



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000028/98-16
Recurso nº : 122.118
Acórdão nº : 202-14.889

MINISTÉRIO DA FAZENDA	
Segundo Conselho de Contribuintes	
Publicação no Diário Oficial da União	
De	09 / 03 / 06
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : COINBRA FRUTESP S/A
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS - INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO-CONTRIBUENTES - A lei presume de forma absoluta o valor do benefício, não há prova a ser feita pelo Fisco ou pelo contribuinte, de incidência ou não incidência das contribuições, nem se admite qualquer prova contrária. Qualquer que seja a realidade, o crédito presumido será sempre o mesmo, bastando que sejam quantificados os valores totais das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo, a receita de exportação e a receita operacional bruta.

II. ENERGIA ELÉTRICA – Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os insumos que se integram ao produto final, ou que, embora a ele não se integrando, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o mesmo, no processo de fabricação. A energia elétrica utilizada como força motriz não atua diretamente sobre o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

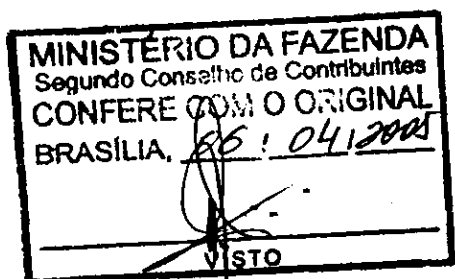
III. EXCLUSÃO PERTINENTE AOS ESTOQUES DO ÚLTIMO TRIMESTRE DO ANO. Exclui-se da base de cálculo do crédito presumido, no último trimestre do ano, os valores das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na fabricação de produtos não acabados ou acabados, mas não vendidos.

NORMAS PROCESSUAIS: PRECLUSÃO - Inadmissível a apreciação, em grau de recurso, de pretensão do reclamante no que pertine aos juros moratórios e à correção monetária, quando tal matéria não é suscitada na manifestação de inconformidade apresentada à instância *a quo*.

Recurso ao qual se dá provimento parcial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
COINBRA FRUTESP S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso para incluir na base de cálculo do crédito presumido e as aquisições de não-contribuintes. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Nayra Bastos Manatta. Designada a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda para redigir o voto vencedor; e b) em negar provimento ao recurso, quanto à energia elétrica. Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar e Raimar da Silva Aguiar. II) por



Osmar Pereira Rocha
Técnico da Receita Federal - Mat. 26323
Segundo Conselho de Contribuintes



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribu

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13854.000028/98-16
Recurso nº : 122.118
Acórdão nº : 202-14.889

unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso, quanto à exclusão pertinente aos estoques do último trimestre do ano; e b) em não conhecer do recurso, na parte preclusa (Taxa SELIC).

Sala das Sessões, em 11 de junho de 2003


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora-Designada

Participou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr





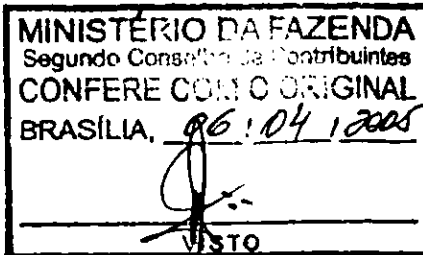
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000028/98-16

Recurso nº : 122.118

Acórdão nº : 202-14.889

Recorrente : COINBRA FRUTESP S/A



Osmar Pereira Rocha
Técnico da Receita Federal - Mat. 26323
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

RELATÓRIO

Por bem relatar o processo em tela, transcrevo o Relatório do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, fls. 62/63:

"1. A empresa em epígrafe pleiteou ressarcimento do crédito presumido do IPI, correspondente ao quarto trimestre de 1997, sendo parte do valor referente ao presente processo e parte ao processo nº 13854.000029/98-89, que foram apensados por se referirem ao mesmo período de apuração.

2. A DRF/RIBEIRÃO PRETO, com base no relatório de fls. 21/37 da fiscalização, indeferiu integralmente o pedido, conforme o despacho decisório de fls.104/109, em razão das seguintes exclusões do cálculo do Crédito Presumido:

2.1 Insumos adquiridos de pessoas físicas e energia elétrica indevidamente computados no cálculo.

2.2 Custos de produção dos estoques finais de insumos em 31/12/96 e os insumos incidentes sobre os custos dos produtos em elaboração e produtos acabados e não vendidos, conforme § 3º do art. 3º da IN 23/97.

2.3 Valores referentes às exportações de mercadorias adquiridas para revenda.

3. Consequentemente, tendo sido apurado um crédito presumido negativo de R\$15.548,88, conforme demonstrativo de fl. 22, assim indeferindo-se o pleito.

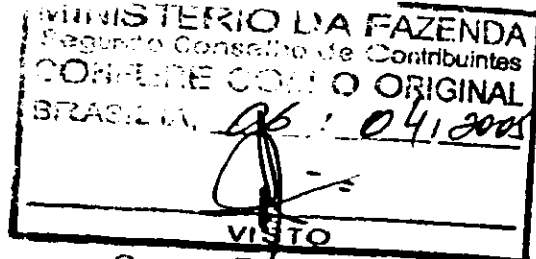
4. Cientificado em 16/10/1998, apresentou, em 17/11/1998, a tempestiva Manifestação de Inconformidade de fls.112/121, alegando, em síntese, o seguinte:

4.1 - Argüi que o exame da legislação de regência não deixa dúvidas: a natureza jurídica do benefício previsto na MP Nº 948 é de um crédito presumido de IPI, nem mesmo importando se houve alguma incidência de PIS e de Cofins nas operações anteriores, pois presume-se que houve duas incidências de PIS e de Cofins nas operações anteriores, independentemente de quantas tenham ocorrido, assim está errado o raciocínio da fiscalização ao excluir do crédito



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000028/98-16
Recurso nº : 122.118
Acórdão nº : 202-14.889



2º CC-MF
Fl.

Osmar Pereira Rocha
Técnico da Receita Federal - Mat. 26323
Segundo Conselho de Contribuintes

presumido o valor das matérias primas adquiridas de pessoas físicas.

4.2 - Afirma que a energia elétrica é insumo de produção, assim como a energia nuclear, termoeleétrica, eólica e tantas mais, que poderiam ser empregadas no processo produtivo. Desconsiderar do cálculo do crédito presumido do IPI o valor das aquisições de energia elétrica, implica restrição ilegal à fruição do benefício fiscal pelo produtor-exportador.

4.3 - Segundo o art. 3º da Portaria MF nº 38/1997, cujo teor é reproduzido no art. 3º da IN SRF nº 23/1997, a apuração deve ser feita mensalmente e não trimestralmente, período este que se refere à apresentação do Demonstrativo de Crédito Presumido, adotando-se este comete-se inaceitável equívoco que colocará a impugnante em mora quanto aos valores objeto das legítimas compensações que efetuou, pois, ainda que fossem consideradas as aquisições de energia elétrica e de pessoas físicas, o valor do crédito presumido do IPI referente aos meses de outubro e novembro é suficiente para dar suporte ao valor das compensações efetuadas pela impugnante.

4.4 - Caso a impugnante tivesse utilizado crédito presumido do IPI, até o mês de novembro, em valor maior daquele que viesse a ser apurado ao final de dezembro, este valor maior seria deduzido do crédito presumido do mês de janeiro do ano subsequente, como ocorreu e pode ser verificado na realização de diligências realizadas no processo nº 13854.000134/98-63.

4.5 - Por fim requer que se conceda o ressarcimento, conforme originalmente pleiteado, protestando provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a produção de perícia e juntada de documentos."

Em 27 de setembro de 2001, os membros da Segunda Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, por unanimidade de votos, manifestaram-se por meio do Acórdão nº 53, fl. 60, que foi assim ementado: *P*

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

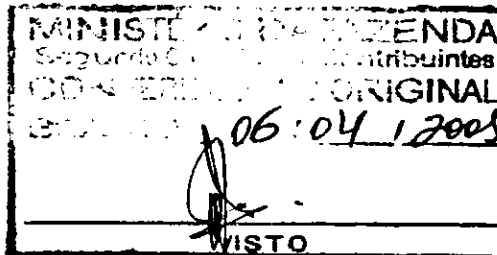
Período de apuração: 01/10/1997 a 31/12/1997

Ementa: Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000028/98-16
Recurso nº : 122.118
Acórdão nº : 202-14.889



WISTO
Osmair Pereira Rocha
Técnico da Receita Federal - Mat. 26323
Segundo Conselho de Contribuintes

Na determinação da base de cálculo do crédito presumido, a legislação tributária de regência não contempla a inclusão das receitas de mercadorias adquiridas de pessoas não sujeitas ao PIS/COFINS, bem como da energia elétrica consumida pelo estabelecimento industrial.

CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUES.

No último trimestre em que houver efetuado a exportação, ou no último trimestre de cada ano, deverá ser excluído da base de cálculo do crédito presumido o valor dos insumos utilizados na produção de produtos não acabados e dos produtos acabados mas não vendidos.

Solicitação Indeferida".

Inconformada com Acórdão DRJ/RPO nº 53, que lhe indeferiu o pleito, a Reclamante interpôs recurso voluntário a este Colegiado, repisando os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade apresentada à Delegacia de Julgamento, bem como requerendo o reconhecimento do direito ao ressarcimento do montante solicitado, acrescido das Taxas SELIC, de conformidade com a Lei nº 9.250, de 29.12.95, com o termo inicial à data da protocolização do pleito, bem como seja considerado o fato da apuração ser mensal e não trimestral.

É o relatório. //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000028/98-16
Recurso nº : 122.118
Acórdão nº : 202-14.889

Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM ORIGINAL
BRASILIA, 06/04/2005
VISTO
Técnico da Receita Federal - Mat. 26323
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR HENRIQUE PINHEIRO TORRES,
VENCIDO QUANTO AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO-CONTRIBUENTES**

I. Da exclusão da base de cálculo do crédito presumido dos valores relativos a insumos adquiridos de não-contribuintes do PIS e da COFINS.

O Fisco, a teor da 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, enquanto a Recorrente entende que o ressarcimento, por ser presumido, alcança também as compras de insumos de não-contribuintes das 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 dos contribuintes, 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 nº 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito tem como escopo a ressarcir as contribuições (PIS E COFINS) incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais 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.

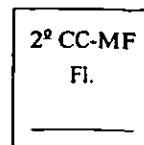
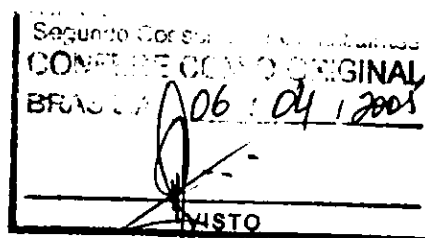
Em arrimo ao entendimento de que se deve excluir do cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de insumos adquiridos de não contribuintes, pessoas físicas e cooperativas, transcrevo abaixo o voto condutor do Acórdão nº 202-12.551 onde o então conselheiro e presidente da Segunda Câmara do Segundo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

"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."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000028/98-16
Recurso nº : 122.118
Acórdão nº : 202-14.889



Osmar Pereira Rocha
Técnico da Receita Federal - Mat. 26323
Segundo Conselho de Contribuintes

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 ressarcimento 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 ressarcimento em espécie.

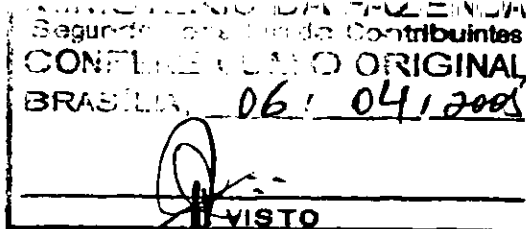
Ao compensar o contribuinte, na forma de crédito presumido, com a devolução do montante de tributo pago, o incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação incidente nas etapas precedentes. As pequenas diferenças, para mais ou para menos, porventura existentes nesse processo, se compensam mutuamente 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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000028/98-16
Recurso nº : 122.118
Acórdão nº : 202-14.889



2º CC-MF
Fl.

Osman Pereira Rocha
Técnico da Receita Federal - Mat. 26323
Segundo Conselho de Contribuintes

na concessão de incentivos. A Administração Pública, para facilitar os mecanismos de execução e controle, vem realizando os ressarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa nº 114/88²).

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 ressarcimento 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 saturadas 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 índole 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

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".

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*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000028/98-16
Recurso nº : 122.118
Acórdão nº : 202-14.889

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONF. ORIGINAL
BRASIL 06:04 12005
LISTO

2º CC-MF
Fl.

Osmar Pereira Rocha
Técnico da Receita Federal - Mat. 26323
Segundo Conselho de Contribuintes

usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada ('fato gerador'), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica 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 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 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 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.

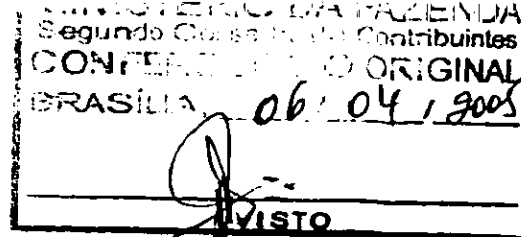
O escopo da lei, partindo de tais premissas, foi o de instituir, a título de estímulo fiscal, um incentivo consubstanciado num crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. É certo que esse crédito não tem por objetivo ressarcir todos os tributos que incidem na cadeia de produção da mercadoria, até por impossibilidade prática. Todavia, chega a 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000028/98-16
Recurso nº : 122.118
Acórdão nº : 202-14.889



2º CC-MF
Fl.

Osmar Pereira Rocha
Técnico da Receita Federal - Mat. 26323
Segundo Conselho de Contribuintes

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.

Dai 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 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

11.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Segundo Conselho de Contribuintes
ORIGINAL
06/04/2005
VISTO
26323
Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13854.000028/98-16
Recurso nº : 122.118
Acórdão nº : 202-14.889

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)

⁷ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, 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 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000028/98-16
Recurso nº : 122.118
Acórdão nº : 202-14.889

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CCNº 122.118 ORIGINAL
BRASILIA, 06/04/2005
VISTO

Osvaldo Pereira Rocha
Técnico da Receita Federal - Mat. 26323
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Ressalte-se, por relevante, que o Ministério 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.

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)

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."

II. Da exclusão da base de cálculo do crédito presumidos das despesas havidas com energia elétrica.

Este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica, por entender que, para efeito da legislação fiscal, dito produto não se caracteriza como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

De outro modo não poderia ser, senão vejamos: o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 enumera expressamente os insumos utilizados no processo produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

A seu turno, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que seja utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.

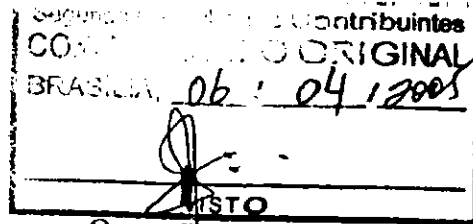
Preditos conceitos, por sua vez, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, (reproduzido pelo inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 – RIPI/1988), assim definidos:

"Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se: //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000028/98-16
Recurso nº : 122.118
Acórdão nº : 202-14.889



Osmar Pereira Rocha
Técnico da Receita Federal - Mat. 26323
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.”
(grifamos)

Da exegese desse dispositivo legal tem-se que somente se caracterizam como matéria-prima e/ou produto intermediário os insumos empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico, isto é, sofram, em função de ação exercida efetivamente sobre o produto em elaboração, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. A contrário senso, não integrando o produto final ou não havendo o desgaste decorrente do contato físico, ou de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, predito insumo não pode ser considerado como matéria-prima ou produto intermediário.

Na esteira desse entendimento já trilhava a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal que, por meio do Parecer Normativo CST nº 65/1979, explicitou quais insumos que mesmo não integrando o produto final podem ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário: “*hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, melhor dizendo, de ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida*”.

Diante disso, entendo não ser cabível a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica, já que dito produto não pode, legalmente, para fins de apuração do benefício em análise, enquadrar-se como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não incide diretamente sobre o produto em fabricação.

III. Da exclusão dos estoques de produtos acabados em 31/12/1997

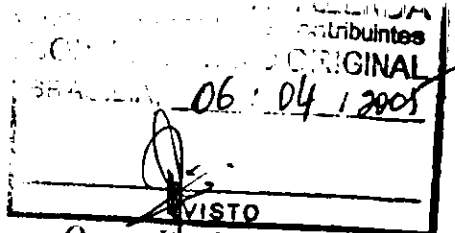
No tocante à exclusão dos estoques de produtos acabados em 31/12/1997, cabe esclarecer que o § 3º do artigo 3º da Portaria MF nº 38/1997, que dispõe sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido, determina a exclusão, no último trimestre de cada ano, do valor das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção de produtos não acabados e dos produtos acabados, mas não vendidos. A seu turno, o § 4º do artigo suso mencionado determina o acréscimo desse valor (excluído por determinação desse § 3º) à base de cálculo do crédito presumido correspondente ao primeiro trimestre em que houver exportação.

No caso em foco, o ressarcimento pretendido refere-se ao 4º trimestre de 1997, tornando-se necessário ajustar a base de cálculo do crédito presumido excluindo-se o valor das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000028/98-16
Recurso nº : 122.118
Acórdão nº : 202-14.889



Osmar Pereira Rocha
Técnico da Receita Federal - Mat. 26323
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

fabricação de produtos não acabados e de produtos acabados, mas não vendidos nesse último trimestre de 1997.

A apuração do crédito presumido, como alega a reclamante, poder ser feita mês a mês, mas no último trimestre em que houver efetuado exportação, ou no último trimestre do ano, deve o produtor/exportador fazer o ajuste na base de cálculo do crédito presumido, excluindo o valor das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na fabricação de produtos não acabados e de acabados, mas não vendidos, de tal sorte que no cálculo do valor ressarcido ou a ressarcir sejam considerada exatamente a parcela desses insumos que tenham sido efetivamente utilizados no processo produtivo do industrial exportador. Essa sistemática de cálculo está prevista no artigo 3º, *caput*, e § 3º da Portaria MF nº 38/1997 e, também, no mesmo artigo e parágrafo da IN SRF nº 23, de 13 de março de 1997.

No que pertine ao artigo 5º da Instrução Normativa SRF nº 103/1997, citado pela recorrente como arrimo à sua tese de defesa, entendo que esse dispositivo não ajuda em nada a reclamante, pois não modifica a sistemática de cálculo inserta no art. 3º, *caput*, e § 3º da Portaria MF nº 38/1997 e, também, no mesmo artigo e parágrafo da IN SRF nº 23, de 13 de março de 1997, ao contrário, a confirma. Tanto é verdade, que estabelece os critérios a serem adotados por aqueles que não tenham procedido de acordo com o estabelecido nesses dispositivos retrocitados.

"Art. 5º A empresa que não tiver efetuado a exclusão de que trata o § 3º do art. 3º- da Instrução Normativa SRF nº 023 de 1997, deverá fazê-lo na apuração do crédito relativa ao mês de dezembro.

§ 1º Se, da apuração, resultar valor positivo, este será considerado como crédito presumido do IPI, a ser aproveitado segundo o disposto da Instrução Normativa SRF nº 021, de 10 de março de 1997.

§ 2º Se, da apuração, resultar valor negativo, este será deduzido do crédito presumido relativo ao mês de janeiro do ano subsequente.

§ 3º Se, após a dedução a que se refere o parágrafo anterior, ainda restar saldo negativo, o valor será deduzido dos créditos relativos ao mês de fevereiro e, assim, sucessivamente, até seu completo aproveitamento."

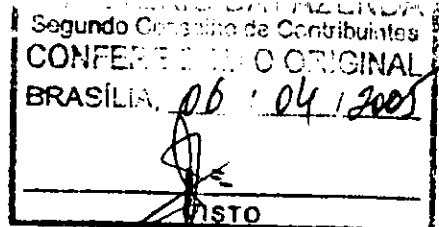
Veja-se que não há qualquer autorização para que as empresas deixem de fazer o ajuste trimestral da base de cálculo do crédito presumido, o que esse artigo 5º está determinando é o procedimento a ser adotado por quem não teve como excluir da base de cálculo do crédito presumido, em períodos anteriores a dezembro de 1997, o valor das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na fabricação de produtos não acabados e de acabados, mas não vendidos.

Neste ponto, a decisão recorrida não merecer ser reformada. //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000028/98-16
Recurso nº : 122.118
Acórdão nº : 202-14.889



Carla Maria Rocha
Técnico da Receita Federal - Mat. 26323
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

IV. Da Taxa Selic.

Por último, resta analisar o pedido da reclamante no tocante à pretensão de incidência de juros moratórios e correção monetária dos valores a restituir. Nesta parte, entendo que o recurso não pode ser conhecido por este Colegiado, porquanto a interessada não a haver suscitado na peça vestibular (pedido de restituição/compensação) nem na manifestação de inconformidade apresentada perante a Delegacia de Julgamento recorrida.

Explico: como é de todos sabido, só é lícito deduzir novas alegações, em supressão de instância, quando:

- relativas a direito superveniente;
- competir ao julgador delas conhecer de ofício, a exemplo da decadência; ou
- por expressa autorização legal.

As alegações de defesa são faculdades do demandado, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois, nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, ressuscitar-se questões já ultrapassadas em fases anteriores.

Dai, não tendo sido deduzida a tempo, em primeira instância, a razão apresentada na fase recursal, não se pode dela conhecer.

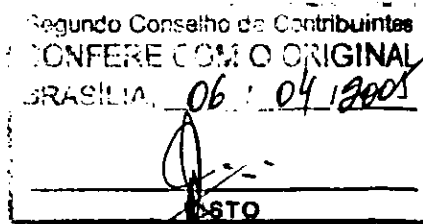
Com essas considerações, voto no sentido de não conhecer do recurso no que pertine ao pedido de inclusão de juros de mora e de correção monetária no valor a restituir, por se constituir em matéria preclusa, e negar provimento na parte conhecida.

Sala das Sessões, em 11 de junho de 2003

Henrique Pinheiro Torres
HENRIQUE PINHEIRO TORRES



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13854.000028/98-16
Recurso nº : 122.118
Acórdão nº : 202-14.889

Osmair Pereira Rocha
Técnico da Receita Federal - Mat. 26323
Segundo Conselho de Contribuintes

VOTO DA CONSELHEIRA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA RELATORA-DESIGNADA QUANTO AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO-CONTRIBUINTES

Reporto-me ao relatório da lavra do ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

O objeto da presente controvérsia é o pedido de ressarcimento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, originado por créditos presumidos deste imposto, referentes à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incidentes sobre as aquisições no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

O litígio originou-se em virtude de que a autoridade fiscal, quando da verificação do atendimento aos requisitos para fruição do benefício, excluiu da sua base de cálculo os valores referentes às aquisições de insumos de sociedades cooperativas e de pessoas físicas, as despesas havidas com energia elétrica e a exclusão, no último trimestre do ano, dos valores correspondentes às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na fabricação de produtos não acabados ou acabados, mas não vendidos.

A divergência do Colegiado, cuja maioria dos membros se contrapõe ao relator originário, tem como objeto as exclusões referentes às aquisições de insumos de sociedades cooperativas e de pessoas físicas.

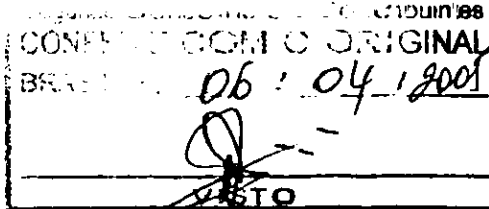
A negativa da inclusão no cálculo do benefício das aquisições de insumos de sociedades cooperativas e de pessoas físicas dá-se sob o fundamento de que tais operações não teriam sido objeto da contribuição para o PIS e da COFINS, apegando-se os que a defendem ao artigo 1º da Lei nº 9.363/96, para assegurar que só podem integrar o cálculo do benefício as aquisições em que esteja presente a incidência daquelas contribuições, entendendo que aquela norma veicula o mandamento de que o incentivo fiscal, como forma de ressarcimento das contribuições, deve representar o tributo embutido no preço de aquisição do insumo, para ser depois recebido como “restituição” da quantia desembolsada.

Concessa venia daqueles que defendem o respeitável entendimento, deles ousou divergir, o que faço invocando o objetivo do diploma legal instituidor do benefício. A norma buscou alcançar, mediante a desoneração tributária dos produtos exportados, uma maior competitividade dos produtos nacionais no mercado externo, vez que existem múltiplas incidências das contribuições tratadas sobre as mercadorias e os serviços adquiridos pelo produtor-exportador, sendo que o incentivo consiste na concessão do ressarcimento de valores calculados sobre um crédito presumido, de acordo com uma fórmula rígida legalmente estabelecida, não importando em “restituição” de contribuições incidentes direta e exclusivamente sobre cada aquisição. //

O método de cálculo do benefício, estabelecido pelo artigo 2º da Lei nº 9.363/96 reconheceu que o crédito é uma mera presunção dos valores incidentes sobre as



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13854.000028/98-16
Recurso nº : 122.118
Acórdão nº : 202-14.889

Dr. Ricardo Rocha
Técnico da Receita Federal - Mat. 26323
Segundo Conselho de Contribuintes

aquisições, mas não necessariamente uma “restituição” de quantias pagas, identificadas e quantificadas previamente à outorga do benefício. Nada tem a nos afirmar que as incidências das contribuições especificamente sobre as operações de compras de insumos somam exatamente 5,37% do valor das operações. Muito pelo, contrário, toda probabilidade é de que, somadas todas as incidências ocorridas até a exportação montem a percentual superior do valor das aquisições.

Com efeito, e exatamente por ser presumido, e não pretender traduzir a realidade, a única maneira de calcular o incentivo é através da fórmula legal, que é rígida e fechada, não admitindo a sua alteração, mesmo que o beneficiário prove que houve incidência das contribuições em patamares maiores que os estabelecidos pela lei, ainda que, por características próprias de controle, seja capaz de precisar quais os exatos montantes das contribuições incidentes nas aquisições de insumos na cadeia de comercialização.

Como bem percebido por Ricardo Mariz de Oliveira⁹, a lei instituidora do benefício “*presume de forma absoluta, sem admitir contraprova, mas também sem exigir qualquer prova, que houve custos incorridos e que, a bem das exportações nacionais devem ser ressarcidos ao exportador, e, igualmente, presume de forma absoluta, sem necessidade de prova em qualquer sentido, o montante desses custos a ressarcir*”. E, mais adiante, afirma ainda o autor: “*Em suma, nestas circunstâncias não há prova a ser feita pelo fisco ou pelo contribuinte, de incidência ou não incidência, nem se admite qualquer prova contrária. Qualquer que seja a realidade, o crédito presumido será sempre o mesmo, bastando serem provados os elementos da fórmula geral*”, ou seja, basta que sejam quantificados os valores totais das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo, a receita de exportação e a receita operacional bruta.

Dessa forma, não vejo como os valores das aquisições de insumos de não-contribuintes da contribuição para PIS e da COFINS não serem considerados no cômputo do benefício.

A partir de tais considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para que o benefício seja calculado incluindo-se as aquisições de insumos de não-contribuintes da contribuição para o PIS e da COFINS.

Sala das Sessões, em 11 de junho de 2003

ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

⁹ Crédito Presumido de IPI – Ressarcimento de PIS e COFINS – Direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributados, não publicado.