



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 13909.000110/97-50
Recurso nº : 201-111581
Matéria : IPI – CRÉDITO PRESUMIDO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : MACSOL S/A MANUFATURA DE CAFÉ SOLÚVEL.
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 09 de setembro e 2003
Acórdão nº : CSRF02-01.450

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS – A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS – Para que seja caracterizado como matéria prima ou produto intermediário, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função da ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, oriunda de ação exercida diretamente pelo produto em industrialização. A energia elétrica e os combustíveis no caso presente, não se enquadram nos conceitos de matéria prima ou produto intermediário.

Recurso especial provido parcialmente.

Processo nº : 13909.000110/97-50
Acórdão nº : CSRF02-01.450

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto pela Fazenda Nacional.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, para excluir do ressarcimento os itens Energia Elétrica e Combustíveis, vencidos nestes itens os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Carlos Alberto Gonçalves Nunes e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, e, quanto aos itens crédito cooperativa e pessoa física, ficam vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Otacílio Dantas Cartaxo e Josefa Maria Coelho Marques, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 23 MAI 2005

Processo nº : 13909.000110/97-50
Acórdão nº : CSRF/02-01.450

Recurso nº : 201-111581
Sujeito Passivo : MACSOL S/A – MANUFATURA DE CAFÉ SOLÚVEL

R E L A T Ó R I O

Trata o processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, formulado com base na Portaria MF nº 38/97, relativamente ao período de julho a setembro/97.

A decisão de primeira instância, então proferida pela Delegada da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, indeferiu o pleito, considerando, em síntese, que - à luz do artigo 1º da Lei nº 9.363/96 - não integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI os valores relativos aos insumos adquiridos pela empresa diretamente de produtores rurais, pessoas físicas e cooperativas, bem como os valores correspondentes aos gastos com lubrificantes e combustíveis (fls. 133/141).

Em sessão plenária de 17/04/01, o Acórdão nº 201-74.444 - proferido por maioria de votos do Colegiado - deu provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo, admitindo a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, dos valores referentes às aquisições efetuadas junto a pessoas físicas e cooperativas, bem como dos valores correspondentes aos gastos com energia elétrica e combustíveis. A decisão de segundo grau encontra-se, pois, assim ementada (fl. 172):

“IPI - LEI 9.363/96 - CRÉDITO PRESUMIDO - EXPORTAÇÃO - AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS - A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem, referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas SRF nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às Contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN SRF nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS - A energia elétrica e os combustíveis, embora não integrem o produto final, são produtos intermediários consumidos durante a produção e indispensáveis à mesma. Sendo assim, devem integrar a base de cálculo a que se refere o art. 2º da Lei nº 9.363/96. Recurso provido.”



Processo nº : 13909.000110/97-50
Acórdão nº : CSRF/02-01.450


Insurgindo-se contra o julgado em epígrafe, o Procurador da Fazenda Nacional recorreu à instância especial - ao amparo do artigo 5º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais -, alegando contrariedade à lei tributária no tocante ao entendimento firmado acerca da inclusão dos valores correspondentes a energia elétrica/combustíveis e às aquisições de pessoas físicas/cooperativas no cômputo da base de cálculo do crédito presumido de IPI (fls. 188/195). Segundo o recorrente, estes valores não podem integrar a base de cálculo do crédito presumido em razão da inexistência de gravame das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS na operação realizada. Da mesma forma, os valores relativos aos gastos com combustíveis e energia elétrica devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido porque, embora se trate de insumos necessários ao acionamento das máquinas e equipamentos industriais, não se caracterizam efetivamente como matéria-prima ou produto intermediário.

O representante da Fazenda Nacional requereu a reforma do Acórdão nº 201-74.444, sob o argumento de que a decisão então proferida não encerra a melhor exegese das normas que regem a matéria objeto da lide (Medida Provisória nº 948/95 convertida na Lei nº 9.363/96). À guisa de demonstração da contrariedade à lei, reporta-se ao Acórdão nº 202-11.450, de 18/08/99, cuja ementa se transcreve (fl. 196):

“IPI - CRÉDITOS PRESUMIDOS - I - INSUMOS ADQUIRIDOS DE PRODUTORES, COOPERATIVAS E/OU MICT - Não integram a base de cálculo do crédito presumido devido a inexistência de gravame da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS nesta operação. II - ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO - Para que seja caracterizado como matéria-prima ou produto intermediário, faz-se necessário o consumo, o desgaste, ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, oriunda de ação exercida diretamente pelo produto em industrialização. A energia elétrica e os combustíveis, no caso presente, não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. Recurso a que se nega provimento.”

Pelo Despacho de fls. 216/217, a Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o recurso especial interposto pelo Procurador-Representante da Fazenda Nacional, vez que devidamente revestido dos requisitos de admissibilidade exigidos pela Portaria MF nº 55/98 (decisão não unânime, tempestividade do apelo e demonstração da contrariedade à lei).

Em tempo hábil, o sujeito passivo apresenta contra-razões ao recurso da Fazenda Nacional (fls. 223/231). Inicialmente, tece considerações sobre a norma instituidora do benefício em tela, cujo objetivo final - a seu ver - foi atenuar o ônus financeiro da carga tributária incidente em cascata sobre todas as etapas do processo produtivo. Reportando-se à regra inserta no artigo 2º da Lei nº 9.363/96, a contribuinte afirma que a base de cálculo do crédito presumido de IPI é determinada sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, sem qualquer exclusão. Neste sentido, cita decisões proferidas por unanimidade de votos da 3ª Câmara do 2º CC (fl. 228/229). Ressalta, ainda, que o julgado

 4

Processo n° : 13909.000110/97-50
Acórdão n° : CSRF/02-01 450

recorrido guarda inteira harmonia com as normas previstas na Portaria nº 38/97. Por fim, a interessada aduz que o pedido de reforma do Acórdão nº 201-74 444, constante do recurso especial da Fazenda Nacional, refere-se exclusivamente aos itens “pessoas físicas” e “energia elétrica”, razão pela qual entende preclusa a matéria - no tocante aos itens “combustíveis” e “cooperativas” - sob pena de julgamento “ultra petita”.

É o relatório.



Processo nº : 13909.000110/97-50
Acórdão nº : CSRF/02-01 450

VOTO VENCIDO

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Relator

O recurso do Sr. Procurador da Fazenda Nacional merece ser conhecido, por ser tempestivo e atender aos pressupostos de admissibilidade previstos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como atestado pelo despacho de fls 216/217, da lavra da Presidenta da 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

A teor do relatado, duas são as questões postas em debate: exclusão da base de cálculo do crédito presumido de insumos adquiridos de não contribuintes (pessoas físicas e cooperativas e MICT) e glosa das despesas havidas com energia elétrica e com combustível.

O Fisco, em cumprimento ao disposto na Portaria MF nº 129/95, exclui do cálculo do crédito presumido de IPI para ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS, incidentes nas aquisições de insumos no mercado interno pelo produtor exportador de mercadorias nacionais, aqueles insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas, enquanto a Recorrente entende que o ressarcimento, por ser presumido, alcança também as compras de insumos de não contribuintes dessas contribuições sociais.

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

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

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



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

Em arrimo ao entendimento de que se deve excluir do cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de insumos adquiridos de não contribuintes, pessoas físicas e cooperativas, transcrevo abaixo o voto condutor do acórdão n° 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 à parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular.

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

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



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

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

Ao compensar o contribuinte, na forma de crédito presumido, com a devolução do montante de tributo pago, o incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação incidente nas etapas precedentes. As pequenas diferenças, para mais ou para menos, porventura existentes nesse processo, se compensam mutuamente dentro de um contexto mais abrangente. Não sendo relevante, sob o ponto de vista econômico, que o crédito concedido não corresponda exatamente aos valores pagos de tributo na aquisição da mercadoria. Esse tratamento, aliás, tem sido muito empregado pelo legislador na concessão de incentivos. A Administração Pública, para facilitar os mecanismos de execução e controle, vem realizando os ressarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa n° 114/88²).

Esclareça-se, por oportuno, que o crédito presumido não pode ter a natureza de subvenção econômica para incremento de exportações,

² "IN SRF 114/88... item 4. Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos oriundos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se destinem indistintamente à industrialização de:

a) produtos que tenham expressamente assegurada a manutenção de créditos como incentivo;

b) produtos que gerem créditos básicos;

c) produtos desonerados do imposto no mercado interno, sem direito a crédito".



como defende a ilustre Relatora. Segundo De Plácido e Silva³, a subvenção, juridicamente, não tem o caráter de compensação. Sabidamente, o crédito presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como ressarcimento de contribuições.

Feita essa breve introdução, verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao “ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições”. Em que pese a impropriedade na redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege as contribuições sociais, a melhor exegese é no sentido de que a lei tem de ser referida à incidência de COFINS e de PIS sobre as operações mercantis que compõem o faturamento da empresa fornecedora. Ou seja, a locução “incidentes sobre as respectivas aquisições” exprime a incidência sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.⁴

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

*O termo **incidência** tem significação própria na Ciência do Direito. Segundo Alfredo Augusto Becker⁶: “(...) quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (‘fato gerador’), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia*

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

⁴ O termo “respectivas” foi introduzido pela Medida Provisória nº 948/95. Veio a substituir a expressão “adquiridos no mercado interno pelo exportador” constantes do enunciado do artigo 1º nas Medidas Provisórias nºs 845/95 e 945/95, que tratavam da concessão de crédito presumido antes da MP nº 948/95.

⁵ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993

⁶ In Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.



jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo, o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.”

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

Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de COFINS, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o ressarcimento de contribuições “incidentes” sobre aquisições de terceiros que compõem a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e exportador previstas no artigo 1º.

O contra-senso aparente dessa afirmação, se cotejada com a finalidade do incentivo de desonerar o valor dos produtos exportados de tributos sobre ele incidentes, resolve-se em função da opção do legislador pela facilidade de controle e praticidade do incentivo.

Sabidamente, instituir uma sistemática que permitisse o crédito de todo o valor dos tributos, que, direta ou indiretamente, houvesse onerado o produto exportado, é tarefa complexa e de muito difícil controle. Basta lembrar as inúmeras imposições tributárias que incidem sobre o valor dos serviços contratados e sobre a aquisição de equipamentos necessários ao processo industrial, além das diversas taxas a título de contraprestação de serviço cobradas pelos entes da Federação que, somadas àquelas incidentes sobre folha de pagamento, oneram expressivamente a empresa industrial.

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

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



de verificação que evitem a utilização do benefício fiscal apenas para fugir ao pagamento do tributo devido.

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

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

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

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

Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo, na hipótese em que a contribuição foi paga pelo fornecedor e restituída a seguir, resta claro que o legislador optou por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa. Pensar de outra forma levaria ao seguinte tratamento desigual: o legislador consideraria no incentivo o valor dos insumos adquiridos de fornecedor que não pagou a contribuição e negaria o mesmo incentivo quando houve o pagamento da contribuição e a posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria o direito ao incentivo sem que houvesse ônus do pagamento da contribuição e na outra não.



O que se constata é que o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo a ser empregada, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que queria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.

E, como ensina o mestre Becker⁷, “na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha”. (grifo meu)

Em harmonia com as exigências de segurança pública do Direito Tributário, utilizando-se a lição de Karl English, pode-se dizer que devemos fazer coincidir a expressão da lei com seu pensamento efetivo, mas, para tanto, a interpretação deve se manter sempre, de qualquer modo, nos “limites do sentido literal” e, portanto, pode (e, por vezes, deve) inclusive forçar estes limites, embora não possa ultrapassá-los. A interpretação encontra, pois, o seu limite, onde o sentido das palavras já não dá cobertura a uma decisão jurídica. Como frisa Heck: “o limite das hipótese de interpretação é o sentido possível da letra”.⁸

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

⁷ In Teoria Geral do Direito Tributário, 3^a, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

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

Processo n° : 13909 000110/97-50
Acórdão n° : CSRF/02-01 450

Ressalte-se, por relevante, que o Ministro da Fazenda, autor da proposta, sustenta que a dispensa de apresentação de guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores decorre unicamente da simplificação dos mecanismos de controle.

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

Do exposto, conclui-se que, mesmo que se admita que o ressarcimento vise desonerar os insumos de incidências anteriores, a lei, ao estabelecer a maneira de se operacionalizar o incentivo, excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência na última etapa.

No caso em tela, a ora recorrente considerou no cálculo do incentivo as aquisições de insumos de pessoas físicas não sujeitas ao recolhimento de COFINS e de PIS. Assim, não sendo contribuintes das referidas contribuições, não há o que ressarcir ao adquirente, como ficou largamente demonstrado.”

No que pertine à controvérsia sobre a inclusão ou não na base de cálculo do crédito presumido dos valores relativos aos gastos havidos com energia elétrica utilizada como força motriz ou fonte de iluminação e com combustível, este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, pela não inclusão, 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.



Processo n° : 13909.000110/97-50
Acórdão n° : CSRF/02-01 450

Preditos conceitos, por sua vez, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n° 87 981/82, (reproduzido pelo inciso I do art. 147 do Decreto n° 2 637/1988 – RIPI/1988), assim definidos:

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

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

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

Diante disso, entendo não ser cabível à inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica e com combustível, já que ditos produtos não podem, legalmente, para fins de apuração do benefício em análise, enquadrar-se como



Processo nº : 13909 000110/97-50
Acórdão nº : CSRF/02-01 450

matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não incidem diretamente sobre o produto em fabricação.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões – DF, em 09 de setembro de 2003.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Processo nº : 13909.000110/97-50
Acórdão nº : CSRF02-01.450

VOTO VENCEDOR

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Relator

Destaco, por oportuno, que este voto foi elaborado a partir de estudo da matéria realizado pelo Dr. Eduardo da Rocha Schmidt, Conselheiro da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

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 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.



Processo nº : 13909.000110/97-50
Acórdão nº : CSRF02-01.450

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 a 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,



Processo nº : 13909.000110/97-50
Acórdão nº : CSRF02-01.450

portanto, não redundaram no pagamento de tributo a menor. o que não se afigura jurídico.

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

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

(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



Processo nº : 13909.000110/97-50
Acórdão nº : CSRF02-01.450

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 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 art. 6º, 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.



Processo nº : 13909.000110/97-50
Acórdão nº : CSRF02-01.450

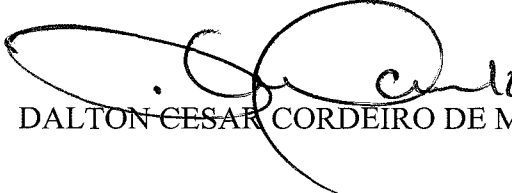
Tem-se, pois, que o alegado fato de as cooperativas não serem contribuintes de PIS e COFINS não é razão suficiente para negar-se à Interessada o direito ao crédito de IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, pois quando esta adquire insumos de tais pessoas jurídicas, está, na realidade, adquirindo insumos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

No que diz respeito a questão da energia elétrica e combustíveis, filio-me ao posicionamento do Dr. Henrique Pinheiro Torres, uma vez que também entendo necessária a parcial revisão e reforma do acórdão recorrido neste particular, pois a energia elétrica e combustíveis consumidos não devem ser conceituados como matéria prima e produto intermediário, uma vez que os mesmo não agem de forma direta no produto em industrialização, conforme diversos precedentes deste Colegiado.

Diante do exposto, voto pelo provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, nos exatos termos em que acima fundamentado.

Sala das Sessões, em 09 de setembro de 2003



DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA