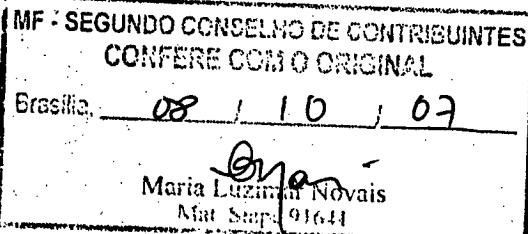
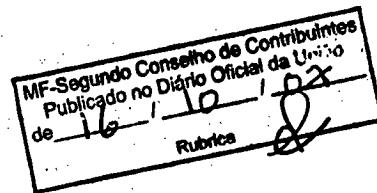




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

CC02/C04
Fls. 1

Processo nº 10940.000484/00-77
Recurso nº 124.780 Voluntário
Matéria IPI- Crédito Presumido- Normas Processuais. Revisão de decisão administrativa. Limites e condições
Acórdão nº 204-02.200
Sessão de 27 de fevereiro de 2007
Recorrente CARGIL AGRÍCOLA S.A.
Recorrida DRJ- PORTO ALEGRE - RS



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

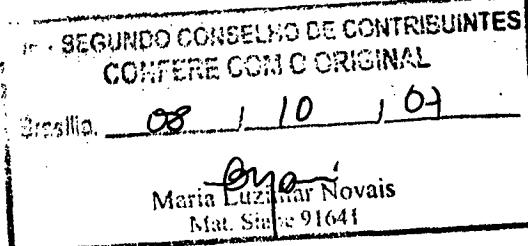
Período de apuração: 01/04/1995 a 31/12/1995

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO. REVISÃO DOS CÁLCULOS. A administração tributária pode e deve rever ressarcimento que contemple benefício que contrarie a lei ou que inclua período anterior à vigência da mesma.

AQUISIÇÕES AONDE NÃO HAJA INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. Tendo a Lei 9.363/96 instituído um benefício fiscal a determinados contribuintes, com consequente renúncia fiscal, deve ela ser interpretada restritivamente. Assim, se a Lei dispõe que farão jus ao crédito presumido, com o ressarcimento das contribuições Cofins e PIS incidentes sobre as aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo, não há que se falar no favor fiscal quando não houver incidência das contribuições na última aquisição, como no caso de aquisições de pessoas físicas ou de cooperativas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan e Flávio de Sá Munhoz (Relator) que davam provimento ao recurso. Designado o Conselheiro Jorge Freire para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral pela Recorrente, o Dr. Gustavo Martini de Matos.



[Signature]
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Presidente

[Signature]
JORGE FREIRE

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Nayra Bastos Manatta, Júlio César Alves Ramos e Leonardo Siade Manzan.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
COMITÊ CCG/ O CRÍCIAL

Brasília, 08 / 10 / 07

Maria Izabel M. Nôvais
Mat. Síapa 91641

CC02/C04
Fls. 3

Relatório

Cuida-se o presente de recurso voluntário interposto pelo Contribuinte em razão da glosa de valores objeto do presente pedido de ressarcimento, relativamente às aquisições de matérias-primas adquiridas diretamente de pessoas físicas e de cooperativas e de glosa decorrente da revisão de valores que foram objeto do Pedido de Ressarcimento nº 10940.000766/96-71.

Os fatos encontram-se assim descritos pela decisão da d. Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre:

"O estabelecimento acima qualificado protocolizou, em 21 de junho de 2000, o Pedido de Ressarcimento da fl. 1, do crédito presumido do IPI, de que trata a Portaria MF nº 129, de 5 de abril de 1995 (embora o formulário utilizado se refira à Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997), como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para a Seguridade Social (Cofins), incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), para utilização no processo produtivo do produtor exportador, no valor de R\$ 4.903.175,41, referente a 1995 (abril a dezembro).

2. *O relatório fiscal das fls. 592 a 601 (vol. 3), e demonstrativos anexos, adiante resumido, dá conta de que se está diante de um segundo pedido, retificador do primeiro, envolvendo o mesmo período de apuração, com valor maior.*

2.1 *De acordo com as cópias de peças do processo nº 10940.000766/96-71, nas fls. 28 a 75 (vol. 1), o interessado requereu, em 4 de setembro de 1996, ressarcimento do benefício em questão, relativo a 1995, no valor de R\$ 2.917.983,80, o qual foi sucessivamente alterado para R\$ 2.618.269,17 e R\$ 2.661.434,50.*

2.2 *A autoridade julgadora daquele pleito autorizou [fl. 51 (vol. 1)] o ressarcimento de apenas R\$ 1.765.032,58, acolhendo, para tanto, as glosas propostas na informação fiscal das fls. 42 a 50, a saber: (I) exclusão, das aquisições de insumos, de (a) R\$ 366.927,85, por corresponder a aquisições efetuadas em março de 1995, antes da instituição do incentivo em causa, e (b) R\$ 1.659.902,92, por se referir a aquisições de óleo combustível, não admitido como MP, nem PI; e (II) exclusão de R\$ 32.329.184,89, da receita de exportação (RE), por se tratar de vendas para empresas comerciais exportadoras (trading companies), e não de exportações diretas.*

2.3 *O despacho decisório respectivo foi atacado pelo contribuinte, apenas quanto à glosa das aquisições de óleo combustível e quanto à exclusão das vendas a empresas comerciais exportadoras, tendo sido proferida a Decisão nº 4-015/97, das fls. 55 a 61, na Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Curitiba, que rejeitou as razões*

J.H

apresentadas na manifestação de inconformidade e manteve, integralmente, o despacho decisório da Delegacia da Receita Federal (DRF) em Ponta Grossa.

2.4 Irresignado, o contribuinte apelou ao Segundo Conselho de Contribuintes, cuja Terceira Câmara acolheu a pretensão de admitir, no cálculo do incentivo, tanto as aquisições de óleo combustível, quanto as vendas a empresas comerciais exportadoras, nos termos do Acórdão nº 203-04.839, das fls. 64 a 69 (vol. 1), que transitou em julgado.

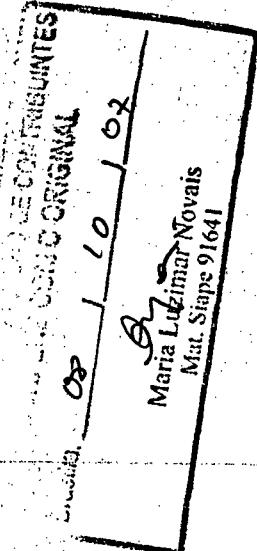
2.5 À vista do julgamento na segunda instância, a DRF em Ponta Grossa refez o cálculo do crédito presumido, resultando no valor de R\$ 2.654.984,01, do qual foi deduzido o ressarcimento já efetuado, com base na decisão de primeiro grau (R\$ 1.765.032,58), providenciando o ressarcimento complementar de R\$ 889.951,43, no processo nº 10940.000766/96-71, conforme consta nas fls. 71 a 75 (vol. 1).

2.6 Prosseguindo no exame do pedido de ressarcimento apresentado neste processo, a fiscalização deixa claro que, em face do histórico do caso, o segundo pedido, quanto ao mesmo período de apuração, ensejaria, em tese, o complemento de apenas R\$ 2.248.191,41 (R\$ 4.903.175,42, constantes do pedido da fl. 1 deste processo, menos R\$ 2.654.984,01, já resarcidos no processo nº 10940.000766/96-71).

2.7 Quanto ao mérito do requerimento da fl. 1, a fiscalização recalcoulou o crédito presumido, no período em questão, respeitando o que foi decidido no Acórdão nº 203-04.839, das fls. 64 a 69 (vol. 1), quanto às glosas examinadas e infirmadas naquela decisão, tendo opinado pelo cabimento do incentivo, no período considerado, no valor de R\$ 1.922.950,62, o que implicou o ressarcimento a maior, no valor de R\$ 732.033,39, pois o contribuinte já havia recebido R\$ 2.654.984,01 no processo nº 10940.000766/96-71.

2.7.1 Para tanto, a fiscalização partiu do montante de R\$ 48.437.865,24, correspondente às aquisições de insumos de pessoas jurídicas contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, relacionadas nas fls. 442 a 571 (vol. 3), excluindo, desse total, R\$ 358.231,93, relativos a aquisições ocorridas em março de 1995, antes da instituição do benefício, e R\$ 3.764.331,44, correspondentes a aquisições de insumos (embalagens) aplicados em produtos destinados ao mercado interno, o que resultou no valor líquido de aquisições de R\$ 44.315.301,87, para fins de cálculo do crédito presumido.

2.7.2 Na oportunidade, a fiscalização analisou as notas fiscais de entrada, tendo desconsiderado as seguintes aquisições: (a) insumos fornecidos por pessoas físicas (produtores rurais), por não serem contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins; (b) insumos fornecidos por cooperativas, que não recolhem as citadas contribuições, nas operações com seus associados, não havendo informações sobre a origem dessas



aquisições (se de associados, ou não); e (c) as aquisições de energia elétrica, por não ser MP, nem PI.

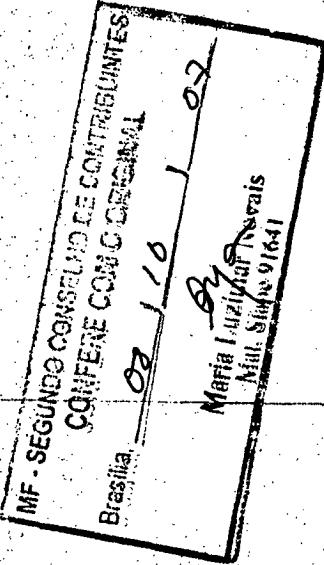
2.8 Na sequência, foi emitido o despacho decisório das fls. 602 a 607 (vol. 3), que acolheu a informação fiscal citada no item anterior, concluindo pela improcedência do pedido de ressarcimento apresentado neste processo, bem como pelo ressarcimento a maior, de R\$ 732.033,39, ocorrido no processo nº 10940.000766/96-71, que deve ser devolvido aos cofres públicos, tendo sido formalizada a exigência respectiva no processo nº 10940.002654/2002-81.

3. O interessado manifestou sua inconformidade, quanto ao que foi decidido neste processo, tempestivamente, por meio do arrazoado das fls. 610 a 622 (vol. 3), instruído com os documentos das fls. 623 a 664 (vol. 3), alegando, em síntese, o que segue.

3.1 Preliminarmente, diz que a decisão final proferida no processo administrativo, pelo Acórdão nº 203-04.839, faz coisa julgada no âmbito da administração pública, vinculando os seus agentes. Assim, não podem ser modificados os cálculos constantes do processo nº 10940.000766/96-71, que foram confirmados por acórdão da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. O presente processo serviu, tão-somente, para que o contribuinte incluísse no cálculo do crédito presumido as aquisições de insumos de produtores rurais pessoas físicas e sociedades cooperativas, que deixou de incluir no pedido original, por lapso induzido pela própria fiscalização, o que lhe dá direito à complementação do ressarcimento, sendo o valor decorrente passível de deferimento, ou indeferimento, e não, além do indeferimento, a exigência de devolução de valor considerado indevidamente ressarcido no citado processo nº 10940.000766/96-71. É inadmissível a atitude da fiscalização, no sentido de realizar novamente a verificação completa do período de apuração de 1995, em desacordo, inclusive, com o valor do ressarcimento determinado no Acórdão nº 203-04.839.

3.2 No mérito, argumenta que, segundo o entendimento pacificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no julgamento do recurso nº 201-112321, em 16 de setembro de 2002 (sic), a correta interpretação da Medida Provisória nº 948, de 23 de março de 1995, admite a inclusão, na base de cálculo do incentivo fiscal, dos valores correspondentes às aquisições de MP de não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, no caso, produtores rurais pessoas físicas e cooperativas, não sendo admissíveis exclusões de insumos não previstas naquele ato, tampouco na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996. Além disso, é irrelevante a efetiva incidência das contribuições em causa, para fins de apuração do crédito presumido.

3.3 Por último, tendo em vista o entendimento da CSRF, no julgamento do recurso mencionado no item precedente, requer seja reconhecido o direito ao ressarcimento do crédito presumido, acrescido



de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic)."

A d. DRJ em de Porto Alegre-RS manteve o indeferimento do pedido, tal como revisto e indeferido pela DRF em Ponta Grossa-PR, em decisão assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/1995 a 31/12/1995

Ementa: REVISÃO DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Admite-se reexame de pedido de ressarcimento, embora já apreciado nas instâncias administrativas, para acrescentar insumos no cálculo, que, se aceitos, podem modificar o valor do pedido inicial.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. BASE DE CÁLCULO.

As aquisições de insumos de cooperativas de produtores e de pessoas físicas, não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não podem ser incluídas no cálculo do crédito presumido.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. JUROS SELIC.

Inexiste previsão legal para abonar juros equivalentes à taxa Selic a valores objeto de ressarcimento de crédito do IPI.

GLOSAS NÃO CONTESTADAS.

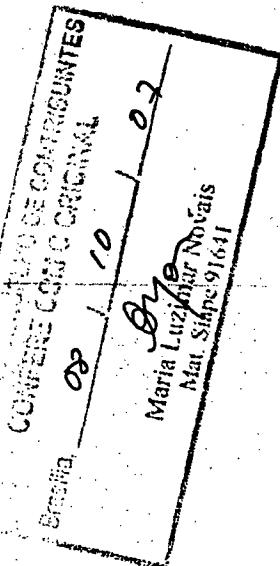
As glosas não expressamente contestadas tornam-se definitivas na esfera administrativa.

Solicitação Indeferida"

Contra a r. decisão, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, com a reiteração e o reforço de seus fundamentos apresentados na Manifestação de Inconformidade de fls.

É o relatório.

X 11



SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
CONFERE COPIA ORIGINAL

08 / 10 / 07

Maria Lúzia Mar. Novais
Mat. Siape 91641

CC02/C04
Fls. 7

Voto Vencido

Conselheiro FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, o recurso deve ser conhecido.

Da análise dos autos forçoso reconhecer que a d. autoridade fiscal, embora na análise do referido pedido tenha observado o que foi decidido na r. decisão da c. Terceira Câmara deste e. Segundo Conselho de Contribuintes, no Acórdão n.º 203-04.839, conforme "Relatório de Verificação para Fins de Ressarcimento do Crédito Presumido de IPI" de fls. 592 à 601, o indeferimento neste processo foi determinado em razão de que "Na presente verificação, houve a constatação de que não há crédito presumido complementar a ressarcir, conforme quadro n.º 7 do demonstrativo..." (cf. item 43 do referido Relatório).

Ou seja, por meio do Despacho decisório proferido no presente processo, em 15/10/2002, houve a revisão dos valores anteriormente deferidos no Despacho decisório de 18/04/1997, nos autos Processo n.º 10940.000766/96-71 e que não haviam sido objeto de recurso de ofício, em razão do que determina o art. 10 da Instrução Normativa SRF n.º 21/97, vigente à época dos fatos, assim redigido:

"Art. 10. Do despacho decisório proferido pela autoridade competente a que se refere o § 2º do art. 8º, em favor do contribuinte, não cabe recurso de ofício.

Com efeito, nos termos do que foi proposto no Item 61 do Relatório e acolhido pela d. DRF em Ponta Grossa-PR:

- a) Valor a ressarcir apurado para o processo 10940.000484/00-77: R\$ 0,00 (glosa de R\$ 2.284.191,41, item 43);
- b) Ressarcimentos indevidos efetuados em 28/04/1997 e 06/10/1999 da importância de R\$ 732.033,39 (item 60), conforme a seguir...

Anoto que os valores considerados ressarcimentos indevidos (Item 61, "b") foram objeto de lançamento no Processo n.º 10940.002654/2002-81.

Em que pese a possibilidade de a administração rever de ofício seus próprios atos, nos termos e condições expressamente reconhecidos, conforme enunciado da Súmula 346 do c. Supremo Tribunal Federal, tal revisão deve se pautar exclusivamente nos critérios de conveniência e de oportunidade, em casos para os quais seja constatada e devidamente demonstrada nulidade, dentro dos prazos previstos pela legislação de regência e, ainda, desde que do procedimento não resulte prejuízo à defesa do Contribuinte.

Sem entrar no mérito quanto à pertinência da referida revisão, para o que seria necessário identificar se havia ou não nulidade no despacho decisório proferido nos autos do Pedido de Ressarcimento n.º 10940.000766/96-71, é nítido no caso que, com o procedimento adotado pela d. DRF em Ponta Grossa-PR no Despacho decisório s/nº, de 15/10/2002 (fls. 602 à 607) o Contribuinte apenas pôde se insurgir, neste processo, contra o que fora objeto de seu pedido complementar, ou seja, aquisições de insumos diretamente de pessoas físicas e de cooperativas, não sendo bastante à satisfação de seu pedido; no entanto, o provimento de seu

recurso, que, acrescente-se, de acordo com jurisprudência da e. Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais já se vislumbra.

De rigor observar que não foram indicados, neste processo, os fundamentos de direito que constituíram as razões para a glosa dos créditos, o que em primeiro plano, implicou prejuízo à defesa, com afronta ao comando do art. 5º, inciso LV, garantia do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, que nas lições de Odete Medauar (in "Processualidade no Direito Administrativo", RT, São Paulo, 1993, pp. 105-107), apud de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez Lopes (in Processo Administrativo fiscal Federal Comentado, Dialética, São Paulo, 2ª edição, 2004, pg. 44) ... "O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita no contexto em que se realiza."

Tal constatação por si só é suficiente para o reconhecimento de nulidade do Despacho decisório de 15/10/2002, tal como adotado neste Processo 10940.000484/00-77. No entanto, digno de registro também o fato de que a procedida revisão somente se operou há mais de cinco anos a contar do primeiro ato de homologação. Com efeito, através do Despacho decisório de 18/04/1997 a autoridade fiscal, naquela oportunidade, homologou, na parte ora controvertida, os créditos do Contribuinte (fls. 43 à 51) e, somente por ocasião do Despacho decisório de 15/10/2002, pretendeu rever o ato anteriormente praticado.

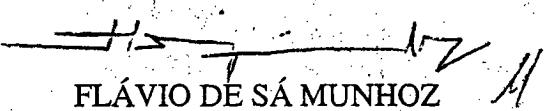
Considerando que para reaver eventual crédito tributário que em data anterior fora expressamente reconhecido por decisão definitiva da administração seria necessária a constituição de crédito tributário mediante atividade de lançamento, no prazo a que se refere o art. 173, inciso II do Código Tributário Nacional, também sob esse aspecto, inválido o ato de revisão do lançamento.

Forçoso concluir que o despacho decisório tal como elaborado, implicou prejuízo à defesa, uma vez que fundamentou a glosa em revisão de processo cujo pedido anteriormente fora deferido e não em razões de mérito que pudessem ensejar articulação de razões de recurso pelo Contribuinte e, ainda, o ato de revisão fora procedido fora do prazo legalmente permitido, razões que o caracterizam como inválido.

Com essas considerações, voto no sentido de anular o processo, a partir da decisão de fls. 602-607, inclusive estas e determinar que a d. autoridade profira nova decisão, atendo-se, exclusivamente, ao pedido complementar ao Processo n.º 10940.000766/96-71, de vez que o decidido neste último se tornou definitivo no âmbito da administração em razão do Despacho decisório nele proferido, de 18/04/1997 e do Acórdão n.º 203-04.839.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2007


FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ

FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ
CARTA DE CREDIBILIDADE CONTRIBUINTE
COPIA DE CÓDIGO ORIGINAL

08 / 02 / 07
Maria Luzia da Nova
Mat. S/ep 91641

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília 03 / 10 / 09

Maria Eugênia Novais
Mai Novais 1641

Errol A origem
da referência
não foi
encontrada.
Fls. 9

Voto Vencedor

Conselheiro JORGE FREIRE Relator

Com a devida *vênia*, diririjo do Dr. Flávio Munhoz.

O ilustre relator originário votou no sentido de anular o despacho decisório de fls. 602/607, entendendo que este não poderia rever o pedido anterior do qual o formulado nestes autos é complementar, como se fossem eles referentes a questões estanques e não relacionadas entre si, entendendo que tal agir implicou em prejuízo à defesa, o que o levou a votar no sentido de

anular o processo, a partir da decisão de fls. 602-607, inclusive estas e determinar que a d. autoridade profira nova decisão, atendo-se, exclusivamente, ao pedido complementar ao Processo nº 10940.000766/96-71, de vez que o decidido neste último se tornou definitivo no âmbito da administração em razão do Despacho decisório nele proferido, de 18/04/1997 e do Acórdão nº 203-04.839.

Portanto, o fundamento do voto vencido foi de que houve prejuízo à defesa, com o que não pactuo.

Uma das teses da defesa, a qual arrimou o voto vencido, é de que não pode ser modificado o que foi decidido no Processo nº 10940.000766/96-71, em afronta os princípios da segurança jurídica, da moralidade administrativa e coisa julgada administrativa.

A administração está jungida à lei, podendo e devendo rever seus atos que a afrontam. O presente processo teve como causa ensejadora o pedido complementar por iniciativa do próprio contribuinte em relação ao mesmo período e causa de pedir constante do pleito inicial no Processo nº 10940.000766/96-71, no qual deixou de postular o crédito presumido em relação às matérias primas adquiridas de cooperativas e pessoas físicas.

Ocorre que neste processo, reexaminado os fatos com base no pedido complementar do contribuinte, a administração constatou que no pleito original houve afronta à lei concessiva do benefício em yoga, pois naquele admitiu-se que fossem computados no seu cálculo valores de insumos que foram aplicados em produtos vendidos no mercado interno, hipótese que a Lei nº 9.363/96 não incide, bem como em relação às aquisições havidas antes da vigência desta lei. Ademais, o percutiente relatório fiscal de fls. 592/601, às explícitas, consignou que embora entendesse que óleo combustível não integrava o produto final por não ser matéria prima ou produto intermediário, considerou seus valores em função do que restou decidido no Acórdão 203-04.839 (julgado nos autos do Processo nº 10940.000766/96-71), da mesma forma como levou em conta no cálculo do crédito presumido, também a despeito de seu entendimento contrário, as vendas efetuadas às comerciais exportadoras, direito também controvertido naquele aresto.

Assim, a meu sentir, as únicas duas matérias objeto do processo anterior e que transitaram em julgado, foi a inclusão do óleo combustível no cálculo do benefício como insumos e a consideração das vendas para *trading companies* como receita de exportação, nos

termos do singelo voto com cópia a fl. 68/69. Demais disso, o que preclui é o direito, mas não os cálculos do benefício, que, a qualquer tempo, demonstrada falha ou inconsistência, podem ser revistos de ofício. Ou seja, o Acórdão da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, de forma alguma confirmou os cálculos daquele Processo (10940.000766/96-71), mas, tão-somente, nos termos do efeito devolutivo do recurso no rito do Decreto 70.235/72, declarou o direito em relação à matéria submetida a seu conhecimento, e mais nada.

Aqui a primeira conclusão a partir da premissa esposada pela própria contribuinte. Se a administração não pode rever os termos do processo anterior, mesmo *contra legem* ou ainda sem vigência, embora tais questões não tenham sido controvértidas, o mesmo raciocínio se aplica ao contribuinte em relação à administração quando em processo posterior quer rever o anterior acerca de matéria que deixou de submeter à apreciação daquela, no caso a inclusão no cômputo do benefício das aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas. Em suma, não houve afronta a coisa julgada e nem à segurança jurídica.

O que deve restar assentado é que a administração, quer sob provocação do sujeito passivo, como na hipótese vertente, quer de ofício, pode e deve rever seus atos que são contrários à lei. Imoral seria que se perpetrasse o crasso erro anterior da administração, escusável apenas pela, à época, recente edição da norma concessiva do beneplácito fiscal. Portanto, não identifico a imoralidade pugnada pela recorrente, ao menos em relação a ela.

Por fim, nessa matéria, tratando-se de fato contrário à lei (insumos agregados a produto vendido no mercado externo) ou em relação a fato que sequer a lei vigia (no caso, aquisição de insumos antes da vigência da lei, ou seja, março de 2005- fl. 590), assertivas, repita-se, não contestadas pela recorrente em nenhum instante, conforme pontuado pela r. decisão à fl. 670, entendo que o prazo só comece a fluir contra a administração a partir do instante em que esta tem notícia daqueles fatos. E, gize-se, a recorrente dificultou a ação do Fisco, pois reiteradamente, conforme se dessome do relatório de verificação fiscal, o contribuinte deixou de atender as intimações, por fim deixando mesmo de fornecer os arquivos em meio magnético. Por isso, refuto o argumento do Dr. Flávio quando este consigna ter havido prejuízo à defesa do contribuinte, fato este sequer demonstrado pelo contribuinte, ônus que lhe incumbe, uma vez estarmos diante de uma nulidade relativa.

Em suma, afasto a pugnada nulidade do despacho decisório de fls. 602/607.

Quanto ao mérito controvértido no presente processo, qual seja a inclusão no cálculo do crédito presumido das aquisições de matérias primas de cooperativas e pessoas físicas, tenho por escorreito o juízo formulado pela r. decisão, conforme a seguir artigo.

Em relação à inclusão no cálculo do crédito presumido dos valores correspondente à aquisição de insumos na qual não houve incidência de PIS e Cofins (produtos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas), entendo que o recurso há de ser negado com fulcro nos argumentos a seguir deduzidos.

A restrição, que alega a recorrente inexistir, está posta no artigo 1º da Lei 9.363. Assim, o total a que se refere o artigo 2º, objeto final de sua peça de defesa, deve ser levado em consideração nos termos da norma antecedente que antepõe limites a utilização do incentivo fiscal.

A Lei nº 9.363, de 13/12/96, assim dispõe em seus artigos 1º e 2º:

"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, com o resarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nº 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.

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

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

§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

....." (grifei).

Trata-se, portanto, o chamado crédito presumido de IPI, de um benefício fiscal, com consequente renúncia fiscal, devendo ser interpretada restritivamente a Lei instituidora.

Da referida norma depreende-se que o objetivo expresso do legislador foi o de estimular as exportações de empresas industriais (produtor-exportador) e a atividade de industrial interna, atendendo a dois objetivos de política econômica, mediante o ressarcimento das contribuições Cofins e PIS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de todos os insumos utilizados no processo produtivo. Para tanto se utilizou do Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo este tributo aproveitado em sua organicidade para operacionalizar o benefício instituído.

Para a instituição do benefício fiscal em debate poderia o legislador ter se valido de inúmeras alternativas, mas entendeu que o favor fiscal fosse dado mediante o ressarcimento da Cofins e PIS embutidos nos insumos que comporiam os produtos industrializados pelo beneficiário a serem exportados, direta ou indiretamente.

Com efeito, a meu sentir, só haverá o ressarcimento das mencionadas contribuições sociais quando elas incidirem nos insumos adquiridos pela empresa produtora exportadora, não havendo que se falar em incidência em cascata e em crédito presumido independentemente de haver ou não incidência das contribuições a serem resarcidas. E, se o legislador escolheu o termo **incidência**, não foi à toa. Atrás dele vem toda uma ciência jurídica.

E, como bem lembra Paulo de Barros Carvalho em sua obra *Curso de Direito Tributário* (Ed. Saraiva, 6ª ed., 1993), "Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva". Adiante, na mesma

obra, averba o referido mestre que “A 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”. E, naquilo que por hora nos interessa, arremata que “Tomada com relação ao direito positivo, a Ciência do Direito é uma sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível. Está acima da linguagem do direito positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico”.

Assim, ao intérprete cabe analisar a norma sob o ângulo da ciência do direito. Ao transmitir conhecimentos sobre a realidade jurídica, ensina o antes citado doutrinador, o cientista emprega a linguagem e compõe uma camada lingüística que é, em suma, o discurso da Ciência do Direito. Portanto, a linguagem e termos jurídicos colocados em uma norma devem ser perqueridos sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Com base nestas ponderações encontro, sob a ótica da ciência do direito, o alcance do termo “*incidência*” disposto na norma sob comento.

Alfredo Augusto Becker¹ afirma: “*Incidência do tributo: quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada ('fato gerador'), juridicizando-a, e a consequente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica 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.'*”

E a norma, como sobredito, tratando de renúncia fiscal deve ser interpretada restritivamente. Se seu art. 1º, supra transcrito, estatui que a empresa fará jus ao crédito presumido do IPI, com o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, não há como alargar tal entendimento sob o fundamento da incidência em cascata.

Dessarte, divirjo do entendimento² que mesmo que não haja incidência das contribuições na última aquisição é cabido o creditamento sob o fundamento de tais contribuições incidirem em cascata, onerando as fases anteriores da cadeia de comercialização, uma vez calcada na exposição de motivos da norma jurídica, ou mesmo, como entende a recorrente, na presunção de sua incidência. A meu ver a questão é identificar a incidência das contribuições nas aquisições dos insumos, e por isso foi usada a expressão incidência, e não desconsiderar a linguagem jurídica definidora do termo.

Com a devida vénia, entendo, nesses casos, que a exegese foi equivocada, uma vez ter se utilizado de processo de interpretação extensivo. E, como ensina o mestre Becker³, “*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*”.

¹ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3^a, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.

² Nesse sentido Acórdãos nºs 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, de 18/05/99.

³ *op. cit*, p. 133.

A questão que se põe é que, tratando-se de normas onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. É nesse sentido o ensinamento de Carlos Maximiliano⁴, ao discorrer sobre a hermenêutica das leis fiscais:

"402 – III. O rigor é maior em se tratando de disposição 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. No caso, não tem cabimento o brocário célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos".

Assim, não há que se perquirir da intenção do legislador, mormente analisando a exposição de motivos de determinada norma jurídica que institui benefício fiscal, com consequente renúncia de rendas públicas. A boa hermenêutica, calcada nos profícuos ensinamentos de Carlos Maximiliano, ensina que a norma que veicula renúncia fiscal há de ser entendida de forma restrita. E o texto da lei não permite que se chegue a qualquer conclusão no sentido de que se buscou a desoneração em cascata da Cofins e PIS, ou que a alíquota de 5,37% desconsidera o número real de recolhimentos desses tributos realizados e, até mesmo, se eles efetivaram-se nas operações anteriores. Isto porque a norma é assaz clara quando menciona que a empresa produtora e exportadora fará jus a crédito presumido de IPI com o ressarcimento das contribuições “COFINS e PIS INCIDENTES SOBRE AS RESPECTIVAS AQUISIÇÕES, NO MERCADO INTERNO, DE....”.

Ora, entender que também faz jus ao benefício do ressarcimento das citadas contribuições mesmo que elas não tenham incidido sobre os insumos adquiridos para utilização no processo produtivo, uma vez que incidiram em etapas anteriores ao longo do processo produtivo; é, estreme de dúvidas, uma interpretação liberal, não permitida, como visto, nas hipóteses de renúncia fiscal.

Demais disso, lendo-se o disposto no artigo 5º⁵ da Lei nº 9.363/96, tem-se que também esse foi o entendimento do legislador quando se refere à restituição ao fornecedor das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no transrito artigo 1º.

Nada obstante tais considerações, já há manifestação do Poder Judiciário a respaldar meu entendimento, como dessume-se do Acórdão AGTR 32877-CE, julgado em 28/11/2000, pela Quarta Turma do TRF da 5ª Região, sendo relator o Desembargador Federal Napoleão Maia Filho, conforme ementa a seguir transcrita:

“TRIBUTÁRIO. LEI 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI A TÍTULO DE RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E DA COFINS EM PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E/OU RURAIS QUE NÃO SUPORTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI JURES AO CREDITAMENTO.

⁴ In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p.333/334.

⁵ Dispõe o artigo 5º da Lei 9.363/96: “A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no artigo 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente”.

Tratando-se de ressarcimento de exações suportadas por empresa exportadora, tal como se dá com o benefício instituído pelo art. 1º da Lei 9.363/96, somente poderá haver o crédito respectivo se o encargo houver sido efetivamente suportado pelo contribuinte.

Sendo as exações PIS/PASEP e COFINS incidentes apenas sobre as operações com pessoas jurídicas, a aquisição de produtos primários de pessoas físicas não resulta onerada pela sua cobrança, daí porque impraticável o crédito de seus valores, sob a forma de ressarcimento, por não ter havido a prévia incidência...."

O mesmo entendimento foi esposado pelo desembargador federal do TFR da 5ª Região, no AGTR 33341-PE 2000.05.00.056093-7⁶, onde, a certa altura de seu despacho, averbou:

"A pretensão ao crédito presumido do IPI, previsto no art. 1º da Lei 9.363, de 13.12.96, pressupõe, nos termos da nota referida, 'o ressarcimento das contribuições de que tratam as leis complementares nºs 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 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' utilizados no processo produtivo do pretendente.

Ora, na conformidade do que dispõem as leis complementares a que a Lei nº 9.363/96 faz remição, somente as pessoas jurídicas estão obrigadas ao recolhimento das contribuições conhecidas por PIS, PASEP, e COFINS, instituídas por aqueles diplomas, sendo intuitivo que apenas sobre o valor dos produtos a estas adquiridos pelo contribuinte do IPI possa ele se ressarcir do valor daquelas contribuições a fim de se compensar com o crédito presumido do imposto em referência.

Não recolhendo os fornecedores, quando pessoas físicas, aquelas contribuições, segue não ser dado ao produtor industrial adquiriente de seus produtos, compensar-se de valores de contribuições inexistentes nas operações mercantis de aquisição, pois o crédito presumido do IPI autorizado pela Lei nº 9.363/96 tem por fundamento o ressarcimento daquelas contribuições, que são recolhidas pelas pessoas jurídicas...."

Dessarte, fica evidenciado meu entendimento que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI através do ressarcimento da Cofins e PIS quando tais tributos nas operações de aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, não forem exigíveis na última aquisição (no último elo do processo produtivo), vale dizer, quando os tributos objeto do ressarcimento não incidirem na aquisição.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 08 / 10 / 01

Ono
Maria Luzimil Novais
Mat. Siape 91641

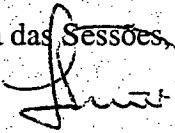
⁶ Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.

CONCLUSÃO

Forte no exposto, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2007


JORGE FREIRE

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília,

Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641