



Processo nº : 13026.000249/00-61

Recurso nº : 137.879

Acórdão nº : 204-02.468

Recorrente : CENTRAL AGROINDUSTRIAL DAS COOPERATIVAS DO ALTO JACUÍ LTDA.

Recorrida : DRJ em Santa Maria - RS

NORMAS PROCESSUAIS. MATÉRIA NÃO CONSTANTE DO PEDIDO ORIGINAL. PRECLUSÃO. Não se conhece de matéria não constante do pedido formalizado.

Recurso não conhecido.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO.- INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES. PESSOAS FÍSICAS. Excluem-se da base de cálculo do crédito presumido do IPI as aquisições de insumos que não sofreram incidência das contribuições ao PIS e à Cofins no fornecimento ao produtor-exportador.

INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS. A partir da revogação da isenção deferida às cooperativas de produção, em relação às contribuições ao PIS e à Cofins, é legítima a inclusão das aquisições a essas entidades na base de cálculo do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CENTRAL AGROINDUSTRIAL DAS COOPERATIVAS DO ALTO JACUÍ LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, I) por maioria de votos, em não conhecer do recurso, na parte referente à matéria preclusa. Vencido o Conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho; e II) pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, na parte conhecida para reconhecer o direito ao crédito presumido referente às aquisições de cooperativas. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan, Airton Adelar Hack e Flávio de Sá Munhoz quanto às aquisições de pessoas físicas, e os Conselheiros Jorge Freire, Nayra Bastos Manatta e Henrique Pinheiro Torres que negavam provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2007.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Júlio César Alves Ramos
Relator



Processo nº : 13026.000249/00-61
Recurso nº : 137.879
Acórdão nº : 204-02.468

Recorrente : CENTRAL AGROINDUSTRIAL DAS COOPERATIVAS DO ALTO JACUÍ LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de IPI referente ao incentivo instituído pela Lei nº 9.363/96 correspondente às exportações ocorridas no segundo trimestre de 2000. O pedido foi formalizado pela empresa em 27 de novembro daquele ano ainda sob as disposições da Instrução Normativa nº 21/27.

A controvérsia a ser dirimida no âmbito deste Conselho restringe-se à inaceitação pela Receita Federal da inclusão na base de cálculo do benefício das aquisições efetuadas pela empresa a pessoas físicas e a cooperativas, o que acarretou o deferimento apenas parcial do pleito formulado, cujo valor viu-se reduzido de R\$ 850,93 para apenas R\$ 211,30.

Às fls. 130 e 132 consta relatório da fiscalização da DRF em Passo Fundo-RS que indica o montante glosado a cada título acima. Quanto às aquisições a pessoas físicas resultaram excluídas aquisições em montante de R\$ 83.988,08 e a cooperativas, no montante de R\$ 6.060.912,72. A fiscalização excluiu ainda dos estoques inicial e final, registrados em seu livro registro de inventários, as parcelas atinentes a tais aquisições visto que a empresa não possui sistema de custos integrado com a contabilidade e adotou, por isso, na apuração do benefício o disposto no § 7º do art. 3º da Instrução Normativa nº 23/97.

Ratificadas essas conclusões pelo DRF em Passo Fundo que, em Despacho Decisório (fl. 142/143) apenas deferiu o montante de R\$ 211,30 proposto pela fiscalização, foi ele objeto de manifestação de inconformidade junto à DRJ em Santa Maria - RS. Esta, entretanto, igualmente manteve as glosas promovidas e apenas deferiu o ressarcimento no montante acima.

Ainda inconformada, a empresa protocoliza este recurso argumentando, em síntese, que a Lei nº 9.363/96, instituidora do benefício, não autoriza as exclusões perpetradas, as quais estariam embasadas tão-somente nos atos normativos citados pela fiscalização, quais sejam a IN 23/97 e 103/97, bem como no Parecer PGFN/CAT nº 3092/2002. Tais atos impedem a fruição do benefício quanto às aquisições a não-contribuintes das contribuições ao PIS e à Cofins, sustentando a necessidade de que na etapa imediatamente anterior do processo produtivo tenha havido efetiva cobrança daquelas contribuições.

A empresa se dedica a rebater tais conclusões, aduzindo, quanto às aquisições a pessoas físicas que a lei apenas menciona o valor total das aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem nada restringindo quanto à figura do fornecedor e previu uma presunção quanto ao valor do benefício, presunção essa que se destinaria a ressarcir todo e qualquer valor incluído no custo do produto exportado, não importando em que etapa do processo produtivo tenham incidido as contribuições.

Especificamente quanto às aquisições a cooperativas, a própria razão apontada pelo fisco – impossibilidade de inclusão das aquisições a não contribuintes das contribuições – cai por terra, uma vez que, desde pelo menos a edição da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, tais entidades são, sem sombra de dúvida, contribuintes daquelas exações.

Para reforçar os seus argumentos cita jurisprudência administrativa da Câmara Superior de Recursos Fiscais e aponta que também nesta linha caminha a jurisprudência do STJ, consoante decisões que junta.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13026.000249/00-61

Recurso nº : 137.879

Acórdão nº : 204-02.468

Importa complementar dizendo que a empresa fez constar no item final do recurso, intitulado “II – Do Pedido” o requerimento de incidência de juros Selic sobre a parcela deferida, embora nenhuma linha tenha sido desenvolvida para fundamentar tal pedido no corpo de sua petição. Além disso, na manifestação de inconformidade não fora sequer mencionada tal incidência, a qual, de resto, não fora pleiteada no pedido original.

É o relatório



Processo nº : 13026.000249/00-61
Recurso nº : 137.879
Acórdão nº : 204-02.468

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

O recurso é tempestivo, pois, científica em 30/11/2006 (fl. 171), a empresa o apresentou em 14/12/2006, consoante carimbo à fl. 172; cumprido, assim, o requisito de admissibilidade, conheço do recurso.

Como já mencionado, a inconformidade se atém à glosa das aquisições a pessoas físicas e cooperativas. Examinemos cada item separadamente.

1. AQUISIÇÕES A PESSOAS FÍSICAS

As aquisições a pessoas físicas já suscitaram acalorados debates nesta Câmara, tendo prevalecido a opinião, à qual me filio, de que não se pode acolhê-las. Como bom resumo das suas fundamentações, permito-me transcrever, com a devida licença do autor, elucidativo voto do Presidente desta Câmara, Dr. Henrique Pinheiro Torres, proferidas no voto do recurso RV 122.347, com a ressalva da parte relativa a cooperativas que serão objeto de abordagem separada.

(. . .) o Fisco, dando cumprimento ao disposto na Portaria MF nº 129/95, exclui do cálculo do crédito presumido de IPI para ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS incidentes nas aquisições de insumos no mercado interno pelo produtor exportador de mercadorias nacionais, aqueles insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas, enquanto a Recorrente pleiteia a inclusão destes sob a alegação de que o ressarcimento, por ser presumido, alcança também as aquisições de não contribuintes de tais contribuições sociais.

Essa matéria, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição do Receita Federal, ora a do sujeito passivo, dependendo da composição do colegiado.

A meu sentir, 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, já que, nos termos do caput do art. 1º da Lei 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito tem como escopo ressarcir as contribuições (PIS E COFINS) incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo.

A norma concessiva de incentivo fiscal deve sempre ser interpretada literal e restritivamente, de forma a não estender por vontade do intérprete, benefício não autorizado pelo legislador.

O vocábulo ressarcir, do Latim resarcire, juridicamente tem vários significados: consertar, emendar, reparar ou compensar um dano, um prejuízo ou uma despesa. No caso presente, ressarcir significa exatamente compensar o produtor exportador, por meio de crédito presumido, as contribuições incidentes sobre os insumos por ele adquiridos. Ora, se não houve a incidência, não há falar-se em ressarcimento, pois o objeto deste, o encargo tributário não existiu.

Em arrimo ao entendimento de que se deve excluir do cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de insumos adquiridos de não contribuintes, pessoas físicas e cooperativas, transcrevo abaixo o voto condutor do acórdão nº 202-12.551 onde o então conselheiro e presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Marcos Vinícius Neder de Lima, enfrentou minuciosamente essa matéria:



4



Processo nº : 13026.000249/00-61
Recurso nº : 137.879
Acórdão nº : 204-02.468

O incentivo em questão constitui-se num crédito fiscal concedido pela Fazenda Nacional em função do valor das aquisições de insumos aplicados em produtos exportados. Tem origem na carga tributária que onera os produtos exportados e tem por finalidade permitir maior competitividade desses produtos 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, 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 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.”

A fruição deste incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos do art. 1º da MP nº 948/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.363/96. 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. Vejamos o que disse o referido artigo:

Verifica-se que o legislador estabeleceu nesse dispositivo que o incentivo fiscal deve ser concedido como resarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS. 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 resarcimento em espécie.

Ao compensar o contribuinte, na forma de crédito presumido, com a devolução do montante de tributo pago, o incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação incidente nas etapas precedentes. As pequenas diferenças, para mais ou para menos, porventura existentes nesse processo, se compensam mutuamente dentro de um contexto mais abrangente. Não sendo relevante, sob o ponto de vista econômico, que o crédito concedido não corresponda exatamente aos valores pagos de tributo na aquisição da mercadoria. Esse tratamento, aliás, tem sido muito empregado pelo legislador na concessão de incentivos. A Administração Pública, para facilitar os mecanismos de execução e controle, vem realizando os resarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa nº 114/88²).

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

² “IN SRF 114/88... item 4. Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos oriundos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se destinem indistintamente à industrialização de:

- a) produtos que tenham expressamente assegurada a manutenção de créditos como incentivo;
- b) produtos que gerem créditos básicos;
- c) produtos desonerados do imposto no mercado interno, sem direito a crédito”.

5



Processo nº : 13026.000249/00-61
Recurso nº : 137.879
Acórdão nº : 204-02.468

Esclareça-se, por oportuno, que o crédito presumido não pode ter a natureza de subvenção econômica para incremento de exportações, como defende a ilustre Relatora. Segundo De Plácido e Silva³, a subvenção, juridicamente, não tem o caráter de compensação. Sabidamente, o crédito presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como resarcimento de contribuições.

Feita essa breve introdução, verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao "ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições". Em que pese a impropriedade na redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege as 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.⁴

Aliás, a linguagem e termos jurídicos postos em uma norma devem ser investigados sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de indole apenas prescritiva. Como ensina Paulo de Barros Carvalho⁵, "À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação".

O termo incidência tem significação própria na Ciência do Direito. Segundo Alfredo Augusto Becker⁶: "(...) quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada ('fato gerador'), juridicizando-a, e a consequente irradiação, pela hipótese de incidência juridizada, da eficácia jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo, o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição."

Nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor para a interessada não sofreram a incidência de contribuição, não há como haver o resarcimento previsto na norma.

Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de COFINS, o resarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o resarcimento de contribuições "incidentes" sobre aquisições de terceiros que compõem a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e exportador previstas no artigo 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.

Sabidamente, instituir uma sistemática que permitisse o crédito de todo o valor dos tributos, que, direta ou indiretamente, houvesse onerado o produto exportado, é tarefa

³ De Plácido e Silva, Vocabulário Jurídico, volume IV. Ed. Forense, 2ª ed. p. 1462.

⁴ O termo "respectivas" foi introduzido pela Medida Provisória nº 948/95. Veio a substituir a expressão "adquiridos no mercado interno pelo exportador" constantes do enunciado do artigo 1º nas Medidas Provisórias nºs 845/95 e 945/95, que tratavam da concessão de crédito presumido antes da MP nº 948/95.

⁵ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993

⁶ In Teoria Geral do Direito Tributário, 3^ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.



Processo nº : 13026.000249/00-61
Recurso nº : 137.879
Acórdão nº : 204-02.468

complexa e de muito difícil controle. Basta lembrar as inúmeras imposições tributárias que incidem sobre o valor dos serviços contratados e sobre a aquisição de equipamentos necessários ao processo industrial, além das diversas taxas a título de contraprestação de serviço cobradas pelos entes da Federação que, somadas àquelas incidentes sobre folha de pagamento, oneram expressivamente a empresa industrial.

O escopo da lei, partindo de tais premissas, foi o de instituir, a título de estímulo fiscal, um incentivo consubstanciado num crédito presumido 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 desonrar 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 forma levaria ao seguinte tratamento desigual: o legislador

7/10



Processo nº : 13026.000249/00-61
Recurso nº : 137.879
Acórdão nº : 204-02.468

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, como ensina o mestre Becker⁷, "na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha". (grifo meu)

Em harmonia com as exigências de segurança pública do Direito Tributário, utilizando-se a lição de Karl English, pode-se dizer que devemos fazer coincidir a expressão da lei com seu pensamento efetivo, mas, para tanto, a interpretação deve se manter sempre, de qualquer modo, nos "limites do sentido literal" e, portanto, pode (e, por vezes, deve) inclusive forçar estes limites, embora não possa ultrapassá-los. A interpretação encontra, pois, o seu limite, onde o sentido das palavras já não dá cobertura a uma decisão jurídica. Como frisa Heck: "o limite das hipótese de interpretação é o sentido possível da letra".⁸

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 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, sustentava que a dispensa de apresentação de guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores decorre unicamente da simplificação dos mecanismos de controle.

Aliás, o ato normativo, citado na exposição de motivos in fine, foi editado logo após, em 05 de abril de 1995, e estabelece, em seu artigo 2º, inciso II, que o percentual (receita de exportação sobre receita operacional bruta) deve ser aplicado sobre "o valor das aquisições, no mercado interno, das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, realizadas pelo produtor exportador". (Grifo meu)

⁷ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3º, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

⁸ Batista Júnior, Onofre. A Fraude à Lei Tributária e os Negócios Jurídicos Indiretos. Revista Dialética de Direito Tributário nº 61. 2000. p. 100



Processo nº : 13026.000249/00-61
Recurso nº : 137.879
Acórdão nº : 204-02.468

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.

No caso em tela, a ora recorrente considerou no cálculo do incentivo as aquisições de insumos de pessoas físicas não sujeitas ao recolhimento de COFINS e de PIS. Assim, não sendo contribuintes das referidas contribuições, não há o que ressarcir ao adquirente, como ficou largamente demonstrado.

Como deflui do brilhante voto do dr. Marcus Vinicius, tratando-se de incentivo fiscal, não se pode aplicar interpretação sistêmica do texto legal de molde a alargar-lhe o campo do incentivo previsto. Neste sentido, e em reforço ao que já se disse, note-se que a aceitação da tese de que sobre as aquisições promovidas pelas pessoas físicas tenha havido a efetiva cobrança das contribuições constitui presunção, esta sim não autorizada pela Lei. É que bem pode ocorrer, e comumente ocorre, que a etapa produtiva desempenhada pelos produtores rurais seja a primeira de todo o processo produtivo, desenvolvida sem qualquer aquisição por parte deles de matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem a pessoas jurídicas contribuintes das contribuições. Como corolário, tal conclusão não se refuta pela afirmação de que podem elas ter incidido sobre itens de ativo permanente porventura utilizados pelos produtores rurais, pessoas físicas, a exemplo de máquinas colheitadeiras e semelhantes. E isto porque, neste caso, nem de insumos se estaria a tratar, descabendo sua inclusão ainda que fosse na última etapa produtiva.

2. AQUISIÇÕES A COOPERATIVAS

Embora sejam comumente tratadas em conjunto com as pessoas físicas, como no caso presente, entendo que as aquisições a cooperativas não se equiparam àquelas para efeito de sua inclusão no benefício ora em lide. A abordagem conjunta visa a repelir o argumento mais uma vez repetido de que o incentivo alcançaria todas as etapas anteriores da cadeia produtiva, mesmo que na última não haja exigibilidade das contribuições. Partilho esse entendimento.

Divirjo, porém, quando se assume que as cooperativas não tenham, por lei, que recolher as contribuições que aqui se busca ressarcir. Note-se que não se está tratando de inclusão no campo de incidência, pois, a rigor, fora do campo de incidência elas nunca estiveram.

O que se passa é que elas possuíam uma disciplina específica, que consistia, em suma, na exigibilidade apenas sobre a comercialização de bens que não fossem recebidos de seus cooperados. E em decorrência, como regra, não tinham que recolher aquelas contribuições, uma vez que a comercialização de bens recebidos de não cooperados era, ou deveria ser, a exceção.

Destarte, enquanto prevaleceu aquela sistemática específica de tributação, seria aceitável, ainda que, a rigor, imprecisa, a glosa da parcela das aquisições efetuadas a cooperativas.

Ocorre que aquele tratamento diferenciado veio a sofrer profunda alteração a partir do ano de 1999, no qual se revogou a isenção da Cofins das cooperativas de produção, mesmo em relação à receita obtida com a venda de produtos recebidos de seus associados.

Desde então, passaram elas a apenas poder abater, como dedução daquela receita total, o valor repassado aos cooperados pelos bens entregues. Há outras deduções, mas no que interessa ao crédito presumido o relevante é que mesmo em relação às suas operações rotineiras as cooperativas terão de recolher a Cofins sempre que o valor obtido com a venda dos produtos



Processo nº : 13026.000249/00-61
Recurso nº : 137.879
Acórdão nº : 204-02.468

difira daquele que ela repassa aos seus associados, situação, esta sim, rotineira e que justificou a revogação da isenção deferida pela Lei Complementar nº 70/91.

Com isso, entendo que resta sem qualquer justificativa a glosa daquelas aquisições: sob a alegação de que não incidiam as contribuições nunca se pôde; sob o argumento de que não as tinham, rotineiramente, que recolher, também não se pode mais.

Com essas considerações, entendo que a partir de novembro de 1999, quando entra em vigor a revogação de isenção da Cofins deferida às cooperativas pelo art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, há de ser acolhida a inclusão na base de cálculo do benefício instituído pela Lei nº 9.363/96 das aquisições a cooperativas de produção. No presente caso, as aquisições ocorreram no segundo trimestre de 2000, pelo que há de ser dado provimento ao recurso quanto a este item.

Por fim, não é demais repetir que as decisões, tanto administrativas quanto judiciais, mencionadas não têm caráter vinculante dos julgadores administrativos, a teor do que dispõe o Decreto nº 2.397/96, este sim, como decreto que é, vinculante.

A propósito, vinculante sim é o Parecer PGFN/CAT citado. Isto porque, devidamente ratificado pelo Ministro de Estado da Fazenda, passa a constituir a única interpretação válida no âmbito daquele ministério. E é, por isso, importante ressaltar que aqui não se está descumprindo-o. Como já disse, ele reitera a necessidade de que o fornecedor seja contribuinte: as cooperativas o são; as pessoas físicas, não.

Tendo a fiscalização excluída dos estoques inicial e final também tais aquisições, devem elas ser reconstituídas naqueles estoques.

Em resumo, é o meu voto pelo não conhecimento do recurso na parte relativa à incidência da taxa Selic, não alegada nem no pedido original nem na manifestação de inconformidade. Nas matérias conhecidas, voto pelo parcial provimento do recurso apenas para reconhecer o direito à inclusão no crédito presumido do IPI dos valores referentes às aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, nos estritos termos versados pelo Parecer Normativo CST nº 65/79, efetuadas às cooperativas.

É como voto.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2007.

JULIO CÉSAR ALVES RAMOS 11