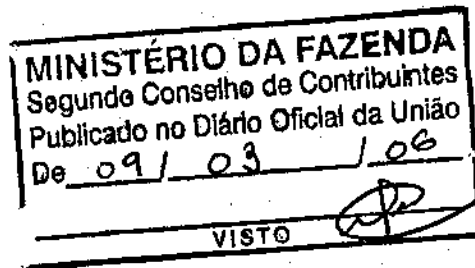




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000171/98-90
Recurso nº : 123.515
Acórdão nº : 202-15.498



2º CC-MF
Fl.

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

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 30/6/2005

Cleide Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO (PIS E COFINS). RESSARCIMENTO. AQUISIÇÕES DE MP, PI E ME FORNECIDOS POR PESSOAS FÍSICAS. Inexiste limitação legal ao aproveitamento do crédito a que se refere o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 às aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem exclusivamente feitas de contribuintes da Contribuição ao PIS e da COFINS.

ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS.

Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os produtos que se integram ao produto final, ou que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, 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.

Recurso provido em parte.

NORMAS PROCESSUAIS. PRECLUSÃO.

Inadmissível a apreciação em grau de recurso, da pretensão do reclamante no que pertine aos juros moratórios e à correção monetária, visto que tal matéria não foi suscitada na manifestação de inconformidade apresentada à instância *a quo*.

Recurso não conhecido nesta parte.

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, em dar provimento parcial ao recurso, apenas para reconhecer o direito à inclusão no cálculo da receita de exportação dos insumos adquiridos de não contribuintes. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Nayra Bastos Manatta que negavam provimento ao recurso. Designado o Conselheiro Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski para redigir o voto vencedor; e II) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso na parte preclusa.

Sala das Sessões, em 17 de março de 2004

Henrique Pinheiro Torres
Presidente e Relator

Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Ana Neyle Olímpio Holanda, Raimar da Silva Aguiar e Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (Suplente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.
cl/opr



Processo nº : 13854.000171/98-90
Recurso nº : 123.515
Acórdão nº : 202-15.498

Cláudia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Recorrente : COINBRA-FRUTESP S/A

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, transcrevo o relatório do Acórdão apresentado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, fls. 145/153:

Trata-se de manifestação de inconformidade do sujeito passivo frente à decisão da DRF em Ribeirão Preto que efetuou retificações nos cálculos do crédito presumido de que trata a Lei nº 9363/96 com as disposições contidas na Portaria MF nº 38/97 e das INs SRF nºs 21/97, 23/97, 73/97 e 103/97 do direito ao ressarcimento em espécie no valor de R\$1.456.118,30, relativamente ao segundo trimestre de 1998.

Insurgiu-se a recorrente quanto à glosa havida no valor de R\$ 505.701,98 alegando em síntese que não teria sido considerado pelo auditor fiscal, no cálculo do crédito presumido o valor dos insumos adquiridos diretamente de fornecedores pessoas físicas, o valor da aquisição de energia elétrica e o valor dos combustíveis.

Diz ainda que há divergência entre o valor da receita operacional bruta considerado pela fiscalização e aquele considerado pela impugnante, o que afeta, substancialmente a relação da receita de exportação frente aquela.

Aduz a interessada, entre outros, que ao benefício do crédito presumido não importa quantas incidências de PIS e de Cofins ocorreram na cadeia produtiva que culminou com a elaboração da matéria prima vendida, porque presume-se que houve apenas duas ocorrências e sendo assim, todos os insumos utilizados pelo produtor rural na atividade agrícola sofreram a incidência desses tributos, embora não tenha havido nenhuma incidência diretamente sobre o valor da última operação.

Quanto à energia elétrica e combustíveis, aduz que também não pode subsistir a exclusão patrocinada pela fiscalização porque a teor do inciso II do artigo 488 do RPI/82, embora não integrando o produto final, são utilizados no processo industrial e assim, considerados como matéria-prima para efeito do benefício ora pleiteado.

No que tange à receita de exportação de produtos adquiridos de terceiros, diz que esta foi acrescida indevidamente pela fiscalização à receita operacional bruta não sendo considerada entretanto no total da receita de exportação. Entende a recorrente que para fins de cálculo do crédito presumido, referido valor não deve integrar nem a receita de exportação nem a Receita Operacional Bruta a fim de não contaminar o valor a ser ressarcido.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 30/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13854.000171/98-90
Recurso nº : 123.515
Acórdão nº : 202-15.498

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Requeru a reforma da decisão recorrida para o fim de incluir referidos valores no cálculo do crédito presumido em questão.

Em 11 de fevereiro de 2003, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP manifestou-se por meio do ACÓRDÃO DRJ/RPO Nº 3.228, fl. 145, que foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/1998 a 30/06/1998

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO-INSUMOS. ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS, ENERGIA ELÉTRICA. E COMBUSTÍVEL.

Ao produtor/exportador cabe direito à restituição de valores referentes à crédito presumido somente quando o fornecedor de insumos seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. Incabível considerar como insumos os gastos com energia elétrica, combustíveis, bem como os adquiridos de pessoas-físicas.

CRÉDITO PRESUMIDO-RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

Não se incluem no cálculo do crédito presumido a título de receita de exportação os valores relativos aos produtos exportados adquiridos para revenda, devendo estes integrarem a receita bruta operacional nos termos da legislação do Imposto de Renda..

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria submetida a glosa em revisão de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, não especificamente contestada na manifestação de inconformidade, é reputada como incontroversa, com aceitação tácita da interessada, e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.

Solicitação Indeferida

Não conformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário a este Conselho, fls. 157/173.

Solicitou o reconhecimento do direito ao ressarcimento no montante pleiteado de R\$1.456.118,30, acrescido dos juros calculados com base na Taxa SELIC, em conformidade com a Lei nº 9.250, de 29.12.95, com termo inicial contado a partir da data de protocolização do pedido, e sem as exclusões da base de cálculo do benefício pretendidas pelas autoridades fazendárias.

É o relatório.

M



Processo nº : 13854.000171/98-90
Recurso nº : 123.515
Acórdão nº : 202-15.498

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

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 e cooperativas, 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 da 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 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, contribuições incidentes sobre os insumos por ele adquiridos. Ora, se não houve a incidência, não há falar-se em ressarcimento, pois o objeto deste, o encargo tributário não existiu.

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

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

M



Processo nº : 13854.000171/98-90
Recurso nº : 123.515
Acórdão nº : 202-15.498

Cléiza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

tem por finalidade permitir maior competitividade desses produtos no mercado externo.

Trata-se, portanto, de norma de natureza incentivadora, em que a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular.

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

No dizer do mestre Carlos Maximiliano¹: "o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva."

A fruição deste incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos do art. 1º da MP nº 948/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.363/96. Ou seja, as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem devem ser feitas no mercado interno, utilizadas no processo produtivo e o beneficiário deve ser, simultaneamente, produtor e exportador. Vejamos o que disse o referido artigo:

Verifica-se que o legislador estabeleceu nesse dispositivo que o incentivo fiscal deve ser concedido como 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 na concessão de incentivos. A

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



Processo nº : 13854.000171/98-90
Recurso nº : 123.515
Acórdão nº : 202-15.498

Cláudia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

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 faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.⁴

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

O termo incidência tem significação própria na Ciência do Direito. Segundo Alfredo Augusto Becker⁶: "(...) quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada

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.



Processo nº : 13854.000171/98-90

Recurso nº : 123.515

Acórdão nº : 202-15.498

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

(‘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 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

H



Processo nº : 13854.000171/98-90
Recurso nº : 123.515
Acórdão nº : 202-15.498

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

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 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

4



Processo nº : 13854.000171/98-90
Recurso nº : 123.515
Acórdão nº : 202-15.498

Cláudia Nakafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

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 hipóteses de interpretação é o sentido possível da letra".⁸

E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória nº 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: "(...) na versão ora editada, busca-se a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fluir o benefício, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco". (Grifo meu)

Ressalte-se, por relevante, que o Ministro da Fazenda, autor da proposta, 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-

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



Processo nº : 13854.000171/98-90
Recurso nº : 123.515
Acórdão nº : 202-15.498

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

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 presumido das despesas havidas com energia elétrica e combustíveis.

Este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica e combustíveis, por entender que, para efeito da legislação fiscal, tais produtos não se caracterizam 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.

Ditos 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:

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



Processo nº : 13854.000171/98-90
Recurso nº : 123.515
Acórdão nº : 202-15.498

Cláudia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

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, preditos insumos não podem ser considerados 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"*.

No mesmo sentido tem-se o Parecer Normativo CST nº 181/1974, cujo item 13 foi assim vazado:

13- Por outro lado, ressaltados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, às partes, às peças e aos acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc..

Diante disso, entendo não ser cabível a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica e combustíveis, já que ditos produtos não podem, 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 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 30/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13854.000171/98-90
Recurso nº : 123.515
Acórdão nº : 202-15.498

Cláudia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

As alegações de defesa são faculdades do demandado, mas constituem-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 17 de março de 2004

Henrique Pinheiro Torres
HENRIQUE PINHEIRO TORRES



Processo nº : 13854.000171/98-90
Recurso nº : 123.515
Acórdão nº : 202-15.498

Clécia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

**VOTO DO CONSELHEIRO MARCELO MARCONDES MEYER-KOZLOWSKI
RELATOR-DESIGNADO**

Assim estão redigidos os artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96, que dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e da COFINS:

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

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

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.

§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 4º A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigada ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor correspondente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.

§ 5º Na hipótese do parágrafo anterior, o valor a ser pago, correspondente ao crédito presumido, será determinado mediante a aplicação do percentual de



Processo nº : 13854.000171/98-90

Recurso nº : 123.515

Acórdão nº : 202-15.498

Cléa Inakafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

5,37% sobre sessenta por cento do preço de aquisição dos produtos adquiridos e não exportados.

§ 6º Se a empresa comercial exportadora revender, no mercado interno, os produtos adquiridos para exportação, sobre o valor de revenda serão devidas as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, sem prejuízo do disposto no § 4º.

§ 7º O pagamento dos valores referidos nos §§ 4º e 5º deverá ser efetuado até o décimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido para a efetivação da exportação, acrescido de multa de mora e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos para a empresa comercial exportadora até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifos nossos)

Observa-se, da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, especificamente nos trechos grifados, que o legislador tributário concedeu à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais incentivo fiscal meramente denominado "Credito Presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados", calculado à razão de 5,37% sobre o valor total das aquisições por ela efetuadas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nada ressaltando quanto à natureza do fornecedor (se cooperativa, pessoa física, jurídica, sociedade anônima, em comandita simples, contribuinte desse ou daquele tributo etc) como condição ao aproveitamento do benefício financeiro.

Qualquer outro entendimento daquelas normas que escape à sua interpretação literal deve ser prontamente afastado do ordenamento jurídico, a exemplo da pretensão do Fisco de apenas reconhecer a possibilidade do mencionado creditamento aos exportadores contribuintes do IPI que adquiriram MP, PI e ME de contribuintes da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Ora, a regra é clara: onde o legislador não excepcionou, não pode fazê-lo o intérprete. Nesse diapasão, portarias, pareceres, instruções normativas e outros atos administrativos não podem criar restrições ao aproveitamento do benefício financeiro criado por lei.

Sobre o tema, assim tem se posicionado a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTE AO PIS E A COFINS - 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 n.º 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 n.º 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão (CSRF, 2ª Turma,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 30/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13854.000171/98-90
Recurso nº : 123.515
Acórdão nº : 202-15.498

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Acórdão CSRF/02-01.390, Rel. Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo, maioria, julgado em 08.09.03)

Por essas razões, dou PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de março de 2004

Marcelo Marcondes Meyer-Kozłowski
MARCELO MARCONDES MEYER-KOZŁOWSKI