gozo do benefício;
- se o ato legal em comento se reporta às contribuições *incidentes sobre as respectivas aquisições*, obviamente se aplica aos insumos que, adquiridos de terceiros, a elas estivessem sujeitos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.002204/97-43**Acórdão : 202-11.198**

- assim, não incidindo essas contribuições sobre as vendas realizadas por pessoas físicas e sociedades cooperativas, não há o que ressarcir ao adquirente;
- a exclusão das aquisições de derivados de petróleo e outros produtos decorre da delimitação da abrangência do favor fiscal estabelecida no art. 1º da referida MP às aquisições no mercado interno, para a utilização no processo produtivo, de *matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem*;
- esses insumos, segundo o conceito da legislação do IPI (RIPI, art. 82; PN CST nº 65/79, itens 8 a 10.2, e PN CST nº 181/74, item 13), aplicável ao caso, segundo o § 3º do art. 2º da Portaria MF nº 129/95, com base na MP 948/95, não abrangem os aqui excluídos;
- em relação às exportações efetuadas de produtos adquiridos de terceiros, está correta tal exclusão, pois a o art. 1º da Lei nº 9.363/96 limita o direito ao crédito às empresas produtoras.

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 91/114, que leio

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.002204/97-43
Acórdão : 202-11.198

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO

Conforme relatado, o pedido de ressarcimento refere-se a créditos presumidos do IPI de que trata a Portaria MF nº 38/97 para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos pela Recorrente no 2º trimestre de 1997.

De início, é de se examinar a questão colocada pela Recorrente de que o critério adotado pelo Fisco de aglutinar os valores correspondentes ao primeiro trimestre, em uma demonstração única, resultou em completa distorção do montante a ser restituído no segundo trimestre, conforme assim demonstrou:

“O item 1 do Demonstrativo Fiscal acusa como valor proporcional dos insumos do primeiro trimestre o montante de R\$ 8.219.136,24 (base de cálculo do crédito presumido). Esse montante não corresponde à realidade, pois as aquisições sofreram glosas indevidas, não reconhecidas pelo Conselho de Contribuintes, como se demonstrou.

Assim, a base de cálculo correta para aquele trimestre (após aplicação do percentual sobre o valor das aquisições) é de R\$ 19.333.418,80, conforme demonstrado no Recurso apresentado ao Conselho de Contribuintes, no processo nº 10930.00793/97-25.

O valor total dos insumos do 2º trimestre (não acumulados com o trimestre anterior) não é R\$ 10.011.157,25, e sim R\$ 15.295.241,73, conforme amplamente demonstrado no presente.

Considerando o critério adotado no levantamento fiscal com a soma dos trimestres o valor acumulado não é R\$ 18.230.293,59, e sim R\$ 36.052.616,43 (R\$ 20.757.374,70/Processo nº 10930.00793/97-25 + R\$ 15.295.241,73)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.002204/97-43
Acórdão : 202-11.198

Considerando a efetiva proporção das exportações efetuadas ao longo do período, comparativamente à receita bruta verificada, o índice percentual é de 94,31%, apurado em julho/97.

A demonstração correta dos resultados passa, assim, a ser a seguinte:

Acumulado

Aquisições de insumos no período	R\$ 36.052.616,43
Base de cálculo do crédito presumido do IPI – 94,31%	R\$ 34.001.222,55
Valor do crédito no período – 5,37%	R\$ 1.825.865,65

1º Trimestre

Aquisições de insumos no período	R\$ 20.757.374,70
Base de cálculo presumido do IPI – 93,14%	R\$ 19.333.418,80
Valor do crédito no trimestre – 5,37%	R\$ 1.038.204,59

Valor a ressarcir

Valor do 1º Trimestre (Processo 10930.00793/97-25)	R\$ 1.038.204,59
Valor Acumulado	R\$ 1.825.865,65
Valor do 2º Trimestre	R\$ 787.661,06”.

Realmente, a metodologia de apuração do crédito presumido estabelecida na Portaria MF 38/97 e Instrução Normativa SRF nº 23/97, com base em delegação legal (Lei nº 9.363/96, art. 6º), caracteriza-se por ser acumulativa e dedutiva, criando, assim, um vínculo entre as apurações dos distintos períodos, o que, na ausência de uniformidade de critérios na fixação das variáveis que compõem a equação em todos os períodos, provocado por julgamentos distintos, pode ensejar vantagem ou desvantagem para o contribuinte.

Essa circunstância não seria superada nem mesmo pela adoção do princípio da conexão processual, pois, além de difícil controle, também não assegura a uniformidade de critérios nos julgamentos relativos a todos os períodos, já que mesmo um único julgador pode mudar de posição, em face de um ou mais critérios de apuração em ocasiões distintas.

Não obstante, há que ser cumprida a disposição legal para o cálculo do benefício tal como estabelecido, adotando-se os critérios julgados corretos no julgamento em questão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.002204/97-43**Acórdão : 202-11.198**

desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito; na fixação dos seguintes elementos de cálculo da apuração do crédito presumido (total dos insumos utilizados na produção, receita de exportação e receita operacional bruta) de que tratam os incisos I e II do § 1º do art. 3º da Portaria MF nº 27/97, mesmo que no julgamento de pedido anterior tenha sido adotado outro critério.

Impende, ainda, salientar que o contribuinte que se julgar prejudicado pela adoção de critérios distintos relativos a dois ou mais períodos de apuração pode, em última instância, se valer de recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com vistas a uniformizar os critérios no sentido por ele defendido.

No presente caso, coloca-se também a questão de ordem metodológica e processual referente à não inclusão no total da receita de exportação das vendas para o exterior de mercadorias adquiridas de terceiros no pleito inicial, em razão de orientação, que a Recorrente entende equivocada, obtida por ocasião do preenchimento dos formulários apresentados pelo Fisco.

Uma vez que a Recorrente foi orientada, pela decisão recorrida, a formular um pedido complementar de ressarcimento do valor pleiteado de R\$ 587.069,90 para R\$ 787.667,06, e assim o fez, no valor de R\$ 195.363,53, conforme informa na peça recursal, entendo que o exame da matéria relativa à inclusão na receita de exportação das exportações de mercadorias adquiridas de terceiros há que ser efetuado naquele pleito complementar, tendo em vista que este Colegiado não pode ir além do que foi pedido originariamente (julgamento *ultra petita*).

Desse modo, excepcionalmente, devido a essa intercorrência processual, deixo de tomar conhecimento das razões aqui deduzidas atinentes à composição da receita de exportação, por prejudicadas.

Assim sendo, passo ao exame da glosa efetuada pela autoridade local e mantida pela decisão recorrida de: I) aquisições feitas a produtores, sociedades cooperativas e ao Ministério da Indústria, Comércio e Turismo - MICT e II) aquisições de derivados de petróleo e energia elétrica.

A matéria referente a essas glosas já foi bastante discutida neste Colegiado, em casos semelhantes, sendo que inicialmente acompanhei a posição do ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, no sentido de considerá-las indevidas, expressa nos Acórdãos nºs 202-09.744 e 202-09.865.

Já por ocasião da votação do Recurso nº 106.561, alinhei-me com a corrente majoritária que passou a entender que o benefício fiscal só alcança as matérias-primas, produtos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.002204/97-43
Acórdão : 202-11.198

intermediários e material de embalagem, na acepção da legislação do IPI, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 202-10.702, da lavra do ilustre Conselheiro Tarásio Campelo Borges, neste particular, assim fundamentado:

"A) GLOSA DO VALOR DA ENERGIA ELÉTRICA E DOS COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS) NA APURAÇÃO DO MONTANTE DE COMPRAS.

Para a solução da lide, quanto a este item, faz-se necessário decidir se a energia elétrica e os combustíveis consumidos ou utilizados no processo de produção são ou não produtos intermediários.

Em suas razões de impugnação, a interessada aduz, quanto aos combustíveis:

- a) óleo combustível – É pulverizado nos queimadores das caldeiras para geração de água quente na qual os grãos de café torrados e fragmentados sofrem infusão, extraíndo-se os sólidos solúveis;*
- b) óleo diesel – é pulverizado nos queimadores dos torradores para geração de ar quente que, por sua vez, em contato com os grãos de café, são torrados uniformemente;*
- c) querosene iluminante – é pulverizado nos queimadores da câmara de secagem produzindo ar quente que circula no interior da câmara e esta, por sua vez, em contato com os sólidos solúveis provoca a evaporação da água.*

Neste particular, peço vênica ao ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira para rever minha posição em relação ao voto que proferi no julgamento do recurso que deu origem ao Acórdão nº 202-09.744.

Hoje, entendo que o termo subsidiariamente, utilizado no parágrafo único do artigo 3º da Medida Provisória nº 948/95, sucessivamente reeditada com numeração diversa até ser convertida na Lei nº 9.363, de 13.12.96, neste contexto, significa que utilizar-se-á, inicialmente, a própria lei criadora do incentivo para o estabelecimento dos conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem; não sendo possível o esclarecimento da dívida com base na lei instituidora do benefício fiscal, será utilizada, secundariamente, a legislação do IPI, para suprir a deficiência daquela lei.



Processo : 10930.002204/97-43
 Acórdão : 202-11.198

A jurisprudência deste Colegiado tem adotado o entendimento expresso no Parecer Normativo CST nº 65/79 para esclarecer os conceitos de matéria-prima e produtos intermediários, à luz da legislação do IPI. Diz o citado parecer:

"A partir da vigência do RIPI/79, 'ex vi' do inciso I de seu artigo 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se 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 ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas." (grifei).

Portanto, para que seja caracterizado como matéria prima ou produto intermediário, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto industrializado.

No caso presente, tais hipóteses não estão caracterizadas, pois não há consumo, desgaste ou alteração do insumo, provocadas por ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, nem vice-versa; oriunda de ação exercida diretamente pelo produto em industrialização.

Por conseguinte, no que se refere à glosa do valor da energia elétrica e dos combustíveis, entendo que a decisão recorrida não merece reparos."

De fato, em adendo ao acima exposto; tenho hoje a convicção de não ser apropriado se apegar à circunstância de a Exposição de Motivos em que foi justificada a expedição da Medida Provisória nº 948/95, que instituiu o incentivo em questão, ter utilizado o termo "insumo" para designar, de forma simplificada e genérica, os produtos que se pretendia desonerar das contribuições sociais; de sorte a valer-se de seu conteúdo amplo no ramo da Economia para contrapor ao que está repetida e taxativamente expresso no texto legal como sendo matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Ora, a prevalecer esse entendimento, qual o sentido de o texto legal, que não tem palavras supérfluas e pela sua própria natureza há que ser claro e preciso, ter sempre empregado aqueles conteúdos nos artigos 1º, 2º e 3º, e nunca o termo genérico "insumos",



Processo : 10930.002204/97-43

Acórdão : 202-11.198

rejeitado pelo saudoso Professor Mário Henrique Simonsen como uma tradução decente do termo "input" ¹.

Dá carecer de sentido toda a argumentação em torno do conceito de "insumos" e desarrazoado atribuir ao Fisco a intenção de restringir a sua abrangência, que, aliás, é da maior amplitude para servir aos propósitos da teoria da produção (bens e serviços transformados na produção de outros bens e serviços, segundo M. H. Simonsen na obra referenciada), pois dele não trata a lei e sim de algumas de suas espécies; repita-se: matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Por outro lado, sem serventia para buscar o conteúdo das espécies o conceito do gênero, que se presta apenas como moldura, pois, por uma imposição lógica, a discriminação das espécies tem que partir de outros critérios e ângulos de análise, que, *in casu*, a própria lei incumbiu-se de indicar, ao dispor no parágrafo único do art. 3º, a utilização subsidiária da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para o estabelecimento do conceito de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Cabe observar, ainda, que, nem mesmo na acepção da teoria econômica, derivados de petróleo e energia elétrica, em relação aos produtos fabricados e exportados pela Recorrente, são considerados como *produtos intermediários* ², não procedendo, também, a alegação, sem justificativa, de que o PN CST-65/79 é específico e relacionado exclusivamente aos bens classificáveis no ativo permanente, porém, contabilizados em contas de custo dos produtos fabricados.

Nesse diapasão, acompanho as judiciosas razões do Conselheiro Tarásio Campelo Borges para excluir da base de cálculo do benefício as aquisições de combustíveis (óleo combustível, diesel e querosene) e de energia elétrica.

No que diz respeito às aquisições feitas a produtores, sociedades cooperativas e ao Ministério da Indústria, Comércio e Turismo - MICT, ou seja, a não contribuintes das contribuições sociais que a lei objetivou ressarcir de seu gravame o produtor exportador de mercadorias nacionais nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que utiliza no processo produtivo, também reformulo minha posição anterior.

¹ Mário Henrique Simonsen, *Teoria Microeconômica*, volume 2 (teoria da produção), Rio de Janeiro, FGV, 1.968, pg. 3, Nota de Rodapé 2): "Em inglês existe o termo "input", bem mais sugestivo do que a expressão algo vaga "fator de produção. Na falta de uma tradução decente (rejeitando como tal o neologismo "insumo") usaremos em todo o presente texto o termo "fatores de produção" para designar os bens e serviços transformados nos processos produtivos."

² A. Castro C. Lessa, *Introdução à Economia*, Forcnse, 1.972, pg. 29: "(c) intermediários - bens que devem sofrer novas transformações antes de se tornarem, finalmente, bens de consumo, ou de capital. Ex.: gusa, trigo, etc.;"



Processo : 10930.002204/97-43
Acórdão : 202-11.198

Isto porque me convenci de que a extensão do benefício em relação a tais aquisições vai além do que está previsto no texto legal, em decorrência de se estar conferindo uma primazia aos delineamento gerais de seu escopo, traçados na exposição de motivos da medida provisória que lhe deu origem, quando o inverso é que deve prevalecer, segundo preleciona Carlos Maximiliano³.

O art. 1º da Lei nº 9.563/96 dispõe que o produtor exportador fará jus a crédito presumido do IPI, como ressarcimento das Contribuições (PIS/PASEP/COFINS), incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo, deixando claro o vínculo do ressarcimento à incidência das contribuições nas aquisições.

O fato de o art. 2º dizer que na determinação da base de cálculo do crédito presumido será considerado o total das aquisições daqueles insumos, não permite que se tire a conclusão de que isso abrangeria todos os insumos adquiridos, quer gravados ou não pelas contribuições, eis que no texto deste dispositivo a expressão "*referidos no artigo anterior*" particulariza esse total às aquisições de insumos que sofreram a incidência das contribuições, pois é disso que trata o artigo primeiro.

E, para arrematar esse raciocínio, o art. 3º, que indica as fontes dos critérios a serem observados na apuração do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, assim como das outras categorias envolvidas no cálculo do benefício, ao jungir essas apurações aos "*...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*", reforça o entendimento de que somente as aquisições que sofreram a incidência direta das contribuições é que devem ser consideradas.

Caso assim não fosse, supérflua seria essa disposição legal, o que contraria princípio elementar de direito.

A propósito do argumento de que as regras estabelecidas nos §§ 5º e 7º do art. 3º da Portaria MF nº 38/97, referentes à apuração do crédito presumido com base ou não em sistema de custos integrado e coordenado com a escrituração comercial da pessoa jurídica, seriam dispensáveis, se não tivessem que ser levadas em consideração as incidências ocorridas em etapas

³ Carlos Maximiliano, *Hermeneutica e Aplicação do Direito*, Forense, 1998, pg. 143: "151 - Embora ainda apreciáveis, os Materiais Legislativos têm o seu prestígio em decadência, desde que a teoria da vontade, o processo psicológico, a mens legislatoris, cedeu a primazia ao sistema de normas objetivadas. Os motivos intrínsecos, imanes no contexto e por ele próprio revelados, prevalecem, contra subsídios extrínsecos; o conteúdo da lei é independente do que pretendeu o seu autor." 12



Processo : 10930.002204/97-43

Acórdão : 202-11.198

anteriores, observo que essas regras se prestam para determinar as quantidades de insumos utilizadas na produção durante o período, provenientes de distintas partidas de insumos e não a estágios anteriores ao da aquisição pelo produtor exportador.

Neste processo, a Recorrente lança mão também do argumento de que essas aquisições gerariam o direito ao crédito porque os produtores rurais e as cooperativas seriam, nos termos da legislação de regência, contribuintes do PIS e da COFINS.

Com relação aos produtores rurais (pessoas físicas), não ocorre a sua equiparação à pessoa jurídica, nos termos do RIR, art. 127, *b*, pela simples razão de que este regulamento tem disposições específicas sobre a tributação da atividade rural exercida por pessoas físicas na sua Seção IX (Decreto nº 1.041/94, arts. 62 a 76), não se lhes aplicando, portanto, os comandos de equiparação à pessoa jurídica contidos no inciso I do art. 2º da Medida Provisória nº 1.546-10/97 (PIS) e do art. 1º da Lei Complementar nº 70/91 (COFINS).

Quanto aos insumos adquiridos junto às cooperativas de produtores, a Recorrente alega que a isenção de que gozam não se aplica quando as operações de venda não envolvam atos cooperativos, invocando nesse sentido o disposto nos art. 6º da Lei Complementar nº 70/91 (COFINS) e parágrafo único do art. 2º da Medida Provisória nº 1.215/95 (PIS).

Isso não se discute, porém, *in casu*. Incumbia ao Recorrente provar e não ligeiramente suscitar que as operações em questão não envolvem atos cooperativos, de sorte a afastá-las da isenção.

Tendo-se em conta que atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados para a consecução dos objetivos sociais e que, por definição legal, não implicam operação de mercado, nem contrato de compra e venda de mercadoria (Lei nº 5.764/71, art. 79), bem como que a entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição (*idem*, art. 83), conclui-se que a comercialização de produtos pelas sociedades cooperativas, por conta e ordem do cooperado, está abrangida pelo ato cooperativo.

Isso fica evidenciado no tratamento que o Imposto de Renda confere às sociedades cooperativas ao tratar da não incidência no art. 168, Seção IV, do RIR, *verbis*:

"Art. 168. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Leis nºs 5.764/71, arts. 85, 86, 88 e 111, e 8.541/92, art. 1º):



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.002204/97-43
Acórdão : 202-11.198

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II -"
(realçei)

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 1999


ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO