



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	D. 22/09/2000
C	Stoluituro
	Rubrica

39

Processo : 11030.000936/97-41
Acórdão : 202-12.303

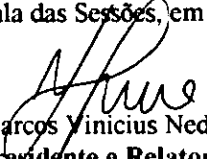
Sessão : 06 de julho de 2000
Recurso : 112.610
Recorrente : BERTOL S/A – IND. COM. E EXP.
Recorrida : DRJ em Santa Maria - RS

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO – I) INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS E PESSOAS FÍSICAS – Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência das Contribuições ao PIS e à COFINS, no fornecimento de insumos ao produtor exportador; **II) ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS E OUTROS PRODUTOS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO** – A Lei nº 9.363/96 enumera taxativamente as espécies de insumos, cuja aquisição dá direito ao crédito presumido de IPI, são elas: as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem. Para a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados somente se caracterizam como tais espécies os produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação. A energia elétrica, os combustíveis e outros produtos não sofrem essa ação direta, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. **III) MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIRO** - para efeito da determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta não deve ser considerada a receita de produtos adquiridos de terceiros para exportação. **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: BERTOL S/A – IND. COM. E EXP.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto ao cômputo do consumo de energia elétrica e outros, no cálculo do incentivo e da correção monetária com base na Taxa Selic.** Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Oswaldo Tancredo de Oliveira e Luiz Roberto Domingo; **II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso com relação às aquisições de não contribuintes.** Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Oswaldo Tancredo de Oliveira, Luiz Roberto Domingo e Maria Teresa Martínez López e; **III) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir no cálculo do percentual a parcela relativa ao valor das exportações de mercadorias nacionais adquiridas de terceiros.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Ricardo Leite Rodrigues.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2000


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente e Relator

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11030.000936/97-41
Acórdão : 202-12.303

Recurso : 112.610
Recorrente : BERTOL S/A – IND. COM. E EXP.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de reconhecimento do crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, referente ao primeiro trimestre de 1997, para ressarcimento das Contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na produção de bens destinados à exportação.

Mediante a lavratura do “Termo de Verificação e Ação Fiscal” de fls. 30/32, de 08/08/97, registra-se a constatação das seguintes irregularidades praticadas pela contribuinte:

- 1) na apresentação do valor total das receitas de exportação, constante do Demonstrativo de Crédito Presumido do IPI elaborado pela empresa, foram incluídos os valores correspondentes às exportações de soja em grãos. Além de classificado como não tributável pela Tabela de Incidência do IPI, o produto foi adquirido e revendido ao exterior sem que tenha ocorrido a industrialização. Deste modo, seu valor deve ser expurgado das exportações totais, pois o incentivo previsto na Lei nº 9.363/96 só alcança os produtos que foram, cumulativamente, industrializados e exportados pela empresa;
- 2) no montante do valor apresentado quanto às aquisições efetuadas, foram computados os valores dos produtos “soja em grãos” e “óleo de soja degomado” adquiridos de Sociedades Cooperativas, que não são contribuintes do PIS/FATURAMENTO e da COFINS. Assim, as respectivas aquisições não foram oneradas por esses tributos, deixando, portanto, de gerar direito ao ressarcimento na forma do crédito presumido;
- 3) foram incluídos, ainda, no montante acima referido, os valores relativos às aquisições de lenha, de energia elétrica e de óleo combustível, que - por não se integrarem ao produto final, nem participarem diretamente da industrialização do bem - não são considerados insumos. Esses itens constituem apenas custos indiretos da fabricação. Logo, os respectivos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11030.000936/97-41
Acórdão : 202-12.303

valores descritos devem ser excluídos do montante das aquisições de insumos;

- 4) nos seus cálculos, a contribuinte se utilizou do valor dos Custos Acumulados em 1997, correspondendo à importância de R\$ 8.914.827,97, quando o correto seria a adoção do valor referente às aquisições: R\$ 8.504.699,37.

No procedimento fiscal verificou-se, também, o recolhimento dos tributos administrados pela SRF, tendo a contribuinte efetuado pedido de compensação dos valores do PIS e da COFINS referente ao período de apuração de junho/97.

Do ressarcimento pleiteado no montante de R\$ 162.019,65, glosa-se a importância de R\$ 134.290,09 em virtude das alterações acima descritas. Conclui-se, pois, pelo reconhecimento parcial da legitimidade do pedido de ressarcimento do crédito presumido de PIS/COFINS no valor de R\$ 27.729,56.

Pelo Documento de fls. 34, a interessada requer a utilização do referido crédito presumido (R\$ 27.729,56) para quitar - mediante compensação - débito de sua responsabilidade.

Conforme Decisão nº 04/144/97 (fls. 63/64), em se tratando de hipótese prevista na IN SRF nº 021/97, o crédito foi compensado com parcial valor devido a título de Contribuição ao PIS, referente ao período de apuração de abril/97, nos termos do Documento Comprobatório de Compensação nº 34.838 (fls. 67).

De posse dos autos, manifesta-se a DRJ em Santa Maria - RS, informando que a fiscalização procedeu ao cálculo do crédito presumido com base no valor das aquisições, à luz da Portaria MF nº 129/95, quando, na realidade, já deveria ter observado os ditames da Portaria MF nº 38, de 27/02/97, vigente à época dos fatos, considerando tão-somente o valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados produção. Assim, foi proferida a Resolução nº 116/98 (fls.72/73), determinando a realização de diligência no estabelecimento da empresa visando à apuração da legitimidade do crédito presumido, agora com base na legislação em vigor no período de ocorrência das operações que deram origem aos créditos pleiteados.

Em cumprimento à determinação consubstanciada na Resolução acima referida, a fiscalização lavrou o "Termo de Diligência Fiscal" de fls. 102/105, concluindo que a contribuinte teve direito ao crédito presumido de IPI no ano de 1997, tendo havido, porém, uma antecipação de valores no 1º e 2º trimestres. Deste modo, os valores a serem ressarcidos são diferentes dos constantes do Despacho Decisório de fls. 63/64.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11030.000936/97-41

Acórdão : 202-12.303

Inconformada, manifesta-se a contribuinte (fls. 107/109) argumentando em síntese que: o valor do crédito presumido anteriormente deferido foi compensado com débitos de PIS, referentes ao período de apuração de abril/97, mediante a emissão do respectivo Documento Comprobatório de Compensação, descabendo pois, agora, qualquer exigência de complementação ou reembolso de valor ressarcido a maior, vez que o ressarcimento teve amparo no deferimento da própria SRF. Aduz, ainda, que como o cálculo do crédito presumido é cumulativo em cada ano, os valores deferidos a maior no semestre foram compensados no final do exercício. Requer a manutenção do valor anteriormente deferido, sem prejuízo das alegações formuladas quanto ao valor pleiteado inicialmente.

Em 06/11/98, a DRJ em Santa Maria - RS emitiu a Resolução nº 174 (fls. 111), propondo o encaminhamento dos autos à DRF em Passo Fundo - RS para que autoridade competente, nos termos do artigo 8º da IN SRF nº 021/97, alterada pela IN SRF nº 073/97, se pronuncie sobre os novos valores de ressarcimento e, se for o caso, emita novo despacho decisório.

Em novo despacho proferido (fls. 113/115), o Delegado da Receita Federal em Passo Fundo - RS reconhece o equívoco da fiscalização ao se reportar à Portaria MF nº 129/95, quando - no período considerado - já vigorava a Portaria MF nº 38/97, disciplinando a apuração e utilização do crédito presumido do IPI. Argumenta que "sendo cumulativo no ano o cálculo do crédito presumido do IPI, os valores ressarcidos a maior no primeiro e segundo trimestre, no montante de, respectivamente, R\$ 12.785,04 e R\$ 59.469,88, propiciaram a equivocada antecipação do ressarcimento nos períodos considerados". Diante do que, resolve: revogar a Decisão nº 04/144/97, anulando o Documento Comprobatório de Compensação nº 34838; reconhecer o direito da requerente ao crédito presumido de IPI no valor de R\$ 14.971,52 correspondente ao primeiro trimestre de 1997; autorizar a compensação do crédito presumido com os débitos elencados no Pedido de Compensação e a formalização de processo autônomo para cobrança, caso resulte saldo devedor da realização da compensação.

Impugnando o feito às fls. 119/121, a interessada contesta a redução do valor pleiteado, por ser contrária à lei. Requer o ressarcimento complementar referente ao crédito presumido em causa, no valor de R\$ 147.048,13, com o acréscimo da correção monetária ou dos juros praticados pela Secretaria da Receita Federal para a cobrança e/ou restituição de impostos.

Às fls. 122/123, foi anexada cópia do despacho proferido no Processo nº 11030.001951/98-51 sobre a compensação do crédito reconhecido com débitos junto à SRF.

Com base na fundamentação expendida às fls. 130/135 e ressaltando que o Documento Comprobatório de Compensação nº 34838 foi anulado pelo Despacho Decisório de fls. 113/115 - revisando-se o procedimento de compensação para adequar seus valores aos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11030.000936/97-41

Acórdão : 202-12.303

julgados devidos - a autoridade julgadora de primeira instância mantém o deferimento parcial do pedido de reconhecimento dos créditos presumidos de IPI para ressarcimento das Contribuições do PIS/PASEP e da COFINS, no valor de R\$ 14.971,52, e **nega-lhe o pleito** quanto ao valor de R\$ 147.048,13, posicionando-se pelo entendimento consubstanciado na ementa de fls. 125, que se transcreve:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/03/1997

Ementa: CRÉDITOS PRESUMIDOS PARA RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE SOCIEDADES COOPERATIVAS.

Exclui-se da base de cálculo do benefício as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que não tenham sofrido a incidência das contribuições que visam ressarcir.

CRÉDITOS PRESUMIDOS PARA RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

As matérias-primas e produtos intermediários que não se integram ao novo produto, nem com ele tenham contato direto, não compõem a base de cálculo do benefício.

CRÉDITOS PRESUMIDOS PARA RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E COFINS. EXPORTAÇÕES DE PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS.

Na apuração da receita de exportação não devem ser incluídas as vendas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros, que não tenham sofrido qualquer processo de industrialização.”

Inconformada, recorre a interessada em tempo hábil ao Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 139/156). Quanto à glosa efetuada, manifesta-se a respeito do equivocado entendimento da decisão recorrida sobre a legislação de regência da matéria (Lei nº 9.363/96). Segundo a recorrente, além de proteger uma irregularidade, a decisão singular se derogou o direito de legislar, ampliando a norma jurídica e interpretando-a de forma a dispensar os requisitos nela expressos. A seu ver, referido dispositivo legal trata de um estímulo à exportação. E, se a lei



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11030.000936/97-41

Acórdão : 202-12.303

não estabeleceu restrições à condição do fornecedor das matérias-primas, é justamente para não anular o benefício fiscal dado ao produto final.

Em síntese, tece considerações acerca do instituto do ressarcimento e da incidência das Contribuições ao PIS e à COFINS sobre as aquisições. Para amparar suas alegações, reporta-se aos Acórdãos n^{os} 202-09.744, 202-09.865 e 203-04.839. Julga inconstitucional, por contrariar o princípio de isonomia, o indeferimento da correção monetária desde a glosa do crédito legítimo até o efetivo pagamento da parcela, neste processo deferida.

Por fim, requer: a manutenção, na base de cálculo do crédito presumido, das aquisições de matérias-primas e produtos intermediários de sociedades cooperativas e produtores rurais não contribuintes do PIS/COFINS, das aquisições de produtos intermediários e fretes sobre compras de insumos utilizados no processo produtivo; a manutenção do valor das exportações de produtos adquiridos de terceiros no total da exportações; e o ressarcimento complementar do crédito apurado, com atualização monetária desde a data da glosa.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11030.000936/97-41

Acórdão : 202-12.303

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Cuida-se de pedido de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, originado por créditos presumidos desse imposto, referentes a ressarcimento das contribuições sociais – PIS e COFINS – incidentes sobre as aquisições realizadas pela recorrente.

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

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23.03.95, convertida na Lei nº 9.363/96, e tem a finalidade de estimular o crescimento das exportações do país, desonerando os produtos exportados dos impostos internos incidentes sobre suas matérias-primas, visando permitir maior competitividade destes no mercado externo. Trata-se, portanto, de norma de natureza incentivadora, em que a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária, em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular.

A exegese deste preceito, à luz dos princípios que norteiam as concessões de benefícios fiscais (art. 111 do CTN), há de ser estrita, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Neste diapasão, caso não haja previsão na norma compulsória para a determinada situação divergente da regra geral, deve-se interpretar como se o legislador não tivesse tido o intento de autorizar a concessão do benefício nessa hipótese.

No dizer do mestre Carlos Maximiliano¹:

“o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva.”

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11030.000936/97-41
Acórdão : 202-12.303

A fruição deste incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos definidos pela lei, ou seja, as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem devem ser feitas no mercado interno, utilizadas no processo produtivo e o beneficiário deve ser, simultaneamente, produtor e exportador.

O artigo 1º da MP nº 948/95, a seguir transcrito, dispõe que o crédito presumido tem natureza de ressarcimento de contribuições incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para a utilização no processo produtivo.

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

Verifica-se, portanto, que o incentivo fiscal tem natureza jurídica de ressarcimento das contribuições, em que a empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a restituição da quantia desembolsada mediante compensação do crédito presumido e, na impossibilidade desta, na forma de ressarcimento em espécie. O incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação nas etapas precedentes, ao devolver para o contribuinte na forma de crédito presumido o montante de tributo pago.

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

Assim, a locução “incidentes sobre as respectivas aquisições” exprime a incidência sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora. Nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor para a interessada não sofreram a incidência de contribuição, não há como haver o ressarcimento previsto na norma.

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



Processo : 11030.000936/97-41

Acórdão : 202-12.303

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

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

Do exposto conclui-se que, mesmo que se admita que o ressarcimento vise desonerar os insumos de todas as incidências anteriores, a lei ao estabelecer a maneira de se operacionalizar o incentivo e excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência na última etapa.

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

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

Ressalte-se, ainda, que a norma incentivadora também previu, em seu artigo 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a incidência do PIS/COFINS, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11030.000936/97-41

Acórdão : 202-12.303

O legislador, ao redigir a norma, não aventava a possibilidade de computar as aquisições de não-contribuintes no valor das aquisições dos insumos para fruição do benefício. No caso de pessoas físicas, elas não emitem nota fiscal nos termos da legislação que regem a incidência de PIS e COFINS, no máximo, utilizam notas fiscais avulsas obtidas junto à Secretaria de Fazenda.

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

No caso em tela, a ora recorrente considerou no cálculo do incentivo às aquisições de insumos de cooperativas e de pessoas físicas. Ocorre, porém, que essas pessoas não estão sujeitas ao recolhimento de COFINS e de PIS. Assim, não sendo contribuintes das referidas contribuições não há o que ressarcir ao adquirente.

Relativamente à exclusão dos valores relativos às aquisições de lenha, de energia elétrica e de óleos combustíveis no cálculo do incentivo, vale lembrar que a Lei nº 9.363/96 não se refere à insumos utilizados na produção, mas enumerou taxativamente algumas espécies de insumo: matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME). Os produtos acima referidos se enquadram no conceito de insumos em seu sentido lato, mas a controvérsia surge no enquadramento destes produtos para gozo do benefício, isto é, se podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário em *stricto-sensu*.

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

O termo “subsidiariamente” não é novo na legislação tributária, eis que foi utilizado pelo artigo 133, inciso II, do Código Tributário Nacional, para definir responsabilidade subsidiária. Segundo a jurisprudência desta casa, a palavra “subsidiariamente” neste contexto significa que a responsabilidade pelo tributo é inicialmente do alienante de estabelecimento e, na impossibilidade deste, cobra-se do adquirente. Neste mesmo sentido, De Plácido da Silva² define subsidiário como sendo “o que vem em segundo lugar, isto é, é secundário, auxiliar, ou subjetivo”.

Dai pode se inferir que o legislador, ao mencionar expressamente a utilização subsidiária da legislação do IPI, quis limitar a abrangência do conceito, determinando que se

² Vocabulário Jurídico, volume IV, ed Forense, p. 1486



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 11030.000936/97-41

Acórdão : 202-12.303

busque, inicialmente, o significado na própria lei criadora do incentivo e, se não for possível, na legislação do IPI.

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

A Portaria do Ministro da Fazenda nº 129, de 05 de abril de 1995, em seu § 3º, art. 2º, confirma este entendimento:

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

Ora, este Colegiado tem se utilizado do entendimento expresso no Parecer Normativo CST nº 65/79 para esclarecer os conceitos de matéria-prima e produtos intermediários para o IPI, a saber:

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

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

Assim, não se admite o crédito presumido dos produtos supramencionados quando utilizados como força motriz, eis que não há a ação direta do insumo sobre o produto, não se enquadrando no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Quanto à exclusão do valor dos fretes do cômputo do incentivo, referidos na decisão recorrida e no recurso, cumpre observar que tal matéria não se encontra entre as glosas efetuadas no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, não sendo, portanto, objeto desse litígio.



Processo : 11030.000936/97-41

Acórdão : 202-12.303

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

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

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

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



Processo : 11030.000936/97-41
Acórdão : 202-12.303

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

É bem verdade que o texto legal não restringe as receitas que podem compor a receita de exportação da empresa, remetendo a apuração dessas receitas às normas que regem a incidência das contribuições referidas no artigo 1º. Entretanto, esse mesmo artigo 1º define a natureza do incentivo como de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições de insumos e não de produtos acabados. Além disso, o mesmo artigo ainda estabelece que o incentivo alcança apenas as exportações efetuadas diretamente ou através de empresa comercial exportadora, excluindo as realizadas por intermédio de outras empresas.

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

A propósito de tal coerência, Norberto BOBBIO transcreve, em sua obra Teoria do Ordenamento Jurídico⁴, aduz que:

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11030.000936/97-41
Acórdão : 202-12.303

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

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

Com essas considerações, entendo improcedente em parte a glosa realizada pelo Fisco, devendo o incentivo ser recalculado para seja expurgada na composição da relação percentual as vendas de produtos adquiridos de terceiros, tanto da receita de exportação como da receita operacional bruta..

Cabe observar, por fim, não proceder a pretensão da recorrente, manifestada no recurso, de ver o ressarcimento pleiteado acrescido de atualização monetária (SELIC + 1%), por falta de amparo legal.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para que, na apuração da base de cálculo, seja excluída no cálculo do percentual correspondente a relação entre receita de exportação e receita operacional bruta, previsto no art. 2º da Lei nº 9.363/96, a parcela relativa ao valor das exportações de mercadorias nacionais adquiridas de terceiros e que seja considerada a venda para o exterior através de empresa comercial exportadora de mercadorias nacionais.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2000


MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA