MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	13827.000663/2002-22
Recurso nº	157.092 Voluntário
Matéria	RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº	203-13.727
Sessão de	04 de dezembro de 2008
Recorrente	SANTA CÂNDIDA AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA.
Recorrida	DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/08/2002 a 31/08/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

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 art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.

AQUISIÇÕES. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Para que sejam caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário, faz-se necessário o comprovado consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, oriunda de ação exercida diretamente pelo produto em industrialização.

Recurso provido em parte.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08 / 04 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto ao aproveitamento dos insumos adquiridos de pessoas físicas. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Andréia Dantas Lacerda Moneta (Suplente), Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (Relator). Designado o Conselheiro José Adão Vitorino de Morais para redigir o voto vencedor; II) por maioria de votos, deu-se provimento quanto ao aproveitamento dos insumos adquiridos de cooperativas. Vencido o Conselheiro José Adão Vitorino de Morais; e II) por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso quanto aos insumos que não sofrem desgaste direto com o produto produzido.

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO

Presidente

JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis e Odassi Guerzoni Filho.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08 / 04 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, parcialmente deferido à interessada, sendo que quanto a parte indeferida do acórdão ora recorrido manteve o indeferimento, pelo entendimento de que os "*valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal.*", e, para os "*conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não bastando simplesmente participar do ciclo produtivo do estabelecimento.*".

Inconformada, a interessada recorre a este Segundo Conselho de Contribuintes.

É o relatório.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 04 / 09
Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 04 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91550

Voto Vencido

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Relator

O apelo preenche os pressupostos de admissibilidade, daí dele conhecer.

Quanto à primeira questão de direito debatida nestes autos e referente ao creditamento presumido do IPI para as aquisições de não contribuintes, meu entendimento é bastante conhecido deste Colegiado e já foi assim manifestado perante a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

> *Antes de adentrar no exame da questão propriamente dita, faz-se necessário tecer algumas breves considerações sobre a Lei nº 9.363/96, cuja correta interpretação determinará a solução da lide.*
>
> *Com efeito, através do referido diploma legal foi instituído benefício fiscal por meio do qual se objetivou 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 utilização 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 conseqüência, diminuir nossa perigosa dependência do cada vez mais volátil capital financeiro internacional.*
>
> *Este pequeno intróito buscou ressaltar o fato de que a questão deve ser examinada à luz das disposições do artigo 5º, da Lei Introdução ao Código Civil (LICC) -lei de introdução a todas às 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". 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, a Fazenda Nacional, com sustento no entendimento da 2a Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, afirma 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 COFINS.*
>
> *E tal entendimento se baseia no disposto no inciso I, do artigo 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 Ic correspondente", pois como o PIS e a COFINS restituídos*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 04 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, não haveria como incluir no cômputo do benefício fiscal em questão as aquisições feitas de não contribuintes.

Os demais fundamentos defendidos pela Fazenda Nacional, com base na jurisprudência da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, neste particular, notadamente no que se refere à necessidade de se "simplificar os mecanismos de controle", não se prestam a sustentá-la, como a seguir restará demonstrado.

A questão a meu ver não se apresenta simples. Com efeito, como se pode perceber das Portarias Ministeriais e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal que regulam e regularam a matéria, não existe e nunca existiu Qualquer norma a regulamentar o citado artigo 5º da Lei nº 9.363/96.

Esta lacuna regulamentar, acredito, não é fruto do acaso, mas muito ao contrário, tem fácil explicação, qual seja o fato de o comando no artigo 5º da Lei n. 9.963/96 ser simplesmente inaplicável, haja vista contrariar frontalmente toda a sistemática estabelecida no citado diploma legal.

Em nosso Direito, friso, só cabe a restituição de tributo pago à maior ou indevidamente. Isto porque, 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 COFINS; pois somente em tal hipótese o crédito poderia ser calculado 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, pois o crédito é calculado de forma presumida e estimada, não levando em conta os valores efetivamente recolhidos pelo produtor fornecedor a título de PIS e COFINS, impossibilitando. Assim, a realização do estorno, pois em tal caso estar-se-ia admitindo a realização de estorno decorrente da restituição de valores pagos indevidamente e que, portanto, não redundaram no pagamento de tributo a menor, o que não se afigura jurídico.

Todavia, inaplicável ou não, permanecem válidas as disposições do citado artigo 5º, que por isso não podem ser simplesmente desconsideradas pelo julgador, de tal modo que a única maneira de conferir alguma efetividade ao mencionado dispositivo legal é interpretá-la de forma que o montante a estornar deve corresponder ao PIS e à COFINS que incidam diretamente sobre as aquisições de insumos pelo titular do crédito, provado que a restituição incidiu sobre estes mesmos valores.

Outros métodos de apuração do montante a estornar podem conduzir a situações não jurídicas, contrárias ao espírito da Lei nº 9.363/96, senão vejamos:

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 04 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

(i) 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 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 afronta a Lei nº 9.363/96;

(ii) 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 possibilidade de a restituição de PIS e COFINS incidentes sobre vendas não realizadas ao produtor exportador possam causar a redução de seu crédito presumido; e - (iii) como sustentado pelo patrono da Interessada: "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, pena de se contrariar o disposto no artigo 1º da Lei nº 9.363/96.

Tal sistemática deve ser também aplicada para o cálculo do crédito quanto a insumos adquiridos de não contribuintes, pois é a única que está de acordo com o espirito da Lei.

Pelo exposto, tem a Interessada 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 COFINS.

No que se refere especificamente aos insumos adquiridos de cooperativas, ao argumento de que as mesmas não se sujeitariam à incidência de PIS e COFINS sobre o faturamento ou a receita, e de que a IN-SRF nº 23/97 vedaria o creditamento com relação a insumos adquiridos de não contribuintes, afirma a Recorrente que tais aquisições não ensejariam o nascimento de crédito passível de ressarcimento.

Discordo. A uma porque a premissa de que parte Fazenda Nacional não é de toda correta, pois a Lei nº 9.430/96 revogou a isenção de COFINS para as Cooperativas de que cuidava o artigo 6º, inciso I, da Lei Complementar nº 70/91.

A duas porque se afiguram equivocadas as argumentações da Fazenda Nacional, equívocos estes que parecem decorrentes de uma equivocada compreensão do papel desempenhado pelas cooperativas na cadeia produtiva.

Com efeito, em recentes julgamentos (recursos 109742, 110248 e 109933), firmou entendimento a 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes que as cooperativas, quando realizam vendas, agem, na

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 04 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

realidade, não em nome próprio, mas sim em nome de seus cooperados.

Ou seja, as vendas, na verdade, são realizadas pelo cooperado, atuando a cooperativa como uma intermediária entre o comprador final e seus associados, razão pela qual no momento em que apropriada por estes a receita resultante de tais vendas, incidiriam PIS e COFINS.

Ora, são os cooperados, e não a cooperativa a que se encontram vinculados, que suportam o PIS e a COFINS incidentes sobre as vendas por esta realizadas, pois esta atua como mera intermediária e, portanto, venda alguma realiza em nome próprio, mas sim por conta, ordem e nome de seus associados.

Tem-se, pois, que o alegado fato de as cooperativas não serem contribuintes de PIS e COFINS não é razão suficiente para negar-se à Interessada o direito ao crédito de IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, pois quando esta adquire insumos de tais pessoas jurídicas, está, na realidade, adquirindo insumos de seus associados, que podem ou não estar sujeitos à incidência das citadas, contribuições sociais.

Deste modo, não havendo a demonstração de que os associados às cooperativas que negociaram com a Interessada se encontram fora da incidência de PIS e COFINS, é de se concluir que os insumos delas adquiridos dão nascimento ao crédito objeto do pedido de ressarcimento sob análise.

A corroborar o todo acima exposto e com a devida vênia, transcrevo, com as devidas honras de estilo, trechos de voto da lavra do saudoso Conselheiro Renato Scalco Isquierdo, proferido por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário nº 107.894, acórdão nº 203-06.484 :

"A recorrente pretende seja reconhecido o seu direito a incluir, na base de cálculo do incentivo fiscal de que se trata, os valores das aquisições de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, especialmente pessoas físicas, cooperativas e de compras feitas dos estoques reguladores do governo.

A glosa feita pela fiscalização, é importante que se registre, atende ao comando de normas administrativas expedidas pela Secretaria da Receita Federal, no sentido da impossibilidade da inclusão de tais aquisições na base de cálculo do incentivo em tela. No caso de aquisição de bens de pessoas físicas, a proibição está contida na IN SRF nº 23/97, art. 2º, §2º, que tem a seguinte redação:

"Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

§ 1º (...)§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS."

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 04 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Com relação às cooperativas, a proibição de inclusão na base de cálculo do incentivo decorre da norma contida na IN SRF n. 103/97, como segue:

"Art. 2º- As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido."

Essa orientação também constou do Boletim Central nº 147/98, no qual foram publicadas "Perguntas e Respostas sobre Crédito Presumido do IPI", mais especificamente na pergunta de número 10:

"10) Tendo-se em vista que o índice de 5,37%, utilizado para cálculo do benefício, corresponde a duas operações sucessivas sujeitas ao pagamento de PIS/COFINS, ocorrendo a hipótese de mercadorias fornecidas na segunda operação terem sido adquiridas de pessoas físicas, produtor rural, sociedades cooperativas (ou outros não sujeitos ao pagamento daquelas contribuições), ou seja, tendo havido apenas uma operação com pagamento de PIS/COFINS, qual o procedimento a adotar para corrigir o aumento indevido no montante do benefício?

R) Não há nenhum procedimento específico a ser adotado em função do número de etapas anteriores. O índice a ser adotado é sempre de 5,37%. No caso de o insumo ser fornecido por pessoa jurídica não sujeita ao PIS/PASEP e COFINS, ou pessoa física, não há direito ao crédito presumido destes insumos (ainda que em etapas anteriores a estes fornecedores tenha havido incidência das contribuições). Deve ser observada a regra do § 2º, do art. 2º da IN 23/97."

As demais glosas de outros não-contribuintes estão sendo feitas seguindo uma regra geral, que serviram de fundamento para as normas antes transcritas, segundo a qual, se o incentivo visa ao ressarcimento do PIS e da COFINS incidentes sobre as operações anteriores, de forma a não onerar os produtos exportados com tais contribuições, o fato de não haver a incidência dessas contribuições sobre o vendedor das mercadorias, daria ao ensejo o registro de um crédito indevido.

Penso que tal raciocínio decorre de um exame equivocado das normas que regulam o incentivo fiscal tratado, da falta de compreensão dos mecanismos de apuração da sua base de cálculo, que parte de uma ficção legal, e, finalmente, da transposição incorreta de preceitos da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

O incentivo aqui analisado foi instituído pela Lei nº 9.393/96, decorrência da conversão da Medida Provisória nº 1.484 e suas reedições, esta, por sua vez, antecedida pela Medida Provisória nº 948 e suas reedições. Em sua essência, o cálculo do incentivo fiscal, tal como previsto nas normas citadas, não guarda maiores complexidades.

Segundo a lei, a empresa produtora-exportadora deve apurar a relação percentual da receita de exportação do período em relação ao valor da receita bruta total. O percentual apurado deve ser aplicado sobre o valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Tal procedimento visa segregar o custo dos insumos utilizados na fabricação de produtos exportados. E aqui, é

bom que se registre desde logo, estamos diante de uma ficção legal[1]*, qual seja, a de que o custo de fabricação dos produtos exportados e dos produtos destinados ao mercado interno guardam relação com o preço de venda.*

Sabe-se que o mercado internacional é muitas vezes mais competitivo que o mercado interno, e que as empresas exportadoras operam com uma margem de lucro bem inferior ao praticado no mercado nacional. Ainda que tivéssemos uma empresa fabricante de um produto apenas, de custo de fabricação único, as exigências do mercado internacional fazem com que os custos (com embalagem, seguros, cartas de créditos, etc.) superem os custos com as operações internas. Portanto, a lei, ao determinar a segregação dos custos a partir do rateio das receitas brutas, distancia-se da realidade dos fatos e assume, mesmo sabendo ser falso, que os custos com a fabricação de produtos exportados guarda relação com a proporção entre a receita de exportações e a de venda no mercado interno.

Sobre o valor resultante da aplicação desse percentual apurado sobre o preço de aquisição (portanto, sobre o custo dos produtos exportados), a lei determina que se aplique o percentual de 5,37%. O valor assim apurado é o valor a ser ressarcido (ou compensado com o IPI devido de outras operações, como faculta a lei). A aplicação desses 5,37% é a segunda ficção legal. Estabelece o legislador que a carga tributária da COFINS e do PIS existente no valor das mercadorias adquiridas corresponde a 5,37% do preço final de aquisição.

Note-se que os 5,37% correspondem à aplicação cumulativa da alíquota de 2,65% (1,0265 x 1,0265). Esses valores sequer correspondem às alíquotas atuais da COFINS e do PIS, que são, respectivamente, 3% e 0,75%[2]*. Há quem afirme, em face da aplicação*

---

[1] Importante para o tema é a distinção entre presunção legal e ficção legal. Segundo Paulo Celso Bonilha, "a presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inegável, portanto, que a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da experiência constitui a premissa maior. A conseqüência positiva que resulta do raciocínio do julgador é a presunção". Gilberto Ulhoa Canto, por sua vez, diz que, "na presunção, toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque, na grande maioria das hipóteses análogas, determinada situação se retrata ou define de um certo modo e passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da conseqüência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexo causal lógico que o liga aos dados antecedentes". Segundo Antônio da Silva Cabral, "as ficções, ao contrário das presunções, não se baseiam no que ordinariamente acontece, mas naquilo que se sabe não ter acontecido. A função da ficção é criar a aparência de realidade, quando se sabe que a realidade é outra... A ficção consiste em a lei atribuir a determinado fato, coisa, pessoa ou situação um predicado que não possuem no mundo real. O legislador sabe que as coisas não existem no mundo real, conforme a situação descrita na norma; apesar disso, finge que realmente existem conforme previsto na norma. Enquanto na presunção se parte de um fato conhecido para se chegar a um fato desconhecido, mas real, na ficção já se sabe que o fato não existe, mas a lei o considera como se existisse".

[2] A alíquota de 2,65% não decorre de uma vontade aleatória do legislador como possa parecer à primeira vista. Ela corresponde à soma da alíquota de 2% da COFINS (vigente desde a sua criação pela Lei Complementar nº 70/92, até a criação do adicional de 1% compensável com o imposto de renda), com a alíquota de 0,65% do PIS, exigível a partir dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, posteriormente declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (com a declaração de inconstitucionalidade, a alíquota do PIS voltou a ser a prevista na Lei Complementar nº 07/70, de 0,75%).

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 04 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

cumulativa dos referidos valores, que a lei pretendeu ressarcir as contribuições incidentes sobre as duas últimas operações. Essa informação consta, inclusive, na exposição de motivos da Medida Provisória nº 948/95 como segue:

"Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponde não apenas à ultima etapa do processo produtivo, mas sim das duas para 5,37% (...)".

Guardando coerência, aliás, se coubesse a glosa dos valores correspondentes a aquisições de não contribuintes do PIS e da COFINS, pelos mesmos motivos deveria a autoridade fiscal investigar a etapa anterior à última, glosando, igualmente, os valores correspondentes às operações realizadas com não contribuintes dessas exações, já que, como ficou expresso na exposição de motivos da lei, o ressarcimento alcança também a etapa que antecede a aquisição dos insumos. Não se tem notícias, contudo, de glosas realizadas em razão da participação de não contribuintes na operação que antecede à aquisição, pelo estabelecimento incentivado, dos insumos aplicados em produtos exportados.

Cabe destacar, também, que, apesar de ter sido a intenção do legislador ressarcir as contribuições incidentes sobre as duas etapas anteriores ao processo produtivo, como revela a leitura da exposição de motivos, a norma criada gera outros efeitos, diferentes dos imaginados pelo elaborador da norma, pois o percentual de 5,37%, como foi dito, não guarda relação com as alíquotas efetivamente vigentes das contribuições. Além disso, esse percentual previsto pela lei incide sobre o preço de aquisição dos insumos, e portanto, atinge pelo menos a margem de lucro da última operação. O ressarcimento, portanto, mesmo contemplando alíquotas inferiores às efetivamente previstas para as contribuições a serem devolvidas (2,65% para a COFINS e PIS, quando deveria ser 2,75%[3]), pode resultar em um valor maior que o encargo efetivo de PIS e COFINS incidente nas duas últimas operações de compra e venda, dependendo da margem de lucro praticada pelo vendedor da última etapa.

A constatação desse fenômeno é simples, e basta alguns cálculos para sua comprovação. Imagine-se uma determinada matéria-prima que foi vendida por um fabricante a um distribuidor por $100,00, e este o revendeu ao estabelecimento produtor-exportador com um acréscimo de 50%, por $150,00, portanto. As contribuições recolhidas nessas duas operações correspondem a $2,75 ($100,00 x 2,75%)[4] e $4,12 ($150,00 x 2,75%), o que totaliza $6,87 ($2,75 + $4,12).

O ressarcimento, segundo o critério legal, contudo, seria de $8,05 ($150,00 x 5,37%), valor bastante superior ao encargo incidente sobre as duas operações anteriores[5]. Evidentemente esses números variam de

[3] Abstraindo-se, evidentemente, o adicional de 1%, recuperável por meio do Imposto de Renda.
[4] Equivalente à soma das alíquotas de 2% da COFINS (desprezado o adicional de 1% compensável com o IR) e de 0,75% do PIS.
[5] O ressarcimento será sempre maior que o encargo efetivo das contribuições nas operações (considerados os critérios da nota anterior), desde que a margem de lucro na segunda operação seja superior a 5%.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 04 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

acordo com a estrutura de preços praticados nas operações anteriores à aquisição, e exatamente aí reside a dificuldade do ressarcimento pretendido. Por se tratar de tributos cumulativos, e que não permitem um controle sobre a sua incidência em cada fase (ao contrário dos impostos indiretos, como IPI e ICMS, que possuem registros detalhados em cada etapa), não é possível apurar-se o valor efetivamente cobrado nas etapas anteriores.

Não por outro motivo que o legislador lançou mão da ficção legal antes referida, porque impossível, na prática, precisar o valor pago acumuladamente dos referidos tributos na aquisição dos insumos aplicados nos produtos exportados. Uma primeira conclusão, entretanto, é possível se extrair de tudo o que foi dito até o momento: o incentivo, na forma como foi instituído, visa ressarcir as contribuições incidentes sobre as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem nas suas diversas etapas (e não apenas na última), e que o percentual de 5,37% corresponde ao ressarcimento das contribuições incidentes em mais de duas etapas anteriores.

Ora, se a lei determinou a aplicação de um percentual que não guarda relação direta com as alíquotas efetivamente aplicadas, que incide sobre uma base de cálculo também irreal, e, finalmente, que a aplicação conjunta desses critérios leva à apuração de um valor que supera ao efetivamente pago pelo menos nas duas etapas anteriores, é claro que o legislador não pretendia o ressarcimento apenas do valor incidente na última aquisição. E mesmo que pretendesse apurar um valor que se aproximasse da realidade, buscando ressarcir o encargo tributário incidente sobre as duas últimas operações, conforme evidenciou na exposição de motivos, utilizou um critério fixo, não fazendo qualquer distinção para os casos em que há uma ou dez operações anteriores, e se essas operações estavam ou não sujeitas à incidência das contribuições que se pretende ressarcir.

Aliás, se a lei visasse apenas o ressarcimento das contribuições incidentes sobre a última operação, não haveria motivos para modificar a legislação, já que a Medida Provisória nº 725/94, vigente até a edição das normas atuais, previa o ressarcimento de exatos 2,65% incidentes sobre os insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, mediante, ainda, a apresentação, pelo exportador, das correspondentes guias de recolhimento pelo seu fornecedor imediato[6]. A lei nova veio exatamente para corrigir essa

[6] A redação da referida Medida Provisória era a seguinte:
Art. 1°. Fica instituído, a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito fiscal, mediante ressarcimento em moeda corrente destinado a compensar o custo representado pelas contribuições sociais de que tratam as Leis Complementares n°s 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, que incidirem sobre o valor das matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno pelo exportador para utilização no processo produtivo.
Art. 2°. A base de cálculo do crédito fiscal será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem referidos no artigo 1°, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do exportador.
Art. 3°. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 2,65% sobre a base de cálculo definida no artigo 2°.
(...)

distorção, qual seja, o ressarcimento apenas das contribuições incidentes sobre a última aquisição, de forma a ampliar o seu alcance. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 948/95 (da qual originou-se a Lei nº 9.393/96) é clara no sentido de que o ressarcimento visa a desoneração das diversas etapas anteriores e não apenas da última operação. A referida exposição de motivos tem a seguinte dicção:

"(...) permitir a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos. (...)Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponde não apenas à ultima etapa do processo produtivo, mas sim das duas etapas antecedentes, o que revela que a alíquota a ser aplicada deve ser elevada para 5,37% atenuando ainda mais a carga tributária incidente sobre os produtos exportados, e se revelando compatível com a necessidade do ajuste fiscal."

E para alcançar as operações anteriores à ultima, cujo valor, repita-se, é impossível de ser apurado, o legislador lançou mão de um critério que não guarda relação com a realidade, uma ficção legal, portanto. E mais: criou um critério único, aplicável a todos os casos indistintamente.

Pouco importa, por conseguinte, que a empresa exportadora adquira insumos que percorram 20 etapas anteriores, ou apenas 2. O critério para apuração do crédito a ser ressarcido será sempre o mesmo, qual seja, a aplicação do percentual de 5,37% sobre o valor total de insumos aplicados na fabricação dos produtos exportados, estes, por sua vez, apurados a partir do rateio dos custos, apurado segundo a relação percentual das receitas de exportação e de vendas no mercado interno.

Irrelevante, igualmente, que tenha havido incidência da COFINS e do PIS na aquisição dos insumos feita pelo estabelecimento exportador. ***Não há, na lei, qualquer referência a esse requisito (ao contrário da legislação anterior, que expressamente o exigia).*** *E a interpretação da norma, assim levada a efeito em todos os seus aspectos, especialmente o histórico-integrativo, conduzem à conclusão diversa à contida no lançamento.*

Quando o legislador quis auferir a efetiva incidência das contribuições na operação anterior, ele o fez de forma expressa. Havia, como já foi

---

Art. 5º. O benefício, ora instituído, é condicionado a apresentação pelo exportador, das guias correspondentes ao recolhimento, pelo seu fornecedor imediato, das contribuições devidas nos termos das Leis Complementares nºs 07 e 08/70 e 70/91.
(...)
§2º. A eventual restituição das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições que serviram à comprovação prevista neste artigo, inclusive quando sob a forma de compensação mediante crédito, implica a imediata devolução, por parte do exportador beneficiário do crédito, do valor correspondente à restituição ou compensação, acrescido de atualização e de juros, calculados de acordo com as normas que regem o atraso de pagamento das referidas contribuições.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 04 / 09
Maritde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

destacado, a exigência da comprovação do efetivo recolhimento das contribuições naquela oportunidade. A reforma legislativa teve como pressupostos básicos a simplificação do incentivo, pela criação de um percentual fixo, e o atingimento das operações anteriores à última.

Não cabe ao intérprete da norma jurídica estabelecer distinção onde o legislador não o fez. Ao excluir as aquisições, cuja última operação não esteja sujeita à incidência das contribuições por haver um distanciamento do critério legal de apuração da carga de contribuições contida nos insumos, automaticamente estar-se-ia legitimando o pleito de um ressarcimento maior que o previsto em lei para os casos em que a carga de contribuições contida no valor das mercadorias fosse maior que o valor resultante da aplicação do critério previsto em lei, em razão do maior número de etapas que tenha percorrido.

O erro da exigência da efetiva incidência das contribuições na última operação decorre, na minha opinião, de dois fatores. A tentativa da administração de barrar o benefício dado pela lei às empresas que adquiram produtos sem a incidência das contribuições, em razão do evidente ganho que auferem pela critérios contidos na lei. O outro é a decorrente da transferência indevida das regras vigentes na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a presente sistemática de apuração dos créditos de COFINS e PIS a serem ressarcidos.

Como é sabido, a legislação do IPI, como regra geral, expressamente proíbe o registro do crédito do imposto, se a operação de aquisição não está sujeita à incidência do referido imposto. Em razão do nome "crédito presumido de IPI" a Secretaria da Receita Federal deu ao incentivo fiscal o tratamento de crédito de IPI (conforme fica evidenciado pelas diversas normas administrativas expedidas por aquele órgão), como é o caso das mercadorias classificadas como "Não Tributadas" (ou NT) na tabela de incidência do IPI, hipótese em que as considera fora do incentivo fiscal em tela. O crédito passível de registro nos livros fiscais do IPI foi apenas uma forma criada pelo legislador para o ressarcimento mais rápido das contribuições, e seu valor não pode ser confundido com o IPI. Por outro lado, a lei autoriza que se utilize os conceitos da legislação do IPI apenas no que se refere aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (art. 3º., parágrafo único, da Lei nº 9.363/96). O fato de ser ressarcido mediante a compensação com créditos de IPI não lhe altera a natureza jurídica, que permanece sendo de contribuição para o PIS e COFINS.

Finalmente, não cabe à autoridade administrativa tentar corrigir eventuais distorções contidas na lei, como é o caso do ressarcimento das contribuições nos casos em que não houve essa incidência na operação anterior por não ser praticada por contribuinte, como nos casos de pessoas físicas e cooperativas, entre outros. Da mesma forma como a lei beneficiou as empresas que adquirem mercadorias de não contribuintes do PIS e PASEP, ao estabelecer um critério uniforme de apuração do crédito a ser ressarcido para todas as situações, igualmente prejudicou aquelas, cujos produtos percorrem várias etapas, sendo oneradas pelas contribuições de forma mais intensa, pela cumulação da incidência tributária, lhes retirando a competitividade,

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 04 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

especialmente no mercado internacional, onde a regra é a não exportação de tributos.

Entendo que a lei deva ser aplicada da forma como foi concebida pelo legislador, e que somente a este compete aprimorá-la. Evidentemente, por todas razões expostas, sou da opinião de que as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, mesmo que adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, ou que, por outro motivo, essas contribuições não tenham incidido na aquisição dessas mercadorias, os valores correspondentes a essas operações devem compor a base de cálculo do incentivo fiscal em tela, sendo, portanto, incorreta a glosa aplicada pela fiscalização."

É preciso ainda neste voto, por relevante, destacar que não se desconhece a surpresa que teria incorrido a Ministra Eliana Calmon, quando nos idos de 2004 se deparou pela primeira vez com a análise da matéria em comento.

Mas, não é só! Necessário se faz também destacar que aludida Ministra relatora promoveu SIM os devidos alertas a seus pares sobre a votação que se estava levando a efeito naquele Tribunal Superior e a novidade do tema naquela Casa; bem como alertou sobre o devido exame que também promoveu da doutrina e jurisprudência dos Tribunais aplicáveis à espécie.

Destaco, por oportuno, trechos do voto da Ministra Eliana Calmon que confirmam as afirmativas acima lançadas:

(i) Quanto à novidade do tema "(...)Advirto que a tese jurídica em discussão ainda não foi examinada por esta Corte."

(ii) Quanto à surpresa do entendimento desse Tribunal Administrativo "(...).Confesso ter ficado impressionada com o entendimento que, na esfera administrativa, vem sendo dado à Instrução Normativa SRF 23/97, (...).

O Segundo Conselho de Contribuintes, em mais de cem julgamentos, e a Segunda Turma da Câmara Superior, em diversos julgados, vêm decidindo, por maioria, em favor do contribuinte, (...)." (iii) Quanto ao zelo no tratamento do tema "(...). Daí minha preocupação em bem examinar a querela."

(iv) Quanto ao exame da jurisprudência e doutrina aplicáveis à espécie "(...)Na esfera judicial, o TRF da 5ª Região também entende demasiada a instrução normativa, por excluir da base de cálculo do benefício os produtos adquiridos de pessoas físicas.

Doutrinariamente, vozes autorizadas em matéria tributária também expressam igual entendimento."

(v) Do acolhimento da tese do contribuinte e considerações finais "(...)Muito ponderei sobre o tema, (...).

Parece-me, portanto, que razão assiste aos que entendem ter a instrução normativa aqui questionada extrapolado o conteúdo da lei.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 04 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Por fim, quero aqui registrar, como argumento jurídico, que entendo de absoluta relevância, o fato de se tratar de uma exação que é extremamente gravosa ao contribuinte, o que autoriza o julgador a dar uma interpretação que venha ao encontro do interesse social. (...)."Tal decisão, consubstanciada em acórdão prolatado por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 586.392 (D.J.U., I, 06/12/2004), transitou em julgado em 23/06/2005, com baixa em definitivo do processo à origem em 27/06/2005, após a negativa de seguimento a recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional ao Supremo Tribunal Federal:

RE/451358 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO Origem:

RN Relator:

MIN. GILMAR MENDES Redator para acordão RECTE.(S) UNIÃO ADV.(A/S) PFN - RAQUEL TERESA MARTINS PERUCH BORGES E OUTRO(A/S) RECDO.(A/S) USIBRÁS - USINA BRASILEIRA DE ÓLEOS E CASTANHA LTDA ADV.(A/S) HELOÍSA VASCONCELOS FEITOSA E OUTRO(A/S) Andamentos DJ Jurisprudência Deslocamentos Detalhes Petições Recursos Resultados da busca Data Andamento Observação Documento 27/06/2005 BAIXA DEFINITIVA DOS AUTOS, GUIA NRO.:

8211 - TRF 5ª R/PE 23/06/2005 TRANSITADO EM JULGADO EM 20/06/2005 14/06/2005 AUTOS DEVOLVIDOS 09/06/2005 AUTOS EMPRESTADOS MANUEL FELIPE DO REGO BRANDÃO - Guia = 2555 / 2005 - 09/06/2005 PUBLICACAO, DJ:

- 31/05/2005 DECISÃO DO(A) RELATOR(A) - NEGADO SEGUIMENTO EM 27/05/2005.

13/05/2005 CONCLUSOS AO RELATOR 12/05/2005 DISTRIBUIDO MIN. GILMAR MENDES E desde o ano de 2004, destaco, as duas Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça vêm reconhecendo o direito ao crédito presumido nos moldes em que reclamado nesses autos; assim como desde o ano de 2005, tem a matéria em debate transitando em julgado, com decisão favorável aos contribuintes, no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Supremo Tribunal Federal, aliás, que com relação à análise do tema, tem assim se posicionado:

*"**DECISÃO:** A parte ora recorrente, **ao deduzir** o **presente** recurso extraordinário, **invocou**, como fundamento do apelo extremo, a cláusula inscrita no art. 102, III, "**b**", da Constituição da República.*

***Ocorre**, no entanto, que o **exame** dos autos **evidencia** que, no caso, **não houve** qualquer declaração de inconstitucionalidade de diploma legislativo **ou** de ato normativo a ele equivalente, **em clara demonstração** de que se revela **impertinente**, na espécie, a fundamentação com que a parte ora recorrente **pretendeu justificar** a interposição do **presente** recurso extraordinário.*

É que** o recurso extraordinário, **quando** interposto **com apoio** no art. 102, III, "**b**", da Carta Política, **supõe a existência de acórdão que

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 04 / 09
Marilde Cutrim de Oliveira
Mat. Siape 91650

haja declarado *"a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal",* ***observado,*** *quanto a esse pronunciamento, o postulado da reserva de Plenário (**CF**, art. 97),* ***exceto se já houver,*** *quanto ao "thema decidendum",* ***anterior*** *declaração plenária* ***reconhecendo*** *a ilegitimidade constitucional do ato emanado do Poder Público (**RTJ**166/1033-1035).*

No caso *em análise, como já enfatizado,* ***não houve*** *qualquer declaração de inconstitucionalidade,* ***tanto*** *que o acórdão – de que ora se recorre –* ***resultou*** *de julgamento efetuado* ***por órgão fracionário*** *de Tribunal de jurisdição inferior,* ***considerada,*** *na espécie, a* ***inaplicabilidade*** *da cláusula inscrita* ***no art. 97*** *da Constituição da República,* ***cuja prescrição*** *– ressalte-se –* ***somente*** *incidirá na hipótese de a decisão do Tribunal* ***importar*** *em proclamação* ***da invalidade constitucional*** *de determinado ato estatal (**RTJ** 95/859 – **RTJ** 96/1188 – **RT** 508/217 – **RF** 193/131):*

*"**Nenhum** órgão fraccionário de **qualquer** Tribunal dispõe de competência, no sistema jurídico brasileiro,* ***para declarar a inconstitucionalidade*** *de leis ou atos emanados do Poder Público.* ***Essa magna prerrogativa jurisdicional*** *foi atribuída,* ***em grau de absoluta exclusividade,*** *ao Plenário dos Tribunais ou,* ***onde houver,*** *ao respectivo Órgão Especial. Essa extraordinária competência dos Tribunais é regida pelo* ***princípio da reserva de Plenário,*** *inscrito no artigo 97 da Constituição da República.*

*Suscitada a questão prejudicial de constitucionalidade perante órgão fraccionário de Tribunal (**Câmaras, Grupos, Turmas ou Seções**), a este competirá, em acolhendo a alegação, submeter a controvérsia jurídica ao Tribunal Pleno."*

*(**RTJ 150/223-224**, Rel. Min. CELSO DE MELLO)* ***Vê-se,*** *portanto,* ***em face*** *da própria* ***ausência*** *de declaração de inconstitucionalidade, efetivamente* ***inexistente*** *na espécie,* ***que se mostra inadequada a referência*** *feita* ***à alínea "b"*** *do inciso III do art. 102 da Constituição, que foi* ***expressamente*** *invocada, pela parte ora recorrente, como suporte legitimador do* ***presente*** *recurso extraordinário.*

Torna-se forçoso concluir, *portanto, que se revela* ***insuscetível*** *de conhecimento o apelo extremo em questão,* ***cabendo ressaltar,*** *por necessário, que esse entendimento* ***tem prevalecido*** *na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal,* ***cujas decisões,*** *na matéria,* ***acentuam a inviabilidade processual*** *do recurso extraordinário,* ***quando,*** *interposto com fundamento no art. 102, III, "**b**", da Carta Política,* ***impugna,*** *como no caso, decisão* ***que não declarou*** *a inconstitucionalidade dos diplomas normativos questionados (**AI245.602/PB**, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE – **AI388.344/RJ**, Rel. Min. ELLEN GRACIE - **RE292.811/SP**, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, **v.g.**):*

*"**Recurso extraordinário**: **cabimento**: art. 102, III, **'b'**, da Constituição.*

A decisão impugnável pelo RE, 'b', é a que se fundamenta, formalmente, em declaração de inconstitucionalidade de tratado ou lei

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 04 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

federal, feita em conformidade com o disposto no art. 97, da Constituição."

*(**RTJ 161/661-662**, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE - **grifei**) **Em suma**: o acórdão questionado **nesta** sede processual **não pode viabilizar** a interposição de recurso extraordinário, **deduzido** com apoio **na alínea "b"** do inciso III do art. 102 da Constituição da República, **pois** – não custa enfatizar – o Tribunal "a quo", ao decidir a controvérsia, **não pronunciou**, no caso ora em exame, **qualquer** declaração de inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo a ela equiparado.*

***Sendo assim**, e tendo em consideração as razões expostas, **não conheço** do presente recurso extraordinário.*

Publique-se.

Brasília, 26 de junho de 2007.

Ministro CELSO DE MELLO Relator" O tema, então, assim como a semestralidade do PIS, sedimentou-se no Poder Judiciário, à unanimidade, em sentido amplamente favorável aos contribuintes, como acima relatado e demonstrado.

A mim, independente da nova composição deste Colegiado Superior, não me parece possível de cogitação a alteração dos julgados que vêm sendo aqui proferidos desde os idos de 2001, pois que em linha com as decisões judiciais sobre o tema. Julgar de forma diferente seria ferir a segurança jurídica daqueles que postulam nesse órgão. Não só isso, seria um desprestígio para o Tribunal Administrativo Fiscal Federal.

Forte nestes argumentos, voto por dar provimento ao recurso voluntário interposto, revisando e reformando, conseqüentemente, o acórdão recorrido neste particular – aquisição de pessoas físicas não-contribuintes do PIS e Cofins -, com a determinação de se homologar as compensações efetuadas.

No que diz respeito a manutenção do indeferimento em face das "*aquisições de materiais que não se incluem no conceito de produtos intermediários, nos termos do Parecer PN CST nº 65/79.*", registro que meu entendimento sobre a matéria é bastante flexível, desde que o interessado/recorrente prove de forma robusta que os produtos intermediários utilizados em seu processo produtivo de fato sofram o desgaste alegado. Não é a hipótese destes autos.

A recorrente, em seu apelo voluntário, desfia longo arrazoado tratando de apenas um dos produtos intermediários supostamente utilizados em seu processo industrial, e que sofreria efetivo desgaste naquela linha de produção. Entretanto, tais argumentos não vieram respaldados por um laudo técnico ou coisa que o valha, sendo um manifesto unilateral, que não tem o condão de afastar a pacífica jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes, vazada nos seguintes termos:

"Para que sejam caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, oriunda de ação exercida diretamente pelo

produto em industrialização." (Recurso Especial 201-116437, Acórdão CSRF/02-02.494).

Diante do acima exposto e fundamentado, voto em dar provimento parcial ao recurso interposto.

É como voto.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro de 2008

DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 04 / 09
Maria de Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91859

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 04 / 09
Maria de Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Voto Vencedor

Conselheiro JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS, Relator-designado

No mérito, o crédito presumido de IPI para empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior, decorrente de PIS e Cofins incidentes nas aquisições no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para utilização no processo produtivo, foi instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23 de março de 1995, convertida na Lei nº 9.363, de 16 de dezembro de 1996, com a finalidade de estimular o crescimento das exportações do país, desonerando os produtos exportados dos impostos e contribuições embutidos naqueles insumos, visando aumentar a competitividade de tais produtos no mercado internacional.

Aquela lei estabelece que o crédito presumido tem natureza de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para a utilização no processo produtivo, assim dispondo, *in 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 nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo."*

Conforme se depreende, o crédito presumido instituído por essa lei é um benefício fiscal e, sendo assim, a sua concessão 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. Tratando-se de norma em que 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."*

A empresa produtora/exportadora de produtos nacionais, ao adquirir no mercado interno matérias-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, para utilização no seu processo produtivo paga os tributos embutidos nos preços destes insumos e recebe

posteriormente, os valores desembolsados, a título de tais tributos, sob a forma de crédito presumido compensável com o IPI e, na impossibilidade de compensação, na forma de ressarcimento em espécie.

O art. 1º transcrito anteriormente restringe o benefício fiscal ao *"ressarcimento de contribuições [...] incidentes nas respectivas aquisições"*. O legislador referiu-se ao PIS e à Cofins incidentes sobre as operações de vendas faturadas pelos fornecedores para as empresas produtoras/exportadoras, ou seja, nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelos fornecedores não sofreram a incidência daquelas contribuições, não há como enquadrá-las naquele dispositivo legal.

Há entendimentos, defendendo que o incentivo alcançaria todas as aquisições, inclusive as que não sofreram incidência das referidas contribuições. Contudo, o fato de o crédito presumido visar à 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, independentemente, de tais contribuições terem sido pagas ou não na etapa anterior.

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."*

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, de 1996, 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.

Portanto, se na etapa anterior da cadeia produtiva dos insumos não houve o pagamento de PIS e de Cofins, o ressarcimento tal como foi concebido não alcança tais insumos. Se assim não fosse, 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 da empresa produtora/exportadora.

Esse entendimento é reforçado pelo fato de o art. 5º da Lei nº 9.363, de 1996 prever o imediato estorno das parcelas do incentivo a que faz jus o produtor/exportador quando houver restituição ou compensação da contribuição para o PIS e Cofins pagas pelo fornecedor de matérias-primas na etapa anterior, ou seja, o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedores que obtiveram a restituição ou a compensação dos referidos tributos.

Havendo imposição legal para estornar as correspondentes parcelas de incentivos na hipótese em que as contribuições pagas pelo fornecedor lhes foram,

posteriormente, restituídas, não se pode utilizar, no cálculo do incentivo, as aquisições em que estes mesmos fornecedores não arcaram com os tributos incidentes nas vendas dos respectivos insumos.

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 serão efetuadas, nos termos das normas que regem a incidência das contribuições para o PIS e Cofins, tendo em vista os valores constantes das respectivas notas fiscais de venda emitidas pelo fornecedor dos insumos 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, de 1996, contrariando o princípio elementar do direito que prega que a lei não contém palavras vãs.

Assim, ao contrário do entendimento da recorrente, não foi a IN SRF nº 23, de 1997, que restringiu a utilização de créditos presumidos e sim a própria Lei nº 9.363/96, instituidora de tal benefício.

Dessa forma, não há que se falar em créditos presumidos de IPI decorrentes de PIS e Cofins nas aquisições de pessoas físicas e cooperativas, posto que não são contribuintes dessas contribuições.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro de 2008

JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 04 / 09
Marildo Cirsino de Oliveira
Mat. Siape 91660