



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 13858.000179/2002-36
Recurso nº 133.859 Voluntário
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº 203-13.475
Sessão de 04 de novembro de 2008
Recorrente USINA ALTA MOGIANA S/A - AÇÚCAR E ÁLCOOL
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. SUSPENSÃO. ANO DE 1999.
MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O benefício fiscal de que trata a Lei nº 9.363/96 esteve suspenso de abril a dezembro de 1999. Tal questão, entretanto, não foi objeto expresso da impugnação agitada, daí que preclusa sua análise.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS JUNTO A PRODUTORES RURAIS. PESSOAS FÍSICAS.

O valor da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem adquiridos de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da Cofins não integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. ADUBOS, DEFENSIVOS AGRÍCOLAS E FERTILIZANTES. GLOSA.

Para fazer jus ao benefício, é necessário que o bem adquirido atenda, cumulativamente, a dois requisitos: o primeiro, que seja enquadrado como *matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem*, e, segundo, que seja utilizado no processo produtivo. No presente caso, em que o processo produtivo da interessada consiste na moagem da cana-de-açúcar para a produção de açúcar e álcool, não pode ser aceito o argumento de que neste processo sejam utilizados o adubo, os defensivos agrícolas e os fertilizantes. Tais materiais, por óbvio, foram utilizados numa etapa que antecedeu ao referido processo produtivo, qual seja, quando do preparo da terra para o plantio e,

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 16 / 01 / 09

Marilda Culinho da Oliveira
Mat. Siapo 61157

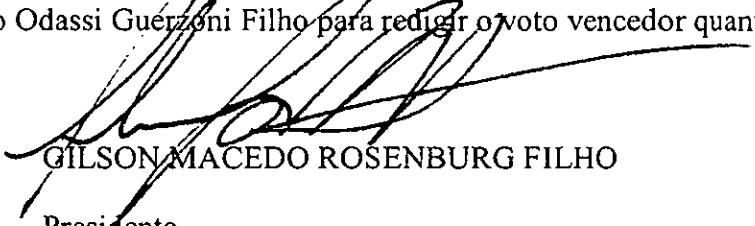
uf

posteriormente, para a prevenção de pragas da lavoura, estando, portanto, fora do processo de industrialização.

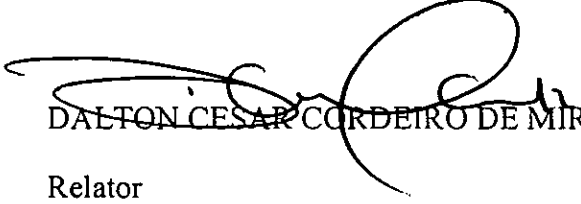
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: I) por unanimidade de votos, em declarar a preclusão da matéria referente à suspensão do IPI, por não ter sido objeto expresso da impugnação agitada; II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto aos créditos referentes aos insumos adquiridos de pessoa física. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça, Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (Relator); e III) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, quanto aos adubos e fertilizantes. Vencidos os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça, Raquel Motta Brandão Minatel e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (Relator). Designado o Conselheiro Odassi Guerzoni Filho para redigir o voto vencedor quanto aos itens II e III.

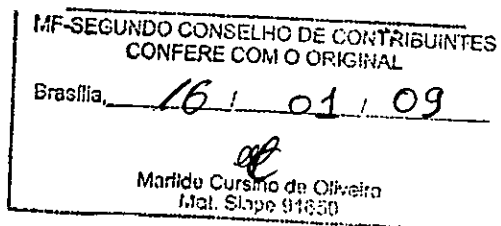

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO

Presidente


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Relator

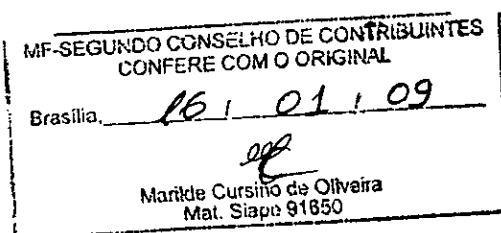
Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis e José Adão Vitorino de Moraes.



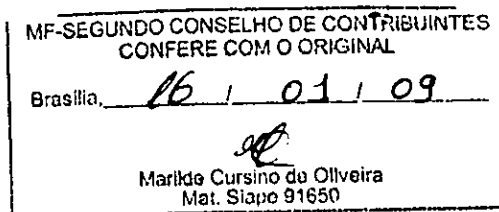
Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra Acórdão DRJ/POR nº 9.644, que manteve o indeferimento da solicitação de ressarcimento do crédito presumido de IPI, pois que para os 2º, 3º e 4º trimestres de 1999, estava legalmente suspenso o benefício fiscal em comento; pois que não reconhece o direito creditício na hipótese de aquisição de não-contribuintes; e, por fim, não reconhece as aquisições de materiais aplicados na agricultura: adubos, defensivos e fertilizantes.

É o relatório.



3



Voto Vencido

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Relator

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

Preliminarmente, enfrente a questão de que restaria preclusa a questão quanto a suspensão do benefício fiscal em face da suspensão legal para as exportação de abril a dezembro de 1999, uma vez que a recorrente em impugnação não teria atacado o Despacho Decisório.

Concordo com o acórdão recorrido, pois a recorrente tão somente de forma generalizada manifestou seu inconformismo contra aquele Despacho Decisório, sob o fundamento de que a "Lei nº 9.363/96 não estabeleceu quaisquer restrições à usufruição do benefício que dá nome crédito presumido de IPI. Quaisquer matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, ainda que adquiridos de pessoa física (não contribuinte da PIS e COFINS) ou não utilizados diretamente na operação de exportação, legalmente geram o benefício fiscal em apreço." (fl. 181).

Não há como sustentar que teria a mesma se insurgido contra a aplicação da suspensão ao benefício fiscal para o período de abril a dezembro de 1999. Preclusa referida questão, sobre a mesma não irei traçar quaisquer comentários de ordem legal.

Quanto à questão do direito ao creditamento presumido do IPI e 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 consequência, 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

A handwritten signature in black ink, located at the bottom right of the page.

Brasília, 16 / 01 / 09


Marilda Cursino da Oliveira
Mat. Slape 91650

CC02/C03

Fls. 289

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 a 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




5

2.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, _____	16 / 01 / 09
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

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:

(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 espírito 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

cul

[Signature]
6

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16, 01, 09
Mário Cursino de Oliveira
Mat. Siage 91650

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 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.

cul

0 7

Brasília, 16 / 04 / 09


Marikle Cursino de Oliveira
Mat. SIAPE 91659

CC02/C03

Fls. 292

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."

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:

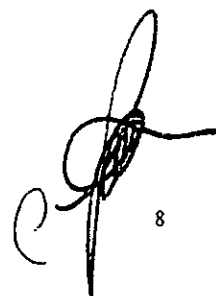
"10) Tendo-se em vista que o índice de 5,37%, utilizado para cálculo do benefício, corresponde a duas operações sucessivas sujeitas ao pagamento de PIS/COFINS, ocorrendo a hipótese de mercadorias fornecidas na segunda operação terem sido adquiridas de pessoas físicas, produtor rural, sociedades cooperativas (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




8

11.F-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16 / 01 / 09
Marilda Curiê da Oliveira
Mat. SIAPE 91650

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 legal¹, 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

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 inequívoco, 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 consequência 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 frequência 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 consequência 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”.

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 16 / 01 / 09

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siapex 91650

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% ($1,0265 \times 1,0265$). 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 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 última 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

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%).

³ Abstraindo-se, evidentemente, o adicional de 1%, recuperável por meio do Imposto de Renda.

Cuf

Brasília, 16 / 01 / 03

Marilene Cursato de Oliveira
f.fat. Slape 91650

CC02/C03
Fls. 295

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 anteriores⁵. Evidentemente esses números variam de 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

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, 16 / 01 / 09
Mário Cursino de Oliveira
Mat. SIAPE 91650

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 imediato⁶. A lei nova veio exatamente para corrigir essa 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 última 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 última, 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

⁶ A redação da referida Medida Provisória era a seguinte:

Art. 1º. 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 nºs 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. 2º. 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 1º, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do exportador.

Art. 3º. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 2,65% sobre a base de cálculo definida no artigo 2º.

(...)

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.

Cup.

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 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

anf



...IF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16 / 04 / 08
Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siapo 91650

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, 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

cyd

[Assinatura]

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	16 / 01 / 09
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. Slape 91650	

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.

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:

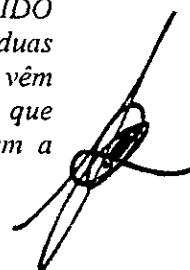
RN Relator:

MIN. GILMAR MENDES Redator para acórdão 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 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 (RTJ166/1033-1035).

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 fracionário 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 fracionário 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,

uf ?

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16 / 01 / 09
Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Slape 91650

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 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.

Por fim e com relação ao afastamento do direito creditício incidente sobre as aquisições de adubo, defensivos e fertilizantes, uma vez que esses não integrariam o produto final: cana-de-açúcar, afirmo aqui minha divergência para com o acórdão recorrido.

Cy P



A propósito do emprego de adubo e fertilizantes na produção da cana-de-açúcar e sua integração ao produto final, valho-me de trabalho da lavra do Professor Doutor Godofredo Cesar Vitti (USP) e parceria com Fábio Eduardo de Campos Queiroz, Rafael Otto e Thiago Aristides Quintino, intitulado "Nutrição e Adubação da Cana-de-Açúcar" (acesso em http://www.agencia.cnptia.embrapa.br/Repositorio/Nutricao+cana+GVitti_000fh3r3vzp02wyiv80m0etnmc6zamd.pdf), cuja conclusão final não pode ser outra e diferente que não o reconhecimento do crédito ora reclamado, pois o emprego desses insumos não só integra como interfere na qualidade do produto final em comento.

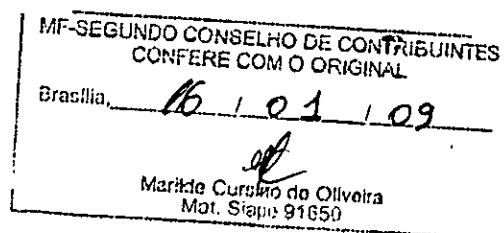
Com relação aos defensivos agrícolas, entendo não haver necessidade de se ir tão distante na pesquisa, pois a mim basta fazermos-nos o seguinte questionamento: quais são as consequências do uso equivocado de defensivos nas culturas agrícolas? Devastador, podendo até levar até a morte. Como, então, ser possível afirmar que o mesmo (insumo) não integraria qualquer produto final de ordem agrícola? Impossível.

Assim, fortes nestes argumentos, voto em dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto.

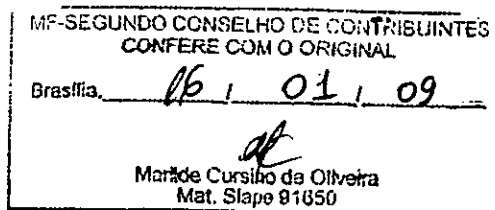
É como voto.

Sala das Sessões, em 04 de novembro de 2008


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA







Voto Vencedor

CONSELHEIRO ODASSI GUERZONI FILHO, Relator-Designado

Não obstante as argumentações do Ilustre Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, dele divirjo em relação às matérias relacionadas ao aproveitamento dos insumos originados das aquisições junto às pessoas físicas, bem como aquelas relacionadas a materiais aplicados na agricultura, mais especificamente, os adubos, defensivos e fertilizantes.

Aquisições junto a pessoas físicas

O crédito presumido do IPI foi instituído em virtude da incidência que, no jargão técnico, se diz “em cascata”, na cadeia produtiva, do PIS e da Cofins, com o escopo de ressarcir as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais dos valores dessas contribuições pagos pelos fornecedores de seus insumos, para desonerar o produto exportado. Destarte, esse benefício fiscal constituiria verdadeira recuperação de custo tributário ocorrido nos elos anteriores da cadeia produtiva e embutido no custo das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem.

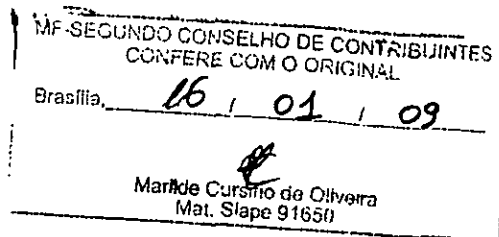
Assim sendo, é correto afirmar que o legislador, ao instituir o benefício, partiu do pressuposto de que os fornecedores de insumos das empresas produtoras e exportadoras teriam efetuado o pagamento do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita de vendas para essas empresas ou, dito de outro modo, em relação a essas contribuições, esses fornecedores seriam delas contribuintes.

Todavia, o ato legal constitutivo do direito ao crédito presumido do IPI, com efeito, não dispôs expressamente sobre essa qualificação do fornecedor de insumos, limitando-se a fazer restrição às aquisições de insumos no mercado interno. É o que se depreende dos arts. 1º e 2º da precitada Lei nº 9.363, de 1996, que estabelecem:

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.

(...)

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.



(...) (grifei)

Não se pode olvidar, porém, que, aliado ao objetivo de tornar os produtos brasileiros mais competitivos no mercado estrangeiro, o crédito presumido de IPI visa exclusivamente à recuperação de contribuições específicas pagas ao longo da cadeia produtiva do produto exportado e certo é que tais contribuições não repercutiram, do ponto de vista jurídico, em operações realizadas com pessoas físicas e com cooperativas de produtores.

Dessa forma, creio não ser a mais adequada a interpretação isolada dos dispositivos que tratam do valor das aquisições para deles inferir a inexistência de restrição quanto à qualificação do fornecedor dos insumos. Impõe-se então o exame de todo o texto legal, para uma interpretação lógico-sistemática, que conduz à conclusão de que o legislador deixou insculpido, em dispositivos esparsos, o pressuposto de que as aquisições de insumos, para compor a base de cálculo do crédito presumido, deveriam ser feitas de fornecedores contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins e não alcançados por normas isentivas.

Nesse ponto, destaque-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) procedeu a minudente análise do diploma legal em tela, fazendo dele emergir a necessária incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas auferidas pelo fornecedor do insumo, com vista à inclusão, pela empresa produtora e exportadora, do valor desses insumos por ela adquiridos no cômputo da base de cálculo do crédito presumido. Cabe então transcrever excertos do Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002:

"(...)

18. Ora, se o produtor/exportador pudesse incluir na base de cálculo do crédito presumido o valor de todo e qualquer insumo, mesmo não sendo o fornecedor contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS, ao argumento de que teria, de qualquer modo, havido a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva, o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, restaria sem sentido.

19. Ou seja, qualquer insumo, e não apenas aquele sujeito à 'incidência' do PIS/PASEP e da COFINS, poderia ser incluído na base de cálculo do crédito presumido, pois sempre se poderia alegar a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva.

20. Para que seja possível atribuir um sentido lógico à expressão utilizada pelo legislador ('ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições'), pode-se apenas concluir que a lei se referiu, exclusivamente, aos insumos adquiridos de fornecedores que pagaram o PIS/PASEP e a COFINS, ou seja, oneraram os insumos com o repasse desses tributos.

21. Quando o PIS/PASEP e a COFINS oneram de forma indireta o produto final, isto significa que os tributos não 'incidiram' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (o fornecedor não é contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS), mas nos produtos anteriores, que compõem este insumo. Ocorre que o legislador prevê, textualmente, que serão ressarcidas as contribuições "incidentes" sobre o insumo adquirido pelo produtor/exportador, e não sobre as aquisições de terceiros, que ocorreram em fases anteriores da cadeia produtiva.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	16 / 01 / 09
Marilda Curcio de Oliveira Mat. Slape 91650	

(...)

23. Assim, a condição legalmente disposta para que o produtor/exportador possa adicionar o valor do insumo à base de cálculo do crédito presumido, é a exigência de tributos ao fornecedor do insumo. Sem que tal condição seja cumprida, é inadmissível, ao contribuinte, benefício do crédito presumido.

24. Prova inequívoca de que o legislador condicionou a fruição do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor do insumo é depreendida da leitura do artigo 5º da Lei nº 9.363, de 1996, in verbis:

'Art. 5º A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente'.

25. Ou seja, o tributo pago pelo fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido, que for restituído ou compensado mediante crédito, será abatido do crédito presumido respectivo.

26. Como o crédito presumido é um ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, pagos pelo fornecedor do insumo, o legislador determina, ao produtor/exportador, que estorne, do crédito presumido, o valor já restituído.

27. O art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, determina que apenas os tributos 'incidentes' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (e não pelo seu fornecedor) podem ser ressarcidos. Conforme o art. 5º, caso estes tributos já tenham sido restituídos ao fornecedor dos insumos (o que significa, na prática, que ele não os pagou), tais valores serão abatidos do crédito presumido.

28. Esta interpretação lógica é confirmada por todos os demais dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996. De fato, em outras passagens da Lei, percebe-se que o legislador previu formas de controle administrativo do crédito presumido, estipulando ao seu beneficiário uma série de obrigações acessórias, que ele não conseguiria cumprir caso o fornecedor do insumo não fosse pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. Como exemplo, reproduz-se o art. 3º da multicitada Lei nº 9.363, de 1996:

'Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador' (Grifos não constantes do original).

29. Ora, como dar efetividade ao disposto acima, quando o produtor/exportador adquirir insumo de pessoa física, que não é obrigada a emitir nota fiscal e nem paga o PIS/PASEP e a COFINS?

21

Por outro lado, como aferir o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, que não estão obrigados a manter escrituração contábil?

30. Toda a Lei nº 9.363, de 1996, está direcionada, única e exclusivamente, à hipótese de concessão do crédito presumido quando o fornecedor do insumo é pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. A lógica das suas prescrições milita sempre nesse sentido. Não há qualquer disposição que regule ou preveja, sequer tacitamente, o ressarcimento nas hipóteses em que o fornecedor do insumo não pagou o PIS/PASEP ou a COFINS.

31. Em suma, a Lei nº 9.363, de 1996, criou um sistema de concessão e controle do crédito presumido de IPI, cuja premissa é que o fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do incentivo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.

(...)

46. Em face do exposto, impõe-se a seguinte conclusão: o crédito presumido, de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições instituídas pelas Leis Complementares nº 7 e nº 8, de 1970, e nº 70, de 1991."

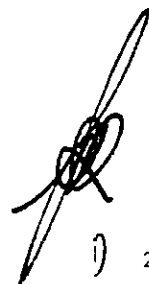
Note-se que, mesmo da interpretação isolada do art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, pode-se extrair, conforme itens 20 e 21 do Parecer supracitado, a conclusão de que a restrição de que o fornecedor dos insumos seja contribuinte do PIS e da Cofins está contida no texto legal. Basta que se focalize a questão da incidência tributária assim estampada no referido art. 1º:

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.

Essa questão da incidência foi muito bem detalhada em voto vencedor proferido pelo Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, nesta Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que integra o Acórdão nº 203-09.899, de 1º de dezembro de 2004, do qual, para fundamentar meu voto, transcrevo os seguintes trechos:

(...)

Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, a base de cálculo do crédito presumido é igual ao valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conceituados segundo a legislação do IPI, multiplicado pelo percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor (industrial) exportador. O valor do crédito presumido, então, será o equivalente a 5,37% da base de cálculo, tendo este fator sido obtido a partir da soma de 2% de



Brasília, 16 / 01 / 09

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Slape 91650

CC02/C03

Fls. 307

COFINS mais 0,65% de PIS, com incidência dupla e bis in idem ($2 \times 2,65\% + 2,65\% \times 2,65 = 5,37\%$).

Como deixa claro o art. 1º da Lei nº 9.363/96, acima transcrito, o benefício foi instituído como ressarcimento do PIS e COFINS incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Somente nas situações em que há incidência das duas contribuições sobre as aquisições de insumos é que cabe aplicar o benefício. Neste sentido é que o § 2º do art. 2º da IN SRF nº 23, de 13/03/97, já dispunha que o incentivo "será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS", enquanto o art. 2º da IN SRF nº 103/97 informa, expressamente, que "As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido."

Referidas IN não inovaram com relação à Lei nº 9.363/96. Apenas explicitaram a melhor interpretação do texto da Lei, cujo caput do art. 2º deve ser lido em conjunto com o caput do art. 1º que lhe antecede. O mencionado art. 2º, ao estabelecer que a base de cálculo do incentivo será determinada sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, está a determinar que somente os insumos sobre os quais há incidência de PIS e COFINS podem ser incluídos no cálculo do crédito presumido. A interpretação da recorrente, que dá ênfase à expressão **valor total**, empregada no art. 2º, e esquece a referência expressa ao art. 1º, não me parece a mais razoável. O mais correto é ler os dois artigos em conjunto, para extrair deles a seguinte norma: **valor total dos insumos sobre os quais há incidência do PIS e COFINS.**

A expressão "incidentes", empregada pelo legislador no texto do art. 1º da Lei nº 9.363/96, refere-se evidentemente à incidência jurídica. Diz-se que a norma jurídica tributária enquanto hipótese incide (daí a expressão hipótese de incidência), recai sobre o fato gerador econômico em concreto, juridicizando-o (tornando-o fato jurídico tributário) e determinando a conduta prescrita como consequência jurídica, consistente no pagamento do tributo. Esta a fenomenologia da incidência tributária, que não difere da incidência nos outros ramos do Direito.

Pontes de Miranda, acerca da incidência jurídica, já lecionava que "Todo o efeito tem de ser efeito após a incidência e o conceito de incidência exige lei e fato. Toda eficácia jurídica é eficácia do fato jurídico; portanto da lei e do fato e não da lei ou fato."

Também tratando do mesmo tema e reportando-se à expressão fato gerador - empregada no CTN ora para se referir à hipótese de incidência apenas prevista, ora ao fato jurídico tributário já realizado -, Alfredo Augusto Becker leciona:

"Incidência do tributo: quando o Direito Tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada ("fato gerador"), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da

IF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	16 / 01 / 09
 Marilda Curcio de Oliveira Mat. Slape 91650	

eficácia jurídica: a relação 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."

A incidência jurídica não deve ser confundida com qualquer outra, especialmente a econômica ou a financeira. Em sua obra, Becker faz distinção entre incidência econômica e incidência jurídica do tributo. De acordo com o autor, a terminologia e os conceitos econômicos são válidos exclusivamente no plano econômico da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal. Por outro lado, a terminologia jurídica e os conceitos jurídicos são válidos exclusivamente no plano jurídico do Direito Positivo.

O tributo é o objeto da prestação jurídico-tributária e a pessoa que satisfaz a prestação sofre, no plano econômico, um ônus que poderá ser reflexo, no todo ou em parte, de incidências econômicas anteriores, segundo as condições de fato que regem o fenômeno da repercussão econômica do tributo.

Na trajetória dessa repercussão, haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir o ônus sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus, suportando, definitivamente, cada uma delas, uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela, suportada definitivamente, é a incidência econômica do tributo, que não deve ser confundida com a incidência jurídica, assim como a pessoa que a suporta, o chamado "contribuinte de fato", não deve ser confundido com o contribuinte de direito.

Somente a incidência jurídica do tributo implica no nascimento da obrigação tributária, que surge no momento imediato à realização da hipótese de incidência e estabelece a relação jurídico-tributária que vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo. Deste modo somente cabe cogitar de incidência jurídica do tributo no caso em o sujeito passivo, pessoa que a norma jurídica localiza no pólo negativo da relação jurídica tributária, é o contribuinte de jure. Nas demais situações, mesmo que haja incidência ou repercussão econômica do tributo, com a presença de contribuinte de fato, descabe afirmar que houve incidência jurídica.

No caso do crédito presumido não se deve confundir eventual incidência econômica do PIS e da COFINS sobre os insumos adquiridos, com incidência jurídica, esta a única que importa para saber se o ressarcimento deve acontecer ou não. Observa-se que no incentivo em tela o crédito é presumido porque o seu valor é estimado a partir do percentual de 5,37%, aplicado sobre a base de cálculo definida. A presunção não diz respeito à incidência jurídica das duas contribuições sobre as aquisições dos insumos, mas ao valor do benefício. O valor é que é presumido, e não a incidência do PIS e COFINS, que precisa ser certa para só assim ensejar o direito ao benefício. Destarte, quando inexistir a incidência jurídica do PIS e da COFINS sobre as aquisições de insumos, como nas situações em que os fornecedores são pessoas físicas ou pessoas jurídicas não contribuintes



Brasília, 16, 01, 09

Marilda Custódio de Oliveira
Mat. Slape 91650

CC02/C03

Fls. 309

das contribuições, como cooperativas⁷, o crédito presumido não é devido.

(...)"

Os argumentos acima, portanto, ratificam o entendimento esposado pelo Acórdão recorrido no sentido de que sejam mantidas as glosas das aquisições dos insumos junto aos produtores rurais pessoas físicas.

Insumos aplicados na agricultura – adubos, defensivos e fertilizantes

Como bem ressaltado no voto da DRJ, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363, de 1996, deixa claro que será utilizada subsidiariamente a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados quando se precisar da definição dos conceitos de *produção*, de *matéria-prima*, de *produtos intermediários* e de *material de embalagem*. E isso se faz necessário sempre que o insumo adquirido demandar uma análise mais detida para fins de se verificar sua subsunção, ou não, ao enunciado do artigo 1º da referida Lei, o qual, à propósito, dispõe:

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. (grifos meus)

E o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, esclarece que somente se incluem no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos **no processo de industrialização**, salvo se compreendidos no ativo permanente.

Assim, para fazer jus ao benefício, é necessário que o bem adquirido atenda, cumulativamente, a dois requisitos: o primeiro, que seja enquadrado como *matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem*, e, segundo, que seja utilizado no processo produtivo.

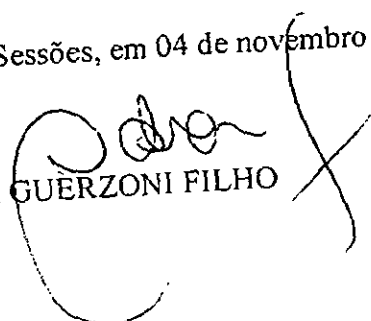
Ora, no presente caso, em que o processo produtivo da interessada consiste na moagem da cana-de-açúcar para a produção de açúcar e álcool, não pode ser aceito o argumento de que neste processo sejam utilizados o adubo, os defensivos agrícolas e os fertilizantes. Tais materiais, por óbvio, foram utilizados numa etapa que antecedeu ao referido processo produtivo, qual seja, quando do preparo da terra para o plantio e, posteriormente, para a prevenção de pragas da lavoura, estando, portanto, fora do processo de industrialização.

Assim, correta a glosa efetuada pelo Fisco e mantida pela instância de piso quanto ao aproveitamento dos adubos, defensivos e fertilizantes, visto que materiais aplicados na agricultura (plantação de cana-de-açúcar) e não no processo industrial.

⁷ À época dos fatos envolvidos no processo, vigia a isenção para as Cooperativas.

É como voto.

Sala das Sessões, em 04 de novembro de 2008


ODASSI GUERZONI FILHO

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	16 / 01 / 09
	
Marilde Cursino da Oliveira	
Mat. Slaps 91850	