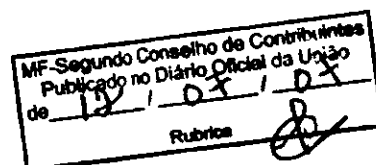




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

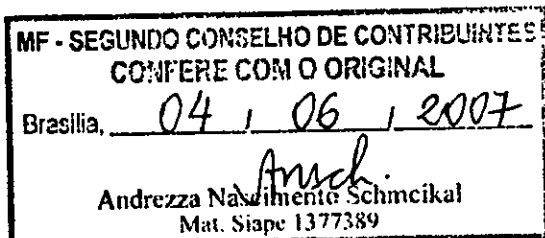
Processo nº	11065.000628/99-90
Recurso nº	119.010 Voluntário
Matéria	IPI
Acórdão nº	202-17.591
Sessão de	06 de dezembro de 2006
Recorrente	RGS IND. E COM. DE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida	DRJ em Porto Alegre - RS



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/1998 a 31/12/1998

Ementa: RESSARCIMENTO. LEI Nº 9.363/96. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS.



Não se incluem na base de cálculo do incentivo os insumos que não sofreram a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins na operação de fornecimento ao produtor-exportador.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. DIREITO A CRÉDITO. LEI Nº 9.363/96.

O benefício deve ser calculado incluindo-se os valores referentes à operação de beneficiamento do couro semi-acabado - industrialização por encomenda.

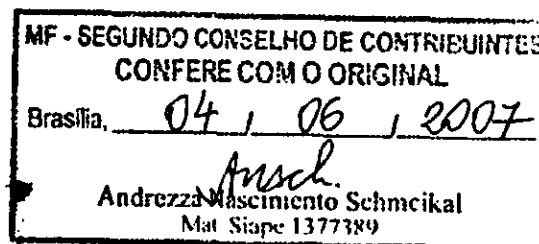
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES em dar provimento parcial ao recurso, da seguinte forma: I) por maioria de votos, para reconhecer o direito de incluir o custo da industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido. Vencida a Conselheira Nadja Rodrigues Romero; II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto a inclusão das aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas na base de cálculo do crédito

presumido. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar (Relator), Simone Dias Musa (Suplente), Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor.


ANTONIO CARLOS ATULIM
Presidente




ANTONIO ZOMER
Relator-Designado

Participou, ainda, do presente julgamento, a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa.

Processo n.º 11065.000628/99-90
Acórdão n.º 202-17.591

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>04 / 06 / 2007</u>  Andreza Nascimento Schmickal Mat. Siape 1377389

CC02/C02
Fls. 3

Relatório

Retornam os autos a este Colegiado após a realização de diligência determinada em 11 de maio de 2004, com o intuito de individualizar cada insumo objeto do presente pedido, de acordo com as notas fiscais, indicando seu respectivo valor no cômputo total do crédito, de acordo com o pedido da interessada.

Intimada a cooperar com a diligência, informa a interessada, às fls. 277/278, que as notas fiscais emitidas por cooperativas encontram-se à disposição da fiscalização, e que os insumos são exclusivamente “peles frescas de bovino”, principal matéria-prima da interessada.

A fiscalização ratifica o informado pela interessada, e os autos retornam para julgamento.

É o relatório.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>04 / 06 / 2007</u> <i>Andrezza</i> Andrezza Nascimento Schmeikal Mat. Siapc 1377389

Voto Vencido

Conselheiro GUSTAVO KELLY ALENCAR, Relator

Inicialmente, noto que, em que pese a inexistência de intimação da contribuinte do resultado da diligência, a mesma ratificou integralmente suas alegações, razão pela qual reputo ultrapassada eventual irregularidade e passo a decidir:

IPI. Lei nº 9.363/96. Aquisição de Não Contribuintes. Manutenção do Crédito.

Tenho que assiste razão à recorrente quanto à aquisição de insumos de cooperativas, relativamente àqueles insumos que efetivamente irão se agregar ao produto industrializado exportado.

Por meio da Lei nº 9.363/96 foi instituído benefício fiscal, o qual se objetivou única e exclusivamente desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI, das Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

O objetivo que se buscou e se busca alcançar, mediante a desoneração tributária das exportações de produtos manufaturados brasileiros, não é o de simplesmente tornar mais competitivos, no mercado externo, tais produtos, mas sim o de melhorar o balanço de pagamentos brasileiro e, via de consequência, diminuir nossa perigosa dependência do cada vez mais volátil capital financeiro internacional.

Tal necessidade, que mesmo antes dos recentes acontecimentos externos já se mostrava premente, levando o Presidente da República a afirmar que "é exportar ou morrer", revela-se, agora, de primeiríssima grandeza, por relacionar-se direta e intrinsecamente com a saúde financeira do Brasil e, portanto, com o bem estar de toda a nação.

Releva notar, a propósito, que a simples instituição do benefício fiscal em questão não tem o condão de proporcionar um automático incremento das exportações, e, por conseguinte, tornar de imediato o País menos dependente ou mesmo independente do volátil capital financeiro internacional, o que efetivamente é o fim colimado. Esta pretendida independência somente será alcançada pelo contínuo e firme estímulo estatal às exportações.

Este pequeno intróito se fez necessário para ressaltar que a questão deve ser examinada à luz das disposições do art. 5º da Lei Introdução ao Código Civil (LICC) – lei de introdução a todas as leis –, que determina que *"na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum"*.

No caso, os fins sociais a que se destina a lei e as exigências do bem comum se vêem representados pela imperiosa necessidade de se tornar mais competitivos, no mercado externo, os produtos manufaturados produzidos no Brasil, com vistas a proporcionar uma melhora no balanço de pagamentos.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 04 / 06 / 2007
Andreza Nascimento Schmickal Mat. Siapc 1377389

Tendo sempre em mira tal necessidade e o disposto no art. 5º da LICC, passo, agora, a efetivamente decidir, examinando de forma separada as diversas questões que permeiam a controvérsia.

O benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, não é demais repetir, visa a desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados-IPI, das Contribuições para o Programa de Integração Social-PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

Tendo em vista que, segundo o art. 1º da Lei nº 9.363/96, o benefício fiscal consiste no ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições dos insumos, nesta 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes tem prevalecido o entendimento de que não entrariam no cômputo da base de cálculo os valores despendidos nas aquisições de produtos cujos fornecedores não se encontrem sujeitos à incidência de PIS e de Cofins.

Os trechos a seguir transcritos do voto condutor proferido pelo ilustre Conselheiro MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA ao ensejo do julgamento do Recurso nº 108.027, bem resumem os fundamentos do entendimento que tem prevalecido:

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

Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de COFINS, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. 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 do exportador previstas no art. 1º.

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.

(...)

O escopo da lei partindo de tais premissas, foi o de instituir, a título de estímulo fiscal, um incentivo consubstanciado num crédito presumido

Brasília, 04 / 06 / 2007

Andrezza Nascimento Schincikal
Mat. Sijax 1377389

CC02/C02
Fls. 6

calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. É certo que esse crédito não tem por objetivo ressarcir todos os tributos que incidem na cadeia de produção da mercadoria, até por impossibilidade prática. Todavia, chega a desonerar o contribuinte da parcela mais significativa da carga tributária incidente sobre o produto exportado.

A opção do legislador por essa determinada sistemática de apuração do incentivo às exportações decorre da contraposição de dois valores igualmente relevantes. O primeiro cuida da obtenção do bem-estar social e/ou desenvolvimento nacional através do cumprimento das metas econômicas de exportação fixadas pelo Estado. O outro decorre da necessidade de coibir desvios de recursos públicos e de garantir a efetiva aplicação dos incentivos na finalidade perseguida pela regra de Direito. O Estado tem de dispor de meios de verificação que evitem a utilização do benefício fiscal apenas para fugir ao pagamento do tributo devido.

Daí o legislador buscou atingir tais objetivos de política econômica, sem inviabilizar o indispensável exame da legitimidade dos créditos pela Fazenda. Ocorre que, para pessoa física, não há obrigatoriedade de manter escrituração fiscal, nem de registrar suas operações mercantis em livros fiscais ou de emitir os documentos fiscais respectivos. A comprovação das operações envolvendo a compra de produtos, nessas condições, é de difícil realização. Assim, a exclusão dessas aquisições no cômputo do incentivo tem por finalidade tornar factível o controle do incentivo.

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

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 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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	04 / 06 / 2007
Andreza Nascimento Schmickal	
Mat. Siapc 1377389	

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.

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

(...)

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 fruir 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 Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco". (Grifo meu)

Ressalte-se, por relevante, que o Ministro da Fazenda, autor da proposta, sustenta que a dispensa de apresentação de guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores decorre unicamente da simplificação dos mecanismos de controle.

(...)

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

Como se vê, o pilar fundamental do entendimento até agora prevalente é o disposto no art. 5º da Lei nº 9.363/96, que 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 optado "por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa", o que impediria a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes – sobre cuja receita naturalmente não incidem o PIS e a Cofins –, na base de cálculo do benefício fiscal.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	04 / 06 / 2007
Andreza Nascimento Schmeikal	
Mat. Siape 1377389	

Concessa venia daqueles que defendem o respeitável entendimento até agora prevalente, ousou divergir. Trata-se, de fato, de argumento praticamente insuperável. Sucumbe, dito argumento, apenas, mas definitivamente, diante da singela constatação de que o art. 5º, da Lei nº 9.363/96, é inaplicável, inaplicabilidade esta que se revela, primeiro, e de forma sintomática, quando se verifica, do exame das Portarias Ministeriais e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal que regulam e regulamentaram a matéria, que não existe e nunca existiu qualquer norma a regulamentá-lo.

Este primeiro sintoma – lacuna regulamentar –, todavia, não parece fruto do acaso, encontrando, ao revés, fácil explicação no fato de o comando contido no citado art. 5º, ser, repita-se, inaplicável, notadamente por contrariar a sistemática estabelecida na Lei nº 9.363/96.

Com efeito, a possibilidade de estorno somente teria razão de ser caso o crédito de IPI em questão não fosse presumido e estimado, mas em sentido contrário, calculado com base em valores efetivamente pagos pelo produtor-fornecedor a título de PIS e de Cofins, pois somente em tal hipótese o crédito poderia ser apurado com base em valores pagos de forma indevida ou a maior, que, se restituídos, naturalmente deveriam ser estornados da base de cálculo do crédito presumido de IPI.

No caso, entretanto, o que ocorre é exatamente o oposto, sendo o crédito calculado de forma presumida e estimada, sem levar em conta os valores efetivamente recolhidos pelo produtor-fornecedor a título de PIS e de Cofins. Tendo-se adotado tal sistemática, o estorno, conforme previsto no art. 5º, fica impossibilitado, pois, considerando que o Direito Brasileiro admite somente a restituição de tributos pagos a maior, em se adotando a tese até agora vencedora, estar-se-á admitindo que o estorno seja devido mesmo quando a restituição decorrer de valores pagos indevidamente e que, portanto, não redundaram no pagamento de tributo a menor, o que não se afigura jurídico nem tampouco razoável.

Não obstante a incoerência lógica acima apontada, os possíveis métodos de apuração do montante a estornar conduzem a situações injurídicas, ilógicas e absolutamente contrárias ao espírito da Lei nº 9.363/96, senão vejamos:

- a) caso se admita que qualquer restituição, independentemente da causa do pagamento indevido, dê ensejo ao estorno, estar-se-á admitindo também que mesmo quando o indébito tenha sido motivado por erro no cálculo do tributo devido (v. g.: adoção de alíquota maior, cômputo de vendas canceladas na base de cálculo, etc.), e, portanto, a sua restituição não redunde em um recolhimento a menor do tributo efetivamente devido segundo a lei tributária e em prejuízo aos cofres públicos, haverá a necessidade de se realizar o estorno, conclusão que não se compadece com a lógica da Lei nº 9.363/96;
- b) considerando que tanto o PIS como a Cofins são calculados com base na receita bruta das empresas, e não sobre vendas isoladas, caso se entenda que o estorno deve corresponder ao exato valor restituído ao fornecedor, estar-se-á admitindo a absurda possibilidade de que a restituição de PIS e de Cofins incidentes sobre vendas não realizadas ao produtor exportador possam causar a redução de seu crédito presumido;

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍVEIS	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	04 / 06 / 2007
Andrezza Nascimento Schmickal	
Mat. SIAPE 1377389	

- c) como argutamente percebido por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA (*Crédito Presumido de IPI - Ressarcimento de PIS e COFINS - Direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas - no prelo*), "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", de modo que o não pagamento do PIS e da Cofins pelo fornecedor dos insumos não pode impedir o nascimento do crédito presumido, sob pena de se contrariar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363/96.

Sendo a norma do art. 5º inaplicável e contrária à sistemática estabelecida na própria Lei nº 9.363/96, convém recordar as lições de ALÍPIO SILVEIRA em sua "*Hermenêutica no Direito Brasileiro*" (Vol. I, RT, 1968, págs. 189 e segs.):

"Concebidos dessa forma os fins do direito, o seu reflexo sobre a hermenêutica jurídica é imediato, manifestando-se pela amplitude na aplicação dos textos legais, e pela abolição do servilismo à letra da lei. Tal amplitude interpretativa é mínima para aqueles que reputam o juiz seguir a vontade do legislador. Mas se dilata, quando se preconiza ao julgador seguir os fins sociais da lei e as exigências específicas do bem comum, como o faz o art. 5º da Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro. É igualmente notável essa amplitude para aqueles que, como MAURICE HARIOU, preconizam ao juiz colocar os princípios acima dos textos.

Já o notaram os mestres da hermenêutica, a interpretação das leis é um único processo mental, sendo descabido opor, como se tem freqüentemente feito, a interpretação literal à interpretação lógica. Uma e outra se completam necessariamente, e as deduções racionais, seguindo as inspirações de uma sã lógica, servirão para dar pleno desenvolvimento, quer à vontade da lei, quer aos fins sociais a que ela se destina, quer às exigências do bem comum. Ainda menos cabível será propor ao intérprete a escolha, um tanto infantil, entre o texto e o espírito da lei. O texto intervém como manifestação solene do espírito, inseparável deste, pois o objeto do texto é justamente revelar o espírito. Este prevalece sobre a letra.

(...)

A decisão contra a lei pode ser considerada em face das várias operações relativas à aplicação: a interpretação, a adaptação, o afastamento do texto supostamente aplicável. Passemos a focalizar a interpretação.

As idéias do liberalismo revolucionário, anteriormente expostas, tinham estas conseqüências: se o aplicador se afastasse da letra para sentir o espírito da lei, estaria violando a lei. Ainda hoje como observam o Min. EDUARDO ESPÍNOLA e o Des. ESPÍNOLA FILHO, isso se dá. Eis a passagem invocada:

'Muitos juízes se apegam, numa demasia que convém evitar, à letra da lei, aplicando-a, sempre que lhes parece clara, como se não fosse possível descobrir o seu verdadeiro conteúdo, mercê de uma análise crítica, e então repelem toda a sorte de interpretação sob o

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍVEIS
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 04 / 06 / 2007
Andreza Nascimento Schmickal
Mat. Siape 1377389

injustificável pretexto de que não há discussão possível diante do texto translúcido.

As tendências modernas preconizam ao aplicador que tenha em vista os fins sociais a que a lei se dirige e as exigências do bem comum. Em outras palavras, não viola a lei o aplicador que se afasta de sua letra para seguir os fins sociais a que se destina a lei, e as exigências do bem comum que lhe servem de fundamento."

Sendo, portanto, dever do intérprete ater-se mais à essência do que à forma, mais ao espírito do que ao texto da lei, privilegiando, sempre, os ditames da LICC, e considerando que a norma do art. 5º da Lei nº 9.363/96, além de contrariar a sistemática estabelecida na lei é de fato e juridicamente inaplicável, evidencia-se, às escâncaras, a impossibilidade de se utilizar o referido dispositivo legal como fundamento para se negar a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes na base de cálculo do benefício fiscal em exame.

Não se presta, também, *data venia*, a sustentar a tese até agora prevalente, o argumento de que a não inclusão de tais parcelas na base de cálculo seria necessária para "*fins de controle*", como afirmado na Exposição de Motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda, por conferir à vontade do legislador importância superior aos fins sociais a que destina a lei e às exigências do bem comum, contrariamente ao entendimento da melhor doutrina, bem representada por CARLOS MAXIMILIANO ("*Hermenêutica e Aplicação do Direito*", 19ª ed., Forense, p. 25):

"A lei é a expressão da vontade do Estado, e esta persiste autônoma, independente do complexo de pensamentos e tendências que animaram as pessoas cooperantes na sua emanção. Deve o intérprete descobrir e revelar o conteúdo de vontade expresso em forma constitucional, e as violações algures manifestadas, ou deixadas no campo intencional; pois que a lei não é o que o legislador quis, nem o que pretendeu exprimir, e, sim, o que exprimiu de fato."

Pelo exposto, entendo ter a recorrente direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não contribuintes de PIS e de Cofins, haja vista ser este o único entendimento capaz de atingir fins a que se destina a lei e compatível às exigências do bem comum.

IPI – Industrialização por Encomenda – Direito a Crédito - Lei nº 9.363/96.

O litígio também versa sobre a exclusão da base de cálculo do benefício fiscal pleiteado dos valores pagos para beneficiamento do couro semi-acabado – *wet blue* – por terceiros.

A exclusão deu-se sob o fundamento de que tais operações, por se tratarem de serviços de beneficiamento prestados por terceiros, não se enquadrariam como matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que são objetos do favor fiscal.

Concessa venia dos que defendem o respeitável entendimento, deles ousou divergir, o que faço invocando a forma em que se dá a operação de beneficiamento da matéria-prima para utilização no processo produtivo desenvolvido pela recorrente.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 04 / 06 / 2007
Andreza Nascimento Schmickal
Mat. Siape 1377389

A empresa adquire o couro semi-acabado e o envia para beneficiamento por terceiros, o que o torna compatível com o processo de produção dos calçados que fabrica.

Controvérsias não há que se a empresa adquirisse o couro beneficiado, todo o valor por ele pago deveria fazer parte da base de cálculo do crédito presumido, como custo para aquisição de matéria-prima.

Nesse ponto, tomo de empréstimo os argumentos expendidos pelo então Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no Acórdão nº 202-12.301, quando, tratado de matéria idêntica a que aqui se discute, afirma que, se a empresa adquirisse o produto beneficiado, o valor que constaria na nota fiscal do fornecedor representaria o custo do insumo utilizado mais o custo dos serviços de beneficiamento, não haveria dúvida de que o valor total da aquisição comporia a base de cálculo do incentivo, posto que o insumo beneficiado foi transformado nos produtos finais que foram exportados.

Pois bem, *in casu*, se a empresa fornecedora emitisse duas notas fiscais, uma referente ao couro semi-acabado e outra pelo beneficiamento, não haveria qualquer diferença ao tratamento a ser dado ao custo da matéria-prima adquirida, que haveria de ser composto pelo somatório dos valores constantes das duas notas fiscais, sendo tal fato irrelevante para o cálculo do benefício.

Na espécie, a empresa fabricante dos calçados adquire o couro semi-acabado de um fornecedor enquanto o realizador do beneficiamento é um terceiro estabelecimento. Isto significa que as duas notas antes cogitadas são emitidas por estabelecimentos diferentes, embora para o adquirente não se modifique o fato de que o custo da matéria-prima será composto pelas duas parcelas: o preço pago pelo couro semi-acabado e aquele equivalente ao beneficiamento do couro, vez que tal etapa é essencial para que o produto tenha condições de ser transformado em calçados a serem exportados. Ressalte-se que o objeto do benefício não é o aperfeiçoamento do couro, pois não se exporta o couro, e sim calçados, que foram fabricados com o couro beneficiado. Assim, o couro, mesmo depois de beneficiado é matéria-prima para o processo de fabricação dos calçados.

Destarte, por ser o beneficiamento operação necessária à utilização do couro na fabricação dos calçados, deve o seu custo ser considerado como custo da matéria-prima, e não vislumbro como se fazer oposição à sua inclusão na base de cálculo do benefício fiscal pleiteado.

Tal pensamento se reforça se considerarmos que o valor recebido pelo terceiro que realiza o beneficiamento do couro deverá fazer parte da base de cálculo das contribuições que o favor fiscal visa ressarcir.

Assim, voto pelo provimento do recurso neste aspecto, reconhecendo o direito da contribuinte de ver incluído na base de cálculo do benefício o valor decorrente da industrialização por encomenda.

CONCLUSÃO

Em síntese, dou provimento ao recurso da contribuinte para:

- afastar a glosa relativa às aquisições de não contribuintes do PIS e da Cofins –
cooperativas;

Processo n.º 11065.000628/99-90
Acórdão n.º 202-17.591

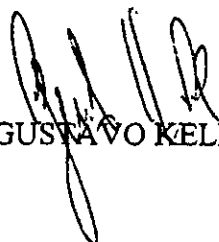
MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 04, 06, 2007
Andrezza Nascimento Schmickal
Mat. Siape 1377389

CC02/C02
Fls. 12

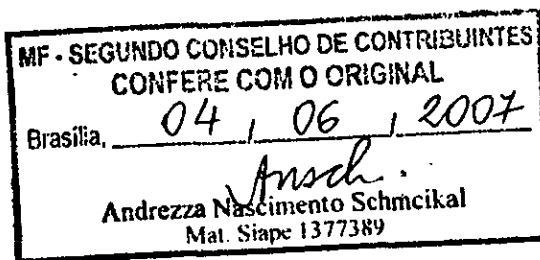
- afastar a glosa relativa às parcelas de produtos industrializados por terceiros;

É como voto.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2006.


GUSTAVO KELLY ALENCAR

CA



Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Relator-Designado

Cuido neste voto apenas da possibilidade de inclusão, na base de cálculo do crédito presumido do IPI, para ressarcimento da Contribuição para o PIS e da Cofins, dos insumos adquiridos de não-contribuintes (pessoas físicas ou cooperativas).

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23/03/95, convertida na Lei nº 9.363/96, com a finalidade de estimular o crescimento das exportações do país, desonerando os produtos exportados dos impostos internos incidentes sobre suas matérias-primas e visando permitir maior competitividade destes no mercado internacional.

O art. 1º da Lei nº 9.363/96 dispõe que o crédito presumido tem natureza de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para a utilização no processo produtivo, *verbis*:

"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 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." (negritei)

O Crédito Presumido é um benefício fiscal, e sendo assim, a sua lei instituidora deve ser interpretada restritivamente, a teor do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Com efeito, tratando-se de normas nas quais o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. Nesse sentido, Carlos Maximiliano, discorrendo sobre a hermenêutica das leis fiscais, ensina:

"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 brocardo 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."¹

¹ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, pp. 333/334.

NF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	04 / 06 / 2007
Andreza Nascimento Schmickal	
Mat. SIAPE 1377389	

Destarte, a empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a quantia desembolsada sob a forma de crédito presumido compensável com o IPI e, na impossibilidade de compensação, na forma de ressarcimento em espécie.

O art. 1º, retrotranscrito, restringe o benefício ao "ressarcimento de contribuições [...] incidentes nas respectivas aquisições", referindo-se o legislador ao PIS e à Cofins incidentes sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora, ou seja, nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor não sofreram a incidência das contribuições, não há como enquadrá-las no dispositivo legal.

Há quem sustente que o percentual de cálculo do incentivo (5,37%) é superior ao empregado no cálculo das contribuições que visa ressarcir e que, por isso, o incentivo alcançaria todas as aquisições, inclusive aquelas que não sofreram a incidência das referidas contribuições. Entretanto, o fato de o crédito presumido visar a desoneração de mais de uma etapa da cadeia produtiva não autoriza que se interprete extensivamente a norma, concedendo o incentivo a todas as aquisições efetuadas pelo contribuinte. Alfredo Augusto Becker, ao se referir à interpretação extensiva, assim se manifestou:

"... na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, 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."² (negritei)

Ora, se a interpretação extensiva cria regra jurídica nova, é claro que sua aplicação é vedada pelo art. 111 do CTN, quando se trata de incentivo fiscal. Assim, não há como ampliar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363/96, que limita expressamente o incentivo fiscal ao ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições do produtor-exportador, não o estendendo a todas as aquisições da cadeia comercial do produto.

Desta forma, se em alguma etapa anterior da cadeia produtiva do insumo houve o pagamento de PIS e de Cofins, o ressarcimento tal como foi concebido não alcança esse pagamento específico. Se fosse assim não haveria necessidade de a norma especificar que se trata de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, ou, o que dá no mesmo, incidentes sobre as aquisições do produtor-exportador.

Reforça tal entendimento o fato de o art. 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 de matérias-primas na etapa anterior, ou seja, o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor que obteve a restituição ou compensação dos referidos tributos.

Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo na hipótese em que a contribuição paga pelo fornecedor foi-lhe, posteriormente, restituída, não se pode utilizar, no cálculo do incentivo, as aquisições em que este mesmo fornecedor não arca com o tributo na venda do insumo. Pensar de outra forma levaria à conclusão absurda de que o

² Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>04</u> / <u>06</u> / <u>2007</u>
<i>Anscl.</i> Andreza Nascimento Schmickal Mat. SIAPE 1377389

legislador considera, no cálculo do incentivo, o valor dos insumos adquiridos de fornecedor não-contribuinte, que não pagou a contribuição, e nega esse direito quando há o pagamento com posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria direito ao incentivo sem que houvesse o ônus do pagamento da contribuição e na segunda não.

Ressalte-se, ainda, que a norma incentivadora também prevê, em seu art. 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 da contribuição para o PIS e da Cofins, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor-exportador.

A vinculação legal 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 devem ser consideradas, no cálculo do incentivo, somente as aquisições de insumos que sofreram a incidência direta das contribuições. A negação dessa premissa tornaria supérflua a disposição do art. 3º da Lei nº 9.363/96, contrariando o princípio elementar do direito que prega que a lei não contém palavras vãs.

Portanto, o que se vê 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, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que deveria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando o incentivo fiscal para hipóteses não previstas.

Ademais, o Poder Judiciário já se manifestou contrariamente à inclusão das aquisições de não-contribuintes no cálculo do crédito presumido de IPI, conforme se depreende 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, cuja ementa tem o seguinte teor:

"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.

1. 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.

2. 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 TRF da 5ª Região, no AGTR 33341-PE, Processo nº 2000.05.00.056093-7,³ que, à certa altura do seu despacho, asseverou:

³ Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 04 / 06 / 2007
Andrezza Nascimento Schmickal
Mat. Siapc 1377389

"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.

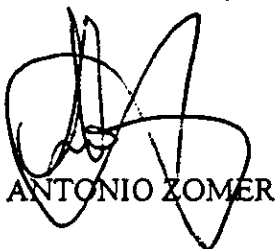
Ora, na conformidade do que dispõem as leis complementares a que a Lei nº 9.363/96 faz remissão, somente as pessoas jurídicas estão obrigadas ao recolhimento das contribuições conhecidas por PIS, PASER, e COFINS, instituídas por aqueles diplomas, sendo intuitivo que apenas sobre o valor dos produtos 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 adquirente 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"

Essas decisões judiciais evidenciam o acerto do entendimento aqui exposto, no sentido de que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI para ressarcimento do PIS e da Cofins, quando estas contribuições não forem exigíveis nas operações de aquisição, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo da empresa produtora e exportadora.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso quanto aos insumos adquiridos não-contribuintes, por entender que estes custos não devem integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2006.


ANTONIO ZOMER