



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 13962.000132/2001-02
Recurso nº 136.493 Voluntário
Matéria Pedido de Ressarcimento de Créditos Presumidos de IPI (Lei nº 9.363/96) e Declaração de Compensação
Acórdão nº 203-13.703
Sessão de 03 de dezembro de 2008
Recorrente BUETTNER S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida DRJ-PORTO ALEGRE/RS

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. SÚMULA Nº 2.

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE NÃO CONTRIBUINTES DO PIS/PASEP E DA COFINS. PRODUTORES RURAIS PESSOAS FÍSICAS. EXCLUSÃO.


Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de produtores rurais pessoas físicas, ou seja, não contribuintes do PIS e da Cofins, não dão direito ao crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 como ressarcimento dessas contribuições, devendo seus valores ser excluídos da base de cálculo do incentivo.


CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS. EXCLUSÃO.

Incluem-se entre os insumos para fins de crédito do IPI os produtos não compreendidos entre os bens do ativo permanente que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. Produtos outros, não classificados como insumos segundo o Parecer Normativo CST nº 65/79, incluindo a cola para fixar tapetes (*Vibatex FPT*), e materiais para construção (lonas), não são consumidos diretamente em contato com o produto em elaboração, e não

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 25/03/09


Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siage 91550

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 25, 03, 09
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91550

CC02/C03 Fls. 1.074

podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363/96.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. EXCLUSÃO.

O incentivo denominado “crédito presumido de IPI” somente pode ser calculado sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, sendo indevida a inclusão, na sua apuração, de custos de serviços de industrialização por encomenda, especialmente quando nas duas fases de irresignação a empresa não traz detalhes ou especifica no que consiste o seu processo de industrialização por encomenda, tratando o tema de forma genérica, de modo que não se sabe qual o tipo de material retorna desse processo, bem como de que forma o mesmo é utilizado no processo industrial.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. ENERGIA ELÉTRICA. ÓLEO COMBUSTÍVEL. Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis (cavacos, lenha e óleo) e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. Súmula nº 12, do Segundo Conselho de Contribuintes, publicada no DOU de 26/09/2007.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE INSUMOS JUNTO A COOPERATIVAS.

A partir da edição da MP nº 1858-7, de 1999, as cooperativas passaram a sofrer a incidência do PIS/PASEP e da Cofins, podendo, assim, ser consideradas na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI as compras efetuadas junto a essas entidades.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

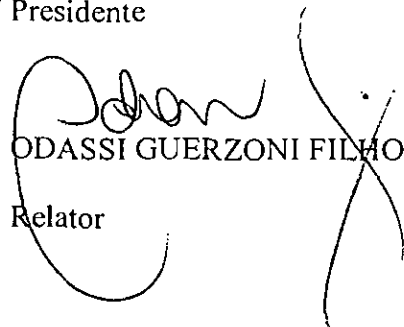
ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto ao aproveitamento de créditos originados de aquisições de insumos junto a pessoas físicas. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda; II) por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso para admitir o aproveitamento dos créditos originados de aquisições de insumos junto às cooperativas. Vencido o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes; III) por unanimidade de votos, negou-se provimento quanto às demais matérias, sendo



que, em relação ao tema "Industrialização por Encomenda", os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, votaram pelas conclusões..



GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO


Presidente


ODASSI GUERZONI FILHO

Relator

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 25 / 03 / 09
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Slape 91650

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 25, 03, 09

Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de IPI (Lei nº 9.363, de 1996, e Portaria MF nº 38, de 1997), no valor de R\$ 260.056,62, formalizado em 27/07/2001, relativo aos insumos empregados nas exportações realizadas no primeiro trimestre de 2001, seguido de uma Declaração de Compensação de débitos vencidos de idêntico valor.

Dos documentos anexados ao pedido às fls. 11/18, verifica-se que o montante dos insumos que integraram a base de cálculo do incentivo ora pretendido contemplam a aquisição dos mesmos junto a cooperativas (produtos oriundos da atividade rural), pessoas físicas e importações.

Posteriormente, em 9/08/2002, a interessada complementou o Pedido de Ressarcimento, no valor de R\$ 173.986,79, totalizando, portanto, a R\$ 434.043,41, correspondendo, segundo ela, a aquisição de insumos de matérias-primas adquiridas de produtores rurais e de cooperativas de produtores rurais, bem como de gastos com energia elétrica e serviços de industrialização. Complementou também sua declaração de compensação.

O Despacho Decisório proferido pela Seção de Orientação e Análise Tributária - Seort da DRF em Blumenau-SC atendeu parcialmente ao pleito da interessada, retirando da base de cálculo de apuração do incentivo as compras de produtores rurais pessoas físicas, das cooperativas de produtores, bem como os gastos com energia elétrica, os gastos com serviços de industrialização por encomenda, e as aquisições de materiais¹ que não se enquadram no conceito de matéria-prima, produtos intermediários e material para embalagem. O valor considerado apto a ser ressarcido foi de R\$ 252.909,24, homologadas as compensações até o limite do mesmo.

Na Manifestação de Inconformidade apresentada a interessada, inicialmente, argumenta que o crédito presumido de IPI não se constitui em mero benefício fiscal, mas um instrumento hábil a neutralizar a incidência do PIS/Pasep e da Cofins na cadeia de produção/circulação das mercadorias destinadas ao mercado externo, evitando, assim, a "exportação" de tributos. Contesta a decisão da autoridade administrativa de ter se valido de disposições expressas em instruções normativas para lhe negar a integralidade do direito postulado, vez que, segundo ela, tais normas não podem inovar o ordenamento jurídico prevalente, o qual não contemplaria os impedimentos apontados pelo Fisco. Transcreve excertos de decisão do STJ²³ e do Segundo Conselho de Contribuintes em seu favor. Depois, passa a argumentar sobre a pertinência do aproveitamento dos insumos adquiridos de pessoas físicas (algodão e fios), a energia elétrica, à industrialização por encomenda, e, especificamente, em relação aos *materiais de construção* (lonas para cobrir o algodão), *cavaco* (lasca de madeira), *óleo combustível*, *lenha*, estes utilizados como combustíveis para aquecimento da caldeira, e *Vibatex FTP* (cola de grande aderência utilizada para fixar tapetes sobre as quais ficam as máquinas de estamparia).

¹ Materiais de construção, cavaco, Vibatex FPT, óleo combustível.

² REsp nº 586.392/RN.

³ Acórdão nº 201-74.626, de 22/05/2001.

A 3ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS indeferiu a solicitação contida na referida Manifestação de Inconformidade em decisão assim ementada:

Acórdão DRJ Nº 10-8945 de 2006


Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

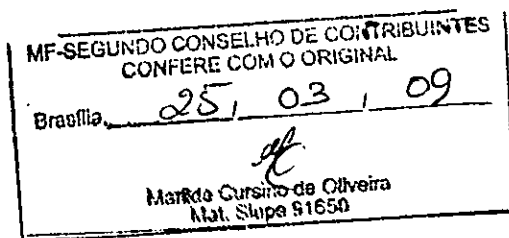
CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. - As compras de produtos rurais, de pessoas físicas e de cooperativas de produtores, ainda que para emprego na industrialização, não se incluem no cálculo do benefício, porque não sofrem a incidência do PIS e da COFINS. - Energia elétrica, materiais de construção, cavaco, óleo combustível, lenha e Vibatex FPT, ainda que sejam consumidos pelo estabelecimento industrial, não revestem a condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, não podendo ser computados, no cálculo do crédito presumido, os gastos com esses itens. - Os custos de prestação de serviços de industrialização por encomenda, com remessa dos insumos e retorno do produto com suspensão do IPI, não se incluem na base de cálculo do crédito presumido, porque não são aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. - Matéria não contestada, expressamente, torna-se definitiva na esfera administrativa.

Solicitação Indeferida.

No Recurso Voluntário a interessada, inicialmente e por conta dos argumentos utilizados na Manifestação de Inconformidade acerca da impossibilidade das instruções normativas inovarem no ordenamento jurídico, traz considerações sobre necessidade das instâncias de julgamento negar execução de ato normativo que lhe pareça inconstitucional. Quanto ao mérito propriamente dito, praticamente repete as argumentações já referidas acima.

É o Relatório.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 25 / 03 / 09
 Mário Corsino de Oliveira Mat. Sape 91650



Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 22/08/2006, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 18/09/2006. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Em relação ao enfrentamento de questões envolvendo inconstitucionalidade de leis, invoco aqui a Súmula nº 2, aprovada na Sessão Plenária de 18 de Setembro de 2007, publicada no DOU de 26/09/2007, Seção I, pág. 28, segundo a qual, "O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária".


No mérito, os temas ora trazidos a julgamento não são novos para este Colegiado, tendo sido os mesmos abordados quando do julgamento de outros dois recursos voluntários da interessada, que resultaram nos Acórdãos n.ºs. 203-11.521, e 203-11.496, ambos de minha relatoria. Lá, como cá, as matérias eram a glosa de insumos adquiridos de produtores rurais pessoas físicas, de cooperativas de produtores, de energia elétrica, de serviços de industrialização por encomenda, e da glosa de materiais não considerados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, as lonas para cobrir o algodão, as lascas de madeira, a lenha e o óleo, estes utilizados como combustíveis para aquecimento da caldeira, e a cola *Vibatex*.

Naqueles dois julgamentos o Recurso Voluntário foi negado por maioria, vencidos o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e o então Conselheiro Valdemar Ludvig, que davam provimento apenas em relação às aquisições de produtores rurais pessoas físicas e de cooperativas.

Em face dessas observações, o que farei aqui será a repetição de alguns dos argumentos que ali utilizara, com exceção às aquisições junto às cooperativas, para as quais mudei aquele meu entendimento, ao menos para as aquisições ocorridas a partir de 1º de novembro de 1999, que é o caso, visto que, nos termos do art. 15 da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, e do Ato Declaratório SRF nº 88, de 17/11/99, a partir de 01/11/99 as contribuições devidas ao PIS/Pasep e à Cofins passaram a incidir sobre a receita bruta das cooperativas, com exclusões específicas na base de cálculo.

Assim, dou provimento ao recurso para que sejam aproveitados no cálculo do incentivo os créditos originados das aquisições junto às cooperativas.

Também a argumentação que ali utilizara em relação aos gastos com **combustíveis**, aqui, neste caso, considerando como tais, a lenha, o cavaco e o óleo, bem como os gastos com **energia elétrica** deve ser modificada, porém, sem alteração nas conclusões, haja vista a edição da Súmula nº 12, aprovada na Sessão Plenária de 18/09/2007 deste Segundo Conselho, e publicada no DOU de 26/09/2007, Seção I, pág. 28, segundo a qual "Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363/96, as aquisições de combustíveis e

IMP-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 25/03/09

Marilce Cursino de Oliveira
Mat. Slape 9:550

energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário".

Por outro lado, utilizarei os mesmos argumentos dos quais me vali nos Acórdãos referidos acima em relação às aquisições de insumos junto a produtores rurais pessoas físicas, às aquisições de lonas utilizadas na proteção do algodão, à cola Vibatex, e, por fim, aos serviços de industrialização por encomenda.

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



PRIMEIRO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COMO ORIGINAL
Brasília, 25, 03, 09
M
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Slape 91650

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 inculpidos, 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.

(...)

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? 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.


99

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 25, 03, 09
Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

CC02/C03
Fls. 1.082

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 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


100

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 25 / 03 / 09

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Slape 91650

CC02/C03
Fls. 1.083

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 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



11

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 25, 03, 09
Marilda Curinho de Oliveira
Mat. SIAPE 91650

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 das contribuições, como cooperativas⁴, o crédito presumido não é devido.

(...)"

⁴ À época dos fatos envolvidos no processo, vigia a isenção para as Cooperativas.


12

Marilde Curcio de Oliveira
Mar. Signo 01090

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.

Materiais de Construção (Lonas) e colas de tapetes (*Vibatex FPT*)

Segundo informou a interessada, na verdade, os ditos *materiais de construção* são lonas, as quais servem para proteger as matérias-primas (algodão) utilizadas na produção dos têxteis, da umidade e sujeira contida no ar, de maneira que o seu desgaste não se dá pelo contato direto com o produto em elaboração.

O produto denominado *Vibatex FPT* consiste em uma cola de grande aderência cuja finalidade é a de fixar os tapetes sobre os quais são colocadas às máquinas de estamparia, de maneira que o seu contato é com o solo e com o tapete sobre o qual serão colocadas máquinas de estamparia.

A partir dessas características, verifica-se que não geram o direito ao crédito do incentivo, a teor do item 10 do PN CST nº 65/79, que, ao tratar do alcance da expressão “consumidos no processo de industrialização”, estabelece:

“10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos que embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização. (...) A expressão ‘consumidos...’ há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.”

Assim, de se negar o direito ao aproveitamento das aquisições de lonas e da cola *Vibatex* para fins de determinação do crédito presumido de IPI.

Industrialização por encomenda

Por oportuno, esclareça-se inicialmente que tanto na fase impugnatória quanto na fase recursal não houve a preocupação da empresa em especificar ou fornecer maiores detalhes sobre o processo de “industrialização por encomenda”, ou seja, qual o tipo de material retorna desse processo e como é utilizado; limitou-se a tratar o tema como uma mera rubrica.

O artigo 1º da Lei 9.363/96 dispõe que o crédito presumido de IPI seja incidente sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

E como estamos tratando de um benefício tributário, que envolve renúncia de receitas públicas, as interpretações das suas regras devem ser efetuadas de forma restritiva e não ampliada.

Assim, o legislador, seguindo o princípio de que a lei não contém palavras inúteis, deixa claro seu objetivo: o de contemplar tudo aquilo de insumos que for adquirido, comprado de outro estabelecimento; não cogitando de serviços, como é o caso da industrialização por encomenda. Ademais, no processo de industrialização, o valor da prestação de serviços se incorpora ao valor do produto acabado e não ao da matéria-prima.

Vale para este caso, portanto, a mesma argumentação utilizada acima, qual seja, pretendesse o legislador estender a abrangência do incentivo estatuído pela Lei nº 9.363/96 aos custos dos serviços decorrentes de industrialização por encomenda, teria aproveitado a edição da Lei nº 10.276/2001 ou outro momento qualquer para fazê-lo, já que, por meio desse ato legal superveniente – que trata de modalidade alternativa de fruição do benefício fiscal em comento - foi permitido que se aproveitasse o valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI (*inciso II, do art. 1º*). Se não o fez, é porque, inequivocamente, desejou manter os dois sistemas: um, o novo, em que são aceitos tais gastos (Lei nº 10.276/2001), e, outro, o seu predecessor, em que não o são (Lei nº 9.363/96). Não há, portanto, repita-se, que se valer das regras consubstanciadas na Lei nº 10.276/2001 para interpretar as regras daquele incentivo tratado pela Lei nº 9.363/96.

Pelo exposto, considero também procedente a glosa feita pela autoridade fiscal quando não permitiu compusessem a base de cálculo do crédito presumido de IPI os valores correspondentes aos serviços decorrentes de industrialização por encomenda.

Conclusão

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso apenas para reconhecer à Recorrente o direito ao aproveitamento das aquisições de insumos junto às cooperativas de produtores para fins de determinação do crédito presumido de IPI, negando-lhe provimento em relação às demais matérias.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2008


ODASSI GUERZONI FILHO 

