



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13858.000181/2002-13  
Recurso nº : 132.905  
Acórdão nº : 204-01.587



2º CC-MF  
Fl.

Recorrente : USINA ALTA MOGIANA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

**IPI.**

**INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.** Não se incluem entre as aquisições que compõem a base de cálculo do benefício instituído pela Lei nº 9.363/96 aquelas realizadas junto a não contribuintes do PIS e da Cofins, a exemplo das pessoas físicas.

**DESPESAS HAVIDAS COM ADUBOS, DEFENSIVOS E FERTILIZANTES.** Somente podem ser incluídas na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de matéria-prima, de produto intermediário ou de material de embalagem. As aquisições de adubos, fertilizantes e defensivos agrícolas utilizados no cultivo da cana-de-açúcar da qual a usina extrai o álcool e açúcar exportados não dão direito ao benefício, pois não se integram ao produto final, nem foram consumidos, no processo de fabricação, em decorrência de ação direta sobre o produto final.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por USINA ALTA MOGIANA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo qualidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan e Adriene Maria de Miranda.

Sala das Sessões, em 27 de julho de 2006.

Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

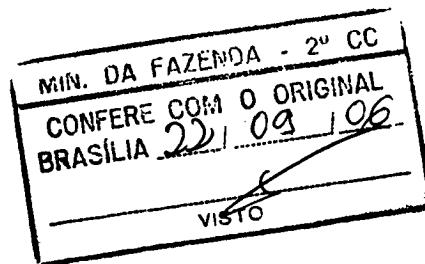
Júlio César Alves Ramos  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire e Nayra Bastos Manatta.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13858.000181/2002-13  
Recurso nº : 132.905  
Acórdão nº : 204-01.587



2º CC-MF  
Fl.

**Recorrente : USINA ALTA MOGIANA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL**

### RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ em Ribeirão Preto - SP que ratificou despacho decisório da DRF que deferira apenas parcialmente pleito de resarcimento de IPI formulado pela empresa com base nas disposições da Lei nº 9.363/96. O indeferimento foi motivado na inclusão pela empresa de aquisições de insumos a pessoas físicas - não contribuintes das contribuições PIS e Cofins – bem como de aquisições de adubos e fertilizantes utilizados na plantação da cana de açúcar da qual a empresa extrai os produtos que exporta – açúcar e álcool.

Recorre a empresa alegando, em longo arrazoado, desrespeito ao princípio da estrita legalidade, pois a lei instituidora do benefício a ele não impôs quaisquer restrições, o que não poderia ser feito por atos infralegais como o são todos os apontados pela fiscalização e ratificados pela DRF e pela DRJ. Desse modo, tem direito ao crédito presumido sobre o valor total das aquisições de insumos, ainda que adquiridos de pessoas físicas não contribuintes do PIS e da Cofins e ainda que não aplicados diretamente nos produtos exportados ou mesmo que estes produtos, ou os insumos com os quais foram produzidos, não sejam considerados tributados pelo IPI. Assim, sustenta, tem entendido este Conselho.

É o relatório.



Processo nº : 13858.000181/2002-13  
Recurso nº : 132.905  
Acórdão nº : 204-01.587

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 22/09/06
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR**  
**JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS**

O recurso é tempestivo, por isso dele tomo conhecimento.

Antes de adentrar o mérito do que aqui se discute, é necessário reafirmar a impossibilidade de os julgadores administrativos, tanto os de primeira instância como os integrantes do Conselho, afastarem a aplicação de norma que considerem inconstitucional. Tal matéria, embora tenha por longo tempo dividido opiniões, daí porque a recorrente encontrou farto material doutrinário discutindo a questão, hoje já não comporta devaneios. É que a Portaria Ministerial nº 103/2002 fez incluir o art. 22A no regimento interno dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vedando expressamente tal possibilidade. Destarte, perdem efeito os longos argumentos de recurso que visam a demonstrar o contrário.

Passando, pois, ao mérito da postulação recursal, vemos que, também aqui, estamos examinando matérias já consolidadas nesta Casa. Primeiramente, aquisições de insumos a pessoas físicas; em segundo lugar, aquisições de produtos que não se amoldam aos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, dados pela legislação do IPI. Sobre ambos, limito-me a repetir os argumentos contrários já expendidos em voto proferido em sessão anterior.

Antes, porém, uma rápida abordagem contra o que o contribuinte alega ser desrespeito ao princípio da estrita legalidade. Cita ele em sua defesa o art. 2º da Lei nº 9.363/96, como base de sua afirmação de que esta lei não criou quaisquer obstáculos ao pleno uso do benefício que criou. Lendo-o, chego à conclusão oposta, por força do que vejo-me obrigado a de novo transcrevê-lo, acentuando, agora, a expressão que me leva a discordar dos ilustres patronos:

*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.*

A parte negritada é que, ao meu ver, desmente a conclusão da recorrente. Vê-se que não são quaisquer aquisições que criam aquele direito. Restringe este artigo àquelas já mencionadas no art. 1º. E quais são elas? Vejamos:

*Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento 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.*

Portanto, parece-me claro que se trata das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, sobre as quais tenham incidido as contribuições ao PIS e Cofins e que sejam aplicadas no processo produtivo do produtor e exportador nacional.

113 *[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13858.000181/2002-13  
Recurso nº : 132.905  
Acórdão nº : 204-01.587

MIN. DA FAZENDA - 2
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 22/09/2003
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Restam, portanto, a aclarar diversos conceitos aí mencionados, notadamente os de produtor, matérias-primas, produto intermediário e material de embalagem, o que a própria lei mandou se fizesse utilizando a legislação do IPI (parágrafo único do art. 3º).

*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.*

*Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.*

Logo, os atos normativos que foram mencionados pela DRF e pela DRJ apenas interpretam, com base no comando da própria lei, os conceitos nela mencionados sem aclaramento direto. Não há, portanto, qualquer ofensa ao comando constitucional da estrita legalidade.

Passemos, então, ao mérito. Cito o voto referido.

A matéria versando sobre insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, no cálculo do crédito presumido do IPI foi magistralmente enfrentada pelo ilustre Presidente e Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, quando do julgamento do RV 122.347, razão pela qual adoto o voto no que diz respeito à presente lide.

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

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

*A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão de insumos adquiridos de não contribuintes no cômputo da base de cálculo do crédito presumido, já que, nos termos do caput do art. 1º da Lei 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito tem como escopo ressarcir as contribuições (PIS E COFINS) incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo.*

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

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

4



Processo nº : 13858.000181/2002-13  
Recurso nº : 132.905  
Acórdão nº : 204-01.587

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 22/09/00
VISTO

2º CC-MF

Fl.

*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 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 a 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 Maximiliano<sup>1</sup>: “o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva.”*

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

*Verifica-se que o legislador estabeleceu nesse dispositivo que o incentivo fiscal deve ser concedido como resarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS. A empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a restituição da quantia desembolsada, mediante compensação do crédito presumido e, na impossibilidade desta, na forma de resarcimento em espécie.*

*Ao compensar o contribuinte, na forma de crédito presumido, com a devolução do montante de tributo pago, o incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação incidente nas etapas precedentes. As pequenas diferenças, para mais ou para menos, porventura existentes nesse processo, se compensam mutuamente dentro de um contexto mais abrangente. Não sendo relevante, sob o ponto de vista econômico, que o crédito concedido não corresponda exatamente aos valores pagos de tributo na aquisição da mercadoria. Esse tratamento, aliás, tem sido muito empregado pelo legislador na concessão de incentivos. A Administração Pública, para facilitar os mecanismos de execução e controle, vem realizando os resarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa nº 114/88<sup>2</sup>).*

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

<sup>2</sup> “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

115



Processo nº : 13858.000181/2002-13  
Recurso nº : 132.905  
Acórdão nº : 204-01.587

MIN. DA FAZENDA - 2º CC  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 22/09/96  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

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 Silva<sup>3</sup>, 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.<sup>4</sup>

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 Carvalho<sup>5</sup>, “À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação”.

O termo *incidência* tem significação própria na Ciência do Direito. Segundo Alfredo Augusto Becker<sup>6</sup>: “(...) quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada ('fato gerador'), juridicizando-a, e a consequente irradiação, pela hipótese de incidência juridizada, da eficácia jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo, o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.”

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

---

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”.

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

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993

<sup>6</sup> In Teoria Geral do Direito Tributário, 3º, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.

6  
M. J.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13858.000181/2002-13  
Recurso nº : 132.905  
Acórdão nº : 204-01.587

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 22/01/06
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

*O contra-senso aparente dessa afirmação, se cotejada com a finalidade do incentivo de desonerasr 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 desonerasr o contribuinte da parcela mais significativa da carga tributária incidente sobre o produto exportado.*

*A opção do legislador por essa determinada sistemática de apuração do incentivo às exportações decorre da contraposição de dois valores igualmente relevantes. O primeiro cuida da obtenção do bem-estar social e/ou desenvolvimento nacional através do cumprimento das metas econômicas de exportação fixadas pelo Estado. O outro decorre da necessidade de coibir desvios de recursos públicos e de garantir a efetiva aplicação dos incentivos na finalidade perseguida pela regra de Direito. O Estado tem de dispor de meios de verificação que evitem a utilização do benefício fiscal apenas para fugir ao pagamento do tributo devido.*

*Daí o legislador buscou atingir tais objetivos de política econômica, sem inviabilizar o indispensável exame da legitimidade dos créditos pela Fazenda. Ocorre que, para pessoa física, não há obrigatoriedade de manter escrituração fiscal, nem de registrar suas operações mercantis em livros fiscais ou de emitir os documentos fiscais respectivos. A comprovação das operações envolvendo a compra de produtos, nessas condições, é de difícil realização. Assim, a exclusão dessas aquisições no cômputo do incentivo tem por finalidade tornar factível o controle do incentivo.*

*Nesse sentido, a Lei nº 9.363/96 dispõe, em seu artigo 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a incidência do PIS e da COFINS, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor/exportador.*

*A vinculação da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que somente as aquisições de insumos, que sofreram a incidência direta das contribuições, é que devem ser consideradas. A negação dessa premissa tornaria supérflua tal disposição legal, contrariando o princípio elementar do direito, segundo o qual não existem palavras inúteis na lei.*

*Reforça tal entendimento o fato de o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de*

117



Processo nº : 13858.000181/2002-13  
Recurso nº : 132.905  
Acórdão nº : 204-01.587

MIN. DA FAZENDA - 2º CC  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 22/09/06  
VETO

2º CC-MF  
Fl.

*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 consequência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.*

*E, como ensina o mestre Becker<sup>7</sup>, “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”.<sup>8</sup>*

*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.*

<sup>7</sup> In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3<sup>ª</sup>, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

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

8



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13858.000181/2002-13  
Recurso nº : 132.905  
Acórdão nº : 204-01.587

MIN. DA FAZENDA - 2º CC  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 22/09/06  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

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

Do exposto, conclui-se que, mesmo que se admita que o resarcimento 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.”

No que diz respeito à inclusão no cálculo do crédito presumido de produtos não enquadrados no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tais como adubos, fertilizantes e defensivos agrícolas, adoto também como razões de decidir aquelas esposadas pelo Presidente e Conselheiro desta Câmara, Henrique Pinheiro Torres, quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 122.347, que a seguir transcrevo:

*Este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com ... outros materiais que não integrem o produto final ou que não sejam desgastados em contato direto com este, por entender que, para efeito da legislação fiscal, ditos materiais 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.*

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

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

*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*

9



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13858.000181/2002-13  
Recurso nº : 132.905  
Acórdão nº : 204-01.587

MIN. DA FAZENDA - 2º CC

CONFERE COM O ORIGINAL

BRASÍLIA 21/09/2006

VISTO

2º CC-MF  
Fl.

*efetivamente sobre o produto em elaboração, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. A contrário senso, não integrando o produto final ou não havendo o desgaste decorrente do contato físico, ou de uma ação direta exercida sobre o produto em fabricação, predito insumo não pode ser considerado como matéria-prima ou produto intermediário.*

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

Assim sendo, entendo não ser cabível a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com combustíveis, energia elétrica, lubrificantes, água e produtos usados no tratamento de águas e efluentes uma vez que estes 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 incidem diretamente sobre o produto em fabricação.

Embora no voto acima, os artigos que não foram considerados insumos fossem combustíveis e energia elétrica, entendo que as razões ali indicadas aplicam-se perfeitamente ao caso em discussão. É que aqui temos uma usina, produtora de açúcar e álcool a partir da matéria-prima cana-de-açúcar, que pretende considerar como matéria-prima seus defensivos agrícolas, adubos e fertilizantes. Ora, tais artigos são utilizados no próprio cultivo da cana-de-açúcar, não integrando, nem pela mais favorável analogia, o processo produtivo de obtenção do açúcar e do álcool. E isto porque a atividade agrícola de cultivo da cana sequer é industrial. Isso dispensa a pesquisa sobre quem o executa: mesmo que a cana-de-açúcar seja cultivada pela própria usina, não há como se falar em processo produtivo nesse sentido. O processo industrial apenas se inicia quando a cana, matéria prima, básica adentra o complexo industrial da usina.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso apresentado.

É como voto.

Sala das Sessões, em 27 de julho de 2006.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS