



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo : 10980.005254/00-09
Recurso nº : 201-133289
Matéria : RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente : IMCOPA IMP. EXP. E IND. DE ÓLEOS LTDA.
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 03 DE JULHO DE 2007
Acórdão nº : CSRF/02-02.774

IPI .CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES. -O incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção "*juris et de jure*", não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte. Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez.

IPI.CRÉDITO PRESUMIDO. 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, o que não é o caso dos combustíveis.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela IMCOPA IMP. EXP. E IND. DE ÓLEOS LTDA,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso especial, para admitir a inclusão, na base de cálculo do incentivo, das aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator), Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim e Henrique Pinheiro ABN

Processo : 10980.005254/00-09
Acórdão nº : CSRF/02-02.774

Torres, que negaram provimento ao recurso, e Gileno Gurjão Barreto que deu provimento integral ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 20 MAR 2008

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros RODRIGO BERNARDES RAIMUNDO DE CARVALHO (Substituto convocado) e JOSÉ CARLOS PASSUELO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA.

Processo : 10980.005254/00-09
Acórdão nº : CSRF/02-02.774

Recurso nº :201-115096
Recorrente :FAZENDA NACIONAL
Interessada :IMCOPA IMP. EXP. E IND. DE ÓLEOS LTDA

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do Acórdão nº 201-79.319, de 25 de maio de 2006, proferido pela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes que negou provimento ao recurso, nos termos da ementa abaixo:

“IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente as aquisições de insumos de contribuintes da Cofins e do PIS geram direito ao crédito presumido concedido como ressarcimento das referidas contribuições, pagas no mercado interno.

CRÉDITO PRESUMIDO. COMBUSTÍVEIS. MERCADORIAS REVENDIDAS. AQUISIÇÕES DO EXTERIOR. REVENDAS NO MERCADO INTERNO.

Somente é admissível a inclusão, na base de cálculo do incentivo, de valores relativos a aquisições de matérias-primas, materiais de embalagem e produtos intermediários. Mantém-se a glosa de valores relacionados aos custos de aquisição de mercadoria destinada à exportação direta, sem que sofra processo industrial, realizado pela recorrente. Em relação à glosa relativa à importação de insumos, esta deve ser mantida, tendo em vista que o crédito é concedido apenas sobre aquisições no mercado interno. Da mesma forma a aquisição de soja em grãos, farelo de soja e óleo bruto degomado, para venda no mercado interno, sem utilização no processo de produção, não gera crédito de IPI. Recurso negado.”

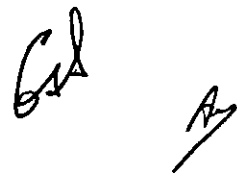
O apelo especial, uma vez preenchidos os requisitos de admissibilidade, foi recebido por despacho da presidência daquela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, alcançando dois aspectos do *decisum* recorrido:

1) exclusão da base de cálculo do crédito presumido do IPI na exportação das aquisições efetuadas por pessoas físicas e/ou cooperativas que não são contribuintes do PIS e da COFINS;

2) exclusão dos gastos com combustíveis (óleo combustível, óleo diesel, gás, polithozai) utilizados na caldeira para produção de vapor, para fins de cálculo do referido benefício.

Sem contra-razões.

É o relatório.



Processo : 10980.005254/00-09
Acórdão nº : CSRF/02-02.774

VOTO VENCIDO

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator.

O recurso especial de divergência interposto pelo sujeito passivo pode ser admitido nos termos dos artigos 7, II e 15, §2º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, e, portanto, dele tomo conhecimento.

A lide alcança dois aspectos do *dicisum* recorrido:

- 1) exclusão ou não da base de cálculo do crédito presumido do IPI na exportação das aquisições efetuadas por pessoas físicas ou cooperativas que não são contribuintes do PIS e da COFINS;
- 2) exclusão ou não dos gastos com combustíveis para fins de cálculo do referido benefício.

1) Aquisição de insumos às Pessoas Físicas e Cooperativas – Crédito Presumido de IPI

O crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS e COFINS nas exportações foi instituído pela MP nº 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.363, de 16/12/96, cujos arts. 1º e 3º determinam:

“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.” (grifo nosso).

...

Vê-se que a Lei nº 9.363, de 1996, que introduziu o benefício em tela, previu, em seu art. 1º, que o crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS e para a COFINS sejam “*incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo*” (g.n.).

O seu art. 2º, por sua vez, previu que “*A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior*”

Em razão dos termos em que vazada a aludida norma, qualquer interpretação que se lhe empreste não deve afastar-se das seguintes premissas: por primeiro, tratando-se de direito

excepto, não comporta interpretação ampliativa, pois os benefícios tributários devem ser interpretados de forma restrita, já que envolvem renúncia de receitas públicas; segundo, que os insumos que comporão a base de cálculo são aqueles em que houve a incidência daquelas contribuições sobre as respectivas aquisições; e, por último, e quem sabe o mais importante, a expressão “valor total das aquisições” deve ser interpretado em seu contexto correto, ou seja, a expressão “total das aquisições” está vinculada necessariamente ao total das aquisições, sim, mas apenas aquele total obtido como resultado da seleção efetivada pela restrição do art. 1º, qual, seja: somente aquelas aquisições em que seja possível a desoneração das contribuições, significando que o que mais importa é que tenha ocorrido a incidência jurídica, e não a econômica.

No tocante ainda à última das premissas delineadas, socorro-me do magistério do festejado jurista Pontes de Miranda, ensinando-nos que *“é muito importante, no estudo de qualquer questão jurídica, a separação entre o mundo jurídico e o mundo dos fatos. Por falta de atenção aos dois mundos, muitos erros se cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, intuir e dominar o direito. Os fatos do mundo ou interessam ao direito, ou não interessam. Se interessam, entram no subconjunto do mundo a que se chama mundo jurídico e se tornam fatos jurídicos, pela incidência das regras jurídicas, que assim os assinalam”*.(g.n)

Esse mesmo aspecto foi magnificamente abordado pelo conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis em voto irretocável proferido no Acórdão nº 203-09.899, que adoto também como razão de decidir:

“A expressão “incidentes”, empregada pelo legislador no texto do art. 1º da Lei nº 9.363/96, refere-se evidentemente à incidência jurídica. Diz-se que a norma jurídica tributária enquanto hipótese incide (daí a expressão hipótese de incidência), recai sobre o fato gerador econômico em concreto, juridicizando-o (tornando-o fato jurídico tributário) e determinando a conduta prescrita como consequência jurídica, consistente no pagamento do tributo. Esta a fenomenologia da incidência tributária, que não difere da incidência nos outros ramos do Direito.

Pontes de Miranda, acerca da incidência jurídica, já lecionava que “Todo o efeito tem de ser efeito após a incidência e o conceito de incidência exige lei e fato. Toda eficácia jurídica é eficácia do fato jurídico; portanto da lei e do fato e não da lei ou fato.”¹

Também tratando do mesmo tema e reportando-se à expressão fato gerador - empregada no CTN ora para se referir à hipótese de incidência apenas prevista, ora ao fato jurídico tributário já realizado -, Alfredo Augusto Becker leciona:

“Incidência do tributo: quando o Direito Tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (“fato gerador”), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica: a relação jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo: o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.”²

A incidência jurídica não deve ser confundida com qualquer outra, especialmente a econômica ou a financeira. Em sua obra, Becker faz distinção entre incidência econômica e incidência jurídica do tributo. De acordo com o autor, a terminologia e os

¹ Apud Roberto Wagner Lima Nogueira, in *Fundamentos do dever de tributar*, Belo Horizonte, Del Rey, 2003,

p. 1.

² Alfredo Augusto Becker, in *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Lejus, 1998, p. 83/84.

conceitos econômicos são válidos exclusivamente no plano econômico da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal. Por outro lado, a terminologia jurídica e os conceitos jurídicos são válidos exclusivamente no plano jurídico do Direito Positivo.

O tributo é o objeto da prestação jurídico-tributária e a pessoa que satisfaz a prestação sofre, no plano econômico, um ônus que poderá ser reflexo, no todo ou em parte, de incidências econômicas anteriores, segundo as condições de fato que regem o fenómeno da repercussão econômica do tributo.

Na trajetória dessa repercussão, haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir o ônus sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus, suportando, definitivamente, cada uma delas, uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela, suportada definitivamente, é a incidência econômica do tributo, que não deve ser confundida com a incidência jurídica, assim como a pessoa que a suporta, o chamado "contribuinte de fato", não deve ser confundido com o contribuinte de direito.

(...)"

Fica então patente a confusão perpetrada por essa corrente de interpretação quando confunde repercussão prevista em normas jurídicas, e por elas alçada ao mundo jurídico, e uma repercussão ocorrida apenas no mundo dos fatos, mas que não integra o suporte fático de norma alguma e, por isso, não faz parte do mundo jurídico, sendo sem relevância para este.

Outrossim, vê-se, ainda, que a questão não é somente de lógica jurídica, mas também de bom-senso e de razoabilidade. Afinal, é próprio do senso comum se entender a figura do ressarcimento como uma recuperação daquilo que se pagou, pois senão, perde-se o objeto daquele. O ponto de partida de qualquer benefício que vise ao ressarcimento tem que ser algo factual e não presumido.

Só se presume aquilo que não se pode atingir de forma mais direta. Foi o que fez a lei. A base de cálculo é o valor total dos insumos sobre os quais há incidência das contribuições. Isso não quer dizer, porém, como muitos alegam, que estar-se-ia aqui afirmando que o legislador pretendia o ressarcimento apenas de valores incidentes na última aquisição. O que se presume, por ser difícil a sua apuração efetiva é, por exemplo, no caso concreto, a quantidade de elos de uma cadeia produtiva em que ocorre a incidência tributária em cada um dos insumos: dessa forma o percentual 5,37 %, de fato, foi presumido pelo legislador para todos os insumos, sim, tendo este fator sido obtido a partir da soma de 2% de COFINS mais 0,65% de PIS, com incidência dupla e *bis in idem* ($2 \times 2,65\% + 2,65\% \times 2,65 = 5,37\%$).

Outrossim, existe uma particularidade matemática que envolve a fórmula do crédito presumido que cabe aqui um esclarecimento, no intuito de se evitar confusões conceituais. É sabido que em qualquer cálculo que envolva operações matemáticas, quando uma grandeza infinita é multiplicada por uma grandeza finita o resultado é uma grandeza infinita. O resultado da multiplicação de uma grandeza determinada por uma grandeza indeterminada tem como resultado uma grandeza indeterminada. Da mesma forma, o resultado da multiplicação de uma grandeza determinada por uma grandeza presumida tem como resultado uma grandeza presumida.

Assim, não desconheço que o crédito não deixa de ser "presumido", mesmo que parte de sua composição seja factual e determinada (insumos tributados), afinal, como mostrado no parágrafo anterior, ao se incorporar a qualquer fator factual (determinado), um fator presumido, por

Processo : 10980.005254/00-09
Acórdão nº : CSRF/02-02.774

óbvio, que o resultado final, como que “contaminado” passa a ser também presumido, o que explica a denominação desse benefício (crédito presumido).

Por outras palavras, a presunção não diz respeito à incidência jurídica das duas contribuições sobre as aquisições dos insumos, mas ao valor do benefício. O valor é que é presumido, e não a incidência do PIS e COFINS, que precisa ser certa para só assim ensejar o direito ao benefício. Assim, é uma falácia, conhecida como da falsa causa, atribuir ao significado da denominação, por exemplo, que nasceu a partir de uma consequência do método utilizado pelo legislador, a causa ou justificativa para ampliação de sua base de cálculo (incidência econômica).

Por último, mas não menos importante, vai aí um argumento que espanca quaisquer dúvidas por ventura ainda existentes: o art. 5º da Lei nº 9.363/96 determina que *“a eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor/exportador, do valor correspondente”*, pois ao determinar que o PIS e a COFINS restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, teria o legislador fornecido um indício a mais de que condicionou o incentivo à existência de tributação na última etapa”, o que impediria a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes.

Apesar de reconhecer que esse argumento é subsidiário, não se pode alegar que ele não pode ser utilizado pelo fato do sobredito artigo nunca ter sido regulamentado. Ora, sem adentrar no mérito de sua eficácia ou não, o que se quer demonstrar é que a lei forneceu mais um indício de que o foco é na existência de tributação na última etapa. O teor desse artigo não deixa dúvidas quanto a isso. E dizer que deve haver incidência na última etapa não quer dizer, como se apregoa por aí, que se pretende que o crédito presumido venha ressarcir efetivamente o que se pagou nas duas etapas anteriores. Uma coisa nada tem a ver com outra. Mas, talvez essa confusão conceitual é que tenha levado muitos não entender o fundamento que aqui se defende.

Esse mesmo aspecto foi muito bem abordado pelo ilustre Conselheiro MARCUS VINICIUS NEDER DE LIMA em voto irretocável proferido no recurso nº 108.027, que adoto também como razão de decidir:

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

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 as aquisições de insumos, que sofreram a incidência direta das contribuições, é que devem ser consideradas. A negociação dessa premissa tornaria supérflua tal disposição legal, contrariando o princípio elementar do direito, segundo o qual não existem palavras inúteis na lei.

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

Processo : 10980.005254/00-09
Acórdão nº : CSRF/02-02.774

que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.

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

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

(...)

E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória nº 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: "(...) na versão ora editada, busca-se a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fluir o benefício, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministério da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco". (grifou-se)

À guisa de sumariar as idéias postas alhures, podemos sacar, nesse ensejo, as seguintes conclusões: geralmente se empresta uma importância exagerada à expressão valor total, empregada no art. 2º, esquecendo-se da referência expressa ao art. 1º; bem assim, comumente, faz-se, exageradamente, uma ligação entre o fato de o valor final do benefício ser presumido e a necessidade de a norma incorporar presunções de possíveis incidências econômicas mesmo que o insumo comprado não tenha sido tributado na etapa anterior, criando toda uma teoria de ampliação da base de cálculo, deixando o mundo do direito para adentrar ao mundo econômico, mesmo sabendo se tratar de um Direito excepto; e, por último, mas não menos importante, esquecem-se de avaliar o efeito pragmático causado pela simples existência do art. 5º da Lei nº 9.363/99, como se o mesmo não existisse.

Interpretação Teleológica - inaplicabilidade

Ainda, em relação à interpretação Teleológica que muitos emprestam à questão, embora reconhecendo que a finalidade do crédito presumido seja estimular as exportações, desonerando-as da incidência do PIS e COFINS, referida interpretação não pode desfigurar a concepção final do incentivo, ao ponto de incluir em sua base de cálculo toda e qualquer aquisição.

Processo : 10980.005254/00-09
Acórdão nº : CSRF/02-02.774

Dessa forma, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão de insumos adquiridos de não contribuintes no cômputo da base de cálculo do crédito presumido do IPI.

2) CRÉDITO PRESUMIDO – COMBUSTÍVEIS (ÓLEO DIESEL, ÓLEO COMBUSTÍVEL E OUTROS)

O crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento da COFINS e do PIS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, tem sua forma de cálculo prevista na Lei nº 9.363/96 e na Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997. Tal Portaria, juntamente com a IN SRF nº 23/97, que igualmente dispunha sobre o benefício, preceituava de modo expresse que *“os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI”*.

Por sua vez, o art. 147, I do RIPI/98 (Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998), bem como o art. 164, I, do RIPI/2002, incluiu no conceito de matéria-prima e produto intermediário os bens que, embora não se integrando ao novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no conceito de ativo permanente.

É de se destacar que a discussão sobre o alcance da expressão *“consumidos no processo de industrialização”*, há muito já foi equacionada no âmbito da Secretaria da Receita Federal por meio do Parecer Normativo CST n.º 65/79, publicado no DOU de 06/11/79, do qual se extrai os seguintes excertos que muito bem resumem a questão:

“(…)

10.1 - Como o texto fala em ‘incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários’, é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários ‘stricto sensu’, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão ‘consumidos’ sobretudo levando-se em conta que as restrições ‘imediate e integralmente’, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.(…)’(destaquei)

Como se vê, a posição da Secretaria da Receita é bem clara, no sentido de que, para que possam ser considerados como matéria-prima ou material intermediário, em sentido amplo, os insumos precisam satisfazer os seguintes requisitos: 1) devem ser consumidos (assim entendido, além do consumo normal, também o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas) em decorrência de uma ação (contato físico) direta com o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida. Frise-se que tal contato deve ser direto, como deixa bem claro o item 11.1

Processo : 10980.005254/00-09
Acórdão nº : CSRF/02-02.774

do PN 65/79; 2) não podem ser partes nem peças de máquinas e, finalmente, não podem estar compreendidos no ativo permanente.

Cabe salientar antes de mais nada que dúvidas não há de quão importantes são os combustíveis para qualquer processo produtivo, por fazer o papel de força motriz necessária à operação das máquinas e equipamentos. Isso não se discute. No entanto, agiu com irreparável correção a autoridade fiscal ao subtrair do cálculo do favor fiscal em exame a parcela relativa a tais combustíveis (óleo combustível, óleo diesel, gás, polithozai) utilizados na caldeira para produção de vapor, porque tais insumos não se subsumem ao conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem fixado pela legislação, analisada nos itens 13 a 23, especialmente no Parecer Normativo CST nº 65, de 06 de novembro de 1979.

A vedação para utilização dos combustíveis na base de cálculo do benefício também já aparecia literalmente no item 13 do PN CST nº 181/74 quando esclareceu que não abrangeria os “produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento”.

Assim, além das matérias-primas, produtos intermediários *stricto sensu* e material de embalagem que se integram ao produto final, o direito ao crédito também é garantido nas aquisições de outros bens, desde que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação(ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização), alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

O fato é que os combustíveis utilizados no processo produtivo da recorrente não se consomem a partir de um contato direto com o produto fabricado. Daí a razão pela qual não podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido do IPI, não sendo considerada matéria-prima ou produto intermediário, nos termos da legislação pertinente.

Pelo exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo.

Sala das Sessões -DF, em 03 de julho de 2007.


ANTONIO BEZERRA NETO



Processo : 10980.005254/00-09
Acórdão nº : CSRF/02-02.774

VOTO VENCEDOR

Conselheira MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Redatora designada

Ouso divergir do I. Conselheiro somente no que diz respeito à inclusão na base de cálculo do incentivo fiscal, dos valores das aquisições de não contribuintes do PIS e da COFINS, especialmente pessoas físicas. A recorrente, pretende seja revisto e reformado o acórdão recorrido.

Muito embora o assunto já se encontre pacificado no âmbito desta E. Câmara, conforme jurisprudência trazida pela interessada, não pela unanimidade de votos, pertinente são as conclusões do respeitável doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira em trabalho divulgado em 2000, quando o assunto era ainda polêmico.³ Para melhor clareza, peço vênica para reproduzir as suas conclusões como se minhas fossem:

VII - CONCLUSÃO: AS AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS INTEGRAM O CÁLCULO DO INCENTIVO, SENDO ILEGAIS AS INSTRUÇÕES NORMATIVAS FAZENDÁRIAS EM CONTRÁRIO

De tudo se conclui que as aquisições de insumos que não tenham sofrido a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS também integram a determinação da base de cálculo do crédito presumido a que alude a Lei n. 9363.

Isto porque, e em síntese:

- a expressão legal "*contribuições incidentes*" não pode ser vinculada a cada operação de aquisição de insumos, pois tal vinculação não faz qualquer sentido lógico, além de impor condição - a incidência sobre cada aquisição, isoladamente considerada - de realização impossível, porque as contribuições não incidem na base de 5,37%, que é a porcentagem para cálculo do crédito presumido segundo a respectiva fórmula legal;

³ Em 20/06/200, sob o título: Crédito presumido de ipi para ressarcimento de PIS e COFINS - direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas.

Processo : 10980.005254/00-09
Acórdão nº : CSRF/02-02.774

- seja pela literalidade da norma do art. 1º da Lei n. 9363, seja por sua consideração em conjunto com os demais dispositivos dessa mesma lei, especialmente com os que estatuem a fórmula de cálculo do crédito presumido, verifica-se que a alusão ao ressarcimento das contribuições incidentes somente pode ser referida a todas as incidências que possivelmente tenham ocorrido em qualquer anterior etapa do ciclo econômico do produto exportado e dos seus insumos;
- o incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção "*juris et de jure*", não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte;
- a fórmula legal de cálculo do incentivo manda considerar o valor total das aquisições de insumos, sem distinção entre as tributadas e as não tributadas;
- o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras, e não se confunde com restituição de contribuições, não havendo, assim, razão para exigir a incidência de contribuições para que uma aquisição de insumos seja integrada ao respectivo cálculo;
- o ressarcimento do crédito presumido, em moeda corrente, é uma forma alternativa de pagamento da subvenção, sendo que ressarcimento significa provimento do incentivo, em cobertura de parte das despesas de custeio, e não restituição de contribuições, também por isto sendo irrelevante ter ou não ter havido incidência sobre cada aquisição de insumos, isoladamente considerada;
- a prova da incidência e dos recolhimentos sobre cada aquisição de insumos era exigida pela legislação anterior, mas foi tacitamente revogada, não, podendo, pois, ser feita na vigência da nova lei, revogadora da anterior;
- o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado;
- tudo isto é confirmado pelas regras de hermenêutica, que excluem a interpretação pela literalidade da norma legal e a consideração de apenas um dispositivo isolado das demais normas da mesma lei e do ordenamento jurídico, que exigem resultado derivado da interpretação que seja coerente com os objetivos da lei, que excluem resultado ilógico e de realização impossível, e que requerem o emprego de todos os

Processo : 10980.005254/00-09
Acórdão nº : CSRF/02-02.774

métodos de exegese, notadamente o sistemático, o teleológico e o histórico;

- não obstante, mesmo a letra da lei comporta perfeitamente a interpretação no sentido de que não é necessária a incidência sobre a aquisição de insumos, propriamente dita, referindo-se, antes, às possíveis incidências em quaisquer outras operações que tenham onerado as aquisições dos insumos e o custo do produto exportado.

Em vista disso tudo, conclui-se de modo inarredável que carecem de base legal o parágrafo 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF n. 23/97 (que limita o crédito às aquisições feitas à pessoas jurídicas e que tenham sido tributadas) e o art. 2º da Instrução Normativa SRF n. 103/97 (que exclui as aquisições feitas à cooperativas).

O Superior tribunal de Justiça também tem se manifestado nesse sentido, conforme, a título de exemplo, noticia o Recurso Especial nº 529.578-SC (2003/0072619-9).⁴ Também a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, vem reiteradamente se pronunciando nesse sentido⁵, motivo pela qual dou provimento ao recurso interposto.

Conclusão

Em face ao acima exposto, dou provimento parcial ao recurso interposto em relação às aquisições de pessoas físicas e de cooperativas.

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2007.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

⁴ Revista Dialética de Direito Tributário nº 128, p. 225.

⁵ CSRF/02-01.666 e CSRF/02-01.653, informação extraída do sites dos Conselhos de Contribuintes.