



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 03/07/03
Rubrica

Processo nº : 13971.000363/99-03
Recurso nº : 130.145
Acórdão nº : 203-10.446

Recorrente : CEVAL ALIMENTOS S/A (SUCEDIDA POR BUNGE ALIMENTOS S/A)
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO E OPERACIONAL BRUTA. EXCLUSÃO. Na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, a receita oriunda da revenda para o exterior de produtos adquiridos de terceiros, sem que tenham sido submetidos a processo de industrialização pela empresa exportadora, deve ser excluída tanto do valor da receita de exportação quanto do valor da receita operacional bruta.

AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. O valor da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem adquiridos de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da Cofins não integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS APLICADOS EM PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. Na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, os valores relativos a aquisição de insumos aplicados em produtos não tributados pelo IPI não integram o valor das aquisições.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DE VALORES CORRESPONDENTES A MATERIAIS QUE NÃO SE ENCAIXAM NA DEFINIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E PRODUTO INTERMEDIÁRIO. Os combustíveis e a lenha, salvo quando se incorporarem ao produto objeto de processo industrial, não se enquadram no conceito de matéria-prima ou de produto intermediário.

SELIC. A selic deve ser adotada como índice de atualização de valor objeto de ressarcimento, e ser computada da data do ajuizamento do pedido até o dia da efetiva satisfação da pretensão do contribuinte, manifestada no respectivo processo administrativo. Precedentes da CSRF.

Recurso provido em parte.

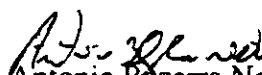
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CEVAL ALIMENTOS S/A (SUCEDIDA POR BUNGE ALIMENTOS S/A).



Processo nº : 13971.000363/99-03
Recurso nº : 130.145
Acórdão nº : 203-10.446

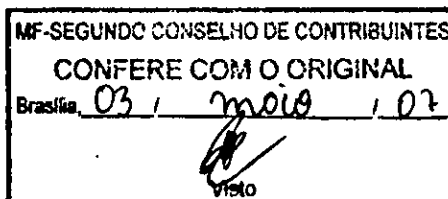
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade: a) em negar provimento quanto aos insumos aplicados em produtos finais N/T; b) em negar provimento em relação aos insumos adquiridos das pessoas físicas e cooperativas; e c) em dar provimento parcial quanto à exclusão das receitas de revenda de mercadorias para o exterior, tanto para compor as receitas de exportações, quanto para compor a receita operacional bruta do índice de cálculo do crédito presumido de IPI. Vencidos os Conselheiros Cesar Piantavigna (Relator), Maria Teresa Martínez López, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva que votavam pela inclusão das receitas de revenda de mercadorias para o exterior tanto para compor as receitas de exportações quanto para compor a receita operacional bruta em relação ao índice de cálculo do crédito presumido de IPI; II) por maioria de votos: a) em negar provimento quanto à lenha e ao combustível. Vencido o Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva; e b) em dar provimento quanto à atualização monetária (Selic) em relação ao crédito já reconhecido pela DRF, admitindo-a a partir da data de protocolização do respectivo pedido de ressarcimento. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis e Antonio Bezerra Neto. Designada a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2005.


Antonio Bezerra Neto
Presidente


Sílvia de Brito Oliveira
Relatora-Designada

Participou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.
Eaal/mdc





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 031 maio 1999
<i>[Assinatura]</i>
Visto

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13971.000363/99-03
Recurso nº : 130.145
Acórdão nº : 203-10.446

Recorrente : CEVAL ALIMENTOS S/A (SUCEDIDA POR BUNHE ALIMENTOS S/A)

RELATÓRIO

Pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI (fl. 01), apresentado em 03/05/1999, solicitava o pagamento da importância de R\$ 3.267.340,50, correspondente ao 1º trimestre de 1999, posteriormente retificado para R\$ 3.559.984,05 (fl. 42), e finalmente para R\$6.022.096,20 (fl. 138).

Seguiram pleitos de compensações (fls. 33, 118/119) da quantia correspondente com pendência tributária da Recorrente.

“Relatório Fiscal” (fls. 151/169) opina pelo deferimento de crédito presumido no montante de R\$ 215.368,63, salientando que foram extirpados do cálculo do crédito presumido de IPI quantias condizentes a notas fiscais emitidas por filiais cindidas da empresa até 30/01/1999. Pontuou que valores incluídos na receita de exportação da empresa seria referente a soja em grão (item considerado N.T., na TIPI) enviada para o mercado externo, que não se sujeitara a qualquer processo de industrialização (fls. 155/156), assim como farelo de soja adquirido pela pessoa jurídica, que por não ter sido apartado do mesmo produto fabricado pela contribuinte teve o montante exportado calculado pela média de operações de exportação baseadas em tal produto (fl. 157). Todo um realinhamento da apuração do incentivo foi promovida, inclusive com exclusão de materiais não compreendidos no conceito de matéria-prima, a exemplo de combustíveis (fl. 161), e de aquisições de insumos realizadas frente a não-contribuintes (pessoas físicas, cooperativas, associações e outras entidades) do PIS e da Cofins (fl. 163).

A ausência de industrialização de alguns insumos implicou na retificação dos estoques da empresa.

Decisão (fl. 203) defere parcialmente a pretensão da empresa, isto é, admitindo crédito presumido de R\$ 215.368,63 (fl. 202), homologando as compensações intentadas pela contribuinte no que não excedesse o ativo aplicado no encontro de contas.

Manifestação de Inconformidade, juntada às fls. 224/242, salienta, basicamente, a impossibilidade de cobrar-se crédito referente a pendências tributárias da empresa, na medida em que a decisão conferida a respeito das compensações intentadas pela contribuinte, centradas no crédito presumido de IPI, está submetida a revisão por meio de expediente dotado de efeito suspensivo. Nada disse esta irresignação específica quanto à recusa ao reconhecimento do crédito presumido de IPI postulado inicialmente nesses autos.

Outra Manifestação de Inconformidade (fls. 253/282) salienta o equívoco da fiscalização na apuração do crédito presumido de IPI, consistente em ter somente deduzido valores de aquisições de soja em grãos e farelo de soja da receita de exportação, esquecendo-se de abatê-la, também, da receita operacional bruta. Além do mais, suas exclusões foram feitas de maneira indevida, na medida em que tais insumos submeteram-se a “processo de secagem e limpeza de impurezas” (fl. 258), inexistindo, sobremais, restrições na legislação de regência do



Processo n° : 13971.000363/99-03
Recurso n° : 130.145
Acórdão n° : 203-10.446

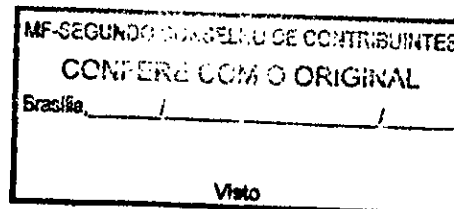
crédito presumido de IPI consistentes em descartar elementos não sujeitos ao IPI da apuração do citado incentivo. Argumentou, em seguida, que os combustíveis e a lenha configuram produtos intermediários aplicados no processo industrial desenvolvido pela empresa, motivo pelo qual não poderiam ser alheados do levantamento de crédito presumido de IPI. Prosseguiu dizendo que toda e qualquer aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem deveria ser relevada na quantificação do incentivo, a exemplo de compras feitas a cooperativas e pessoas físicas. Finalmente, postulou a contagem da selic ao ativo postulado nesses autos.

Decisão (fls. 285/296) da instância de piso manteve íntegro o indeferimento das pretensões da contribuinte, conforme contextualizado no processo sob enfoque.

Recurso Voluntário (fls. 303/336) reafirmou os argumentos deduzidos em manifestação de inconformidade apresentada às fls. 253/282.

É o relatório, no essencial.

R





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES		
CONTABILIDADE ORIGINAL		
Brasília	03	maio 1997
Visto		

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13971.000363/99-03
Recurso nº : 130.145
Acórdão nº : 203-10.446

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
CESAR PLANTAVIGNA

Em que pesem as observações pouco esclarecedoras, a temática referente à possibilidade, ou não, de inclusão dos resultados das vendas de soja, e de farelo de soja adquirido de terceiros na receita de exportação da Recorrente - que influencia sobremodo no cálculo do crédito presumido de IPI, por conta da previsão do artigo 2º da Lei 9.363/96 - reclama duas considerações básicas:

(i) somente a empresa produtora (embora até mesmo não sujeita ao IPI por força da fabricação de produto não tributável, sujeito à alíquota zero, imune ou isento - adotando-se as figuras admitidas na jurisprudência) e exportadora tem direito à fruição do incentivo, e;

(ii) a receita de exportação é integrada pelos resultados das vendas de produtos para o exterior.

A regra que escora a primeira das asserções consiste no artigo 1º da Lei 9.363/96, ao passo que a segunda afirmação ampara-se na mensagem ínsita ao parágrafo único do artigo 1º do diploma referido:

"Artigo 1º. A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs. 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo."

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

Note-se ser impossível confundir-se as idéias inerentes aos preceitos, pois como salientado anteriormente referem-se a questões distintas: respectivamente a titularidade para a fruição do incentivo e definição (receita de exportação) aplicável para efeitos de apuração do benefício.

O artigo 1º da Lei nº 9.363/96, assim, não estabelece que produto meramente adquirido para revenda, assim não industrializado pela compradora, não pode ter o valor da transação efetivada a seu respeito inserido na receita de exportação, embora o respectivo negócio haja conduzido-lhe para o mercado externo.

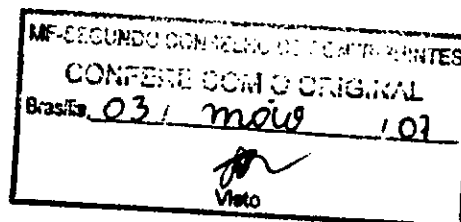
A receita de exportação, de sua vez, além de ser configurada pela somatória das vendas realizadas para o estrangeiro, inclui também as transações promovidas pelo produtor-exportador com empresa comercial exportadora, extraindo-se a tônica da previsão legal no sentido de que todo o resultado auferido com a remessa de artigo mercantil para o exterior repercute na aludida rubrica (receita de exportação).

O nódulo do ponto examinado reside exatamente na confusão de conceitos legais: o levantamento da receita de exportação, promovido ao ensejo de análise do valor do crédito presumido de IPI (fls. 155/157) reclamado pela Recorrente, foi influenciado pelas características



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13971.000363/99-03
Recurso nº : 130.145
Acórdão nº : 203-10.446



2ª CC-MF
Fl.

do detentor do direito à fruição do crédito presumido de IPI. Deveras: entendeu-se que a receita de exportação não poderia ser integrada pelo resultado obtido pela empresa com a revenda de mercadoria adquirida, à qual a Recorrente não aplicou atividade digna de ser qualificada como industrialização.

Contudo, a associação de idéias contida em tal raciocínio é de todo impraticável diante da clareza da mensagem disposta no parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 9.363/96. Isto porque tal preceptivo deixa claro que qualquer venda de produto para o exterior repercute na obtenção de receita de exportação. Logo, as quantias que a Recorrente tornou-se credora por conta de vendas realizadas para o estrangeiro, ainda que baseadas em produtos meramente adquiridos para revenda - a exemplo da soja e do farelo de soja, compreendem-se no conceito de receita de exportação.

Desta forma, o resultado obtido com as citadas transações inevitavelmente deveria ter sido considerado para a indicação da cifra representativa da receita de exportação, que relacionada à receita operacional bruta da empresa para apuração do incentivo em voga, na conformidade da regra do artigo 2º da Lei nº 9.363/96:

"Artigo 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 definição legal de receita de exportação não pode ser alterada ao sabor dos panoramas examinados pela Administração fazendária, notadamente por discordar de crédito presumido de IPI de maior vulto do que o esperado, ensejado pela considerável expressão da referida rubrica (receita de exportação) frente à receita operacional bruta de determinada empresa, a exemplo do que se configura no caso vertente.

Assim, legítima a integração das importâncias correspondentes a vendas de soja, e de farelo de soja adquiridos pela empresa em sua receita de exportação, não obstante os citados produtos não tenham sido submetidos pela contribuinte a processo industrial.

Cabe, a esta altura, ter em mira que a apuração do crédito presumido de IPI está associada à quantificação dos créditos gerados pelas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Já é possível asseverar que toda aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (*rectius*: valor do insumo comprado) deve integrar a apuração do crédito presumido de IPI, pois a legislação não estabeleceu restrição ou discriminação quanto à compra.

Dessa forma, não é possível limitar ou selecionar as aquisições (valores) de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens que seriam passíveis de integrar o levantamento do crédito presumido de IPI, porquanto tal posicionamento configuraria postura *contra legem*.

Forçoso acolher-se, portanto, a pretensão do contribuinte no sentido de que aquisições de matérias-primas frente a cooperativas, pessoas físicas e entidades associativas

9



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13971.000363/99-03
Recurso n° : 130.145
Acórdão n° : 203-10.446

MINISTÉRIO DA FAZENDA SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFÉRENCIA ORIGINAL Brasília, 03 / maio / 09 Visto

2ª CC-MF Fl. _____

sejam integralmente consideradas na apuração do crédito presumido de IPI, devendo-se relevar, via reflexa, os reflexos disso no estoque final da empresa.

O entendimento harmoniza-se com posição consagrada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO PIS/COFINS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECONHECIMENTO.

A receita, inclusive de exportação, deve ser reconhecida quando da tradição do bem exportado, que se dá apenas quando da entrega do bem pelo vendedor exportador ao comprador estrangeiro, conforme a modalidade de exportação contratada, e não quando da celebração de dito contrato e da emissão da correspondente nota fiscal.

AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

Incluem-se na base de cálculo do crédito presumido as aquisições feitas de não contribuintes das contribuições para o PIS e da COFINS. Recurso a que se nega provimento." (Acórdão CSRF/02-01.250. 2ª Turma. Relator Cons. Henrique Pinheiro Torres. Recurso 201-110146. Processo 10945.008246/97-56. Sessão: 27/01/2003)

Insta ressaltar que a Recorrente não almeja, em outro dos pontos salientes do recurso, que o Fisco compute crédito de IPI relacionado a insumo qualificado como "NT" pela legislação, mas sim que o Fisco admita crédito de insumo tributado pelo IPI, aplicado na confecção de produto "NT", para efeito de apuração do crédito presumido de IPI.

Chama-se a atenção na postulação recursal, portanto, para o cômputo de crédito na apuração do crédito presumido de IPI, e não para o reconhecimento de crédito em operação não sujeitada à carga econômica do tributo.

Saliente-se, então, que com o crédito presumido de IPI intencionou-se desonerar mercadorias conduzidas para o mercado externo dos dispêndios referentes ao Pis e à Cofins oneradores da cadeia produtiva. Tal é a mensagem contida no artigo 1º da Lei 9.363/96.

Frise-se que a citada previsão normativa é certa em conferir o benefício representado pelo crédito presumido de IPI para "a empresa produtora e exportadora".

O texto normativo aludido, como visto, não restringiu o incentivo à empresa que se ocupa de produto submetido à carga do IPI quando promova a saída do mesmo de seu estabelecimento, até mesmo porque tanto revelaria contra-senso insuperável na Lei 9.363/96, na medida em que todo o produto destinado ao comércio exterior é imune ao IPI, segundo disposto no artigo 153, § 3º, III, da Constituição brasileira.

Cabe lembrar-se, nessa vereda, que a legislação do IPI somente é aplicável subsidiariamente ao entendimento do crédito presumido de IPI para efeito das definições de "matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem", segundo expressamente disposto no parágrafo único do artigo 6º da Lei 9.363/96 (os conceitos de receita operacional bruta e de produção ficaram subsidiariamente sob o encargo da normativa do imposto sobre a renda, em virtude do termo "respectivamente" inserto na previsão legal):

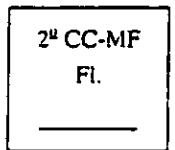
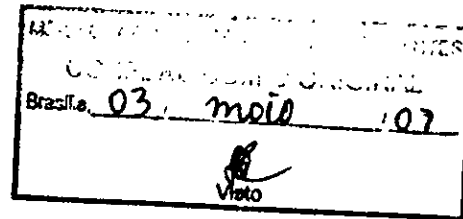
Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente.

4



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13971.000363/99-03
Recurso nº : 130.145
Acórdão nº : 203-10.446



dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Aliás, a observação é até mesmo despicienda, pois basta atinar-se que o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 atribui o incentivo às empresas produtoras e exportadoras de mercadorias, e não aos estabelecimentos que, ao promoverem saídas de produtos para o mercado externo sofram a incidência do IPI, o que é de todo inconcebível - reforce-se - em razão da imunidade dos produtos destinados ao exterior, conforme já averbado ao longo deste voto.

Reprise-se, também, que o artigo 2º da Lei nº 9.363/96 foi claro ao prescrever que a apuração do crédito presumido de IPI leva em conta todas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não excetuando do cálculo do benefício os insumos adquiridos pela empresa para a confecção de produtos "NT":

A medida guarda coerência com a finalidade do incentivo, qual seja, recuperar dispêndios condizentes às exigências de Pis e de Cofins sobre os custos dos insumos aplicados na elaboração de produtos destinados ao estrangeiro, de modo que alcancem o mercado externo com preços mais competitivos.

No que tange aos valores condizentes às aquisições de combustíveis e lenha a irresignação da Recorrente desmerece agasalho.

A legislação do IPI fornece subsídios para a definição de matéria-prima e produto intermediário, devendo ser aproveitada subsidiariamente no particular por conta do parágrafo único, do artigo 3º, da Lei nº 9.363/96:

"Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre a 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." (grifos da transcrição)

Verifica-se que o artigo 147, I, do Decreto nº 2.637/98 (Regulamento do IPI aplicável à situação sob enfoque), preenchendo o desiderato previsto no parágrafo único, do artigo 3º, da Lei nº 9.363/96, destacou característica inerente às matérias-primas e produtos intermediários, notadamente traduzirem artigos adquiridos para aplicação na industrialização/processo industrialização de determinado produto:

"Artigo 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):


I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrem ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;"

Embora lógica e óbvia, a característica restou positivada em previsão regulamentar.

Aprofundando-se nesta característica intrínseca às matérias-primas e produtos intermediários a previsão regulamentar estabelece que dentre os mesmos se devem considerar os



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	03 / maio / 07
 Visto	

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13971.000363/99-03
Recurso nº : 130.145
Acórdão nº : 203-10.446

que, embora não venham a se apresentar na estrutura do produto resultante do processo industrial, sejam consumidos em sua fabricação.

Dessume-se que a previsão regulamentar está assentada na idéia da composição do produto e, para tanto, que a integridade do artigo resultante do processo industrial é alcançada: (i) com a descaracterização e/ou perda de determinados elementos aplicados na sua fabricação, (ii) pela formação de novas substâncias que não as inicialmente empregadas na industrialização, ou (iii) por meio da mistura destas com a preservação das suas respectivas qualidades quando já dispostas no item fabricado.

As duas primeiras hipóteses é que, do meu ponto-de-vista, constam encampadas na observação contida na regra regulamentar em voga, exatamente no trecho em que menciona que *“incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização...”* Impossível, portanto, falar-se em produto intermediário, senão referindo-se ao elemento ou substância aplicada ao processo produtivo para fabricação de determinado artigo, ainda que neste reste descaracterizada ou veja-se adicionada a outro componente para proporcionar a feitura de um terceiro item, ou do próprio produto visado na industrialização.

A análise dos termos da previsão regulamentar escora a premissa exposta.

A péssima redação do dispositivo - deve-se admitir - dá ensejo a dúvidas, sobretudo pela vagueza que o termo “industrialização” e a locução “processo industrial” assumem em sua arrumação vernacular, obscurecendo, sobremodo, o sentido da regra.

Em que consistiria industrialização e processo industrial, senão no conjunto de providências voltadas à produção de determinado bem? Inviável escapar-se da significação básica dos termos aludidos! Para o léxico comum indústria representa *“o conjunto das operações que concorrem para a produção da riqueza”*¹.

Pinçando-se, de sua vez, o parágrafo único, do artigo 46, do CTN, verifica-se que *“considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”*, estando bem evidenciado no preceito que a *industrialização* consiste na operação que promove a modificação da natureza ou da finalidade de determinada matéria, ou implique no aperfeiçoamento desta para o consumo.

O parágrafo único, do artigo 3º, da Lei 4.502/64 orienta-se no mesmo sentido, dispondo que *“considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto...”*

O artigo 4º, do Decreto 2.637/98 (RIP), estabeleceu em seu artigo 4º que *“caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo...”*

¹Caldas Aulete. Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa. 2ª ed. Delta. Rio de Janeiro. Vol. III. verbete *indústria*.

O termo se alinha ao significado emprestado pelo léxico jurídico, para o qual se trata da *“organização que tem por objetivo a produção, pela transformação da matéria-prima, seja em grande escala (indústria fabril), ou mesmo em pequena (artesanal). (Vocabulário jurídico. De Plácido e Silva. 13ª ed.. Forense. Rio de Janeiro. 2001. verbete: indústria.*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13971.000363/99-03
Recurso nº : 130.145
Acórdão nº : 203-10.446

O exame de tais prescrições orienta a exegese do artigo 147, I, do RIPI/98, dele sendo certo extrair-se a concatenação das noções de industrialização e de processo de industrialização com a constituição de certo produto, isto é, da produção da riqueza mediante o emprego de substâncias e/ou elementos. Matéria-prima e produto intermediário, portanto, somente compreenderiam as substâncias e elementos utilizados para confeccionar determinado produto, ainda que as substâncias e elementos percarn-se na composição do artigo, ou dêem ensejo a novas matérias integrantes da estrutura do objeto fabricado.

O "contato físico" da matéria-prima ou do produto intermediário com o item resultante do processo industrial/industrialização, cogitado no Parecer Normativo CST 65/79, deve assim ser entendido, ou seja, como a aplicação da substância ou componente na formação do artigo objeto da fabricação.

Dentro do traçado feito pelas colocações anteriormente formuladas é inevitável dizer que tudo quanto não seja aplicado diretamente na formação do produto, embora se trate de substância e/ou elemento consumido em atividade auxiliar, ainda que indispensável, da industrialização do bem, não se compreende dentro da órbita dos conceitos de matéria-prima e produtos intermediários.

Assim, combustíveis e lenha não podem ser admitidos dentro da definição de produto intermediário, tampouco de matéria-prima, porquanto servem para possibilitar e preparar a industrialização dos produtos fabricados pela Recorrente.

O entendimento esposado afina-se à orientação dos julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"(...).

II. DESPESAS HAVIDAS COM ENERGIA ELÉTRICA, LENHA E COMBUSTÍVEIS.

Somente podem ser incluídas na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de matéria-prima de produto intermediário ou de material de embalagem. A energia elétrica utilizada como força motriz ou iluminação; a lenha e os combustíveis usados na geração de vapor, não se classificam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não se integram ao produto final, nem são consumidos, no processo de fabricação, em decorrência de ação direta nele exercida. Recurso especial provido."

(Acórdão CSRF/02-01.294. Recurso 201-117102. Processo 10183.003342/97-12. 2ª Turma. Relator Cons. Henrique Pinheiro Torres. Sessão: 12/05/2003)

Por último, deve ser registrado ser de todo injusto que o contribuinte amargue perda patrimonial em decorrência da demora na análise dos pleitos que formula frente à Administração fazendária, notadamente a corrosão inflacionária do crédito cujo reconhecimento é postulado.

Neste espírito, e diante da previsão legal de reajuste dos créditos restituíveis (§ 4º, do artigo 39, da Lei nº 9.250/95), a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem se posicionando a favor da contagem da selic ao período que medear entre o dia da protocolização de pleito ressarcitório endereçado à Administração fazendária e a data da sua efetiva satisfação (em caso de agasalho da pretensão deduzida):

"(...).



Processo nº : 13971.000363/99-03
Recurso nº : 130.145
Acórdão nº : 203-10.446

TAXA SELIC – NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Incidindo a taxa selic sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.08.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado restituição ou ressarcimento da mesma maneira, a referida taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento.” (Acórdão CSRF/02-01.319. 2ª Turma. Relator Cons. Henrique Pinheiro Torres. Processo 10945.008245/97-93. Recurso 201-110145. Sessão: 12/05/2003)

O crédito presumido de IPI atribuível à Recorrente, portanto, merece o acréscimo da selic a partir de 03/05/1999 (fls. 01) até a data da consumação da intimação que dê ciência a respeito do desfecho definitivo deste processo.

Dou, assim, parcial provimento à pretensão deduzida no recurso voluntário, exclusivamente para que o Fisco considere:

(i) os resultados de vendas de soja, e de farelo de soja, realizadas pela contribuinte para o exterior integralmente no cômputo da receita de exportação da empresa;

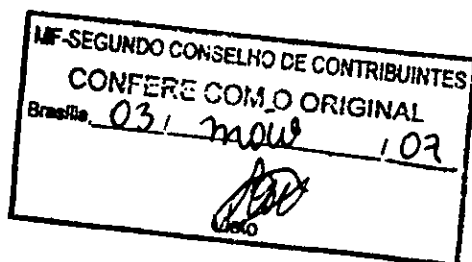
(ii) que as aquisições de insumos aplicados na fabricação de produto “NT” sejam considerados na apuração do incentivo cogitado nesses autos;

(iii) assim como todos os valores condizentes às compras de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem feitas diante de pessoas físicas e cooperativas;

(iv) contando-se a selic, desde o dia 03/05/1999 (fl. 01), ao valor do benefício constatado.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2005.


CESAR PIANTA VIGNA





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13971.000363/99-03
Recurso nº : 130.145
Acórdão nº : 203-10.446

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03/ mar 1997
Visto

VOTO DA CONSELHEIRA SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA
DESIGNADA QUANTO À BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI

Por não comungar o entendimento esposado pelo Ilustre Conselheiro Relator quanto à apuração da base de cálculo do crédito presumido do IPI, notadamente no que se refere ao cômputo dos valores de insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas e dos valores concernentes a receita da exportação de produtos adquiridos de terceiros, sem submetê-los a processo de industrialização, passo a expor minhas considerações sobre essas matérias.

Na apreciação das aquisições de insumos de pessoas não-contribuintes do PIS e da Cofins, importa considerar que o crédito presumido do IPI, em virtude da incidência que, no jargão técnico, se diz "em cascata", na cadeia produtiva, do PIS e da Cofins, foi instituído com o escopo de ressarcir as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais dos valores dessas contribuições pagas 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 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 depende-se dos arts. 1º e 2º da precitada Lei nº 9.363, de 1996, que estabelecem, *ipsis litteris*:

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.

(...)

Ar. 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.

(...) (Grifou-se)

Destarte, aliado ao objetivo de tornar os produtos brasileiros mais competitivos no mercado estrangeiro, o crédito presumido de IPI visa exclusivamente à recuperação de contribuições específicas pagas ao longo da cadeia produtiva do produto exportado e certo é que



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília _____ / _____ / _____
Visto

2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13971.000363/99-03
Recurso nº : 130.145
Acórdão nº : 203-10.446

tais contribuições não repercutem, do ponto de vista jurídico, em operações realizadas com pessoas físicas e cooperativas.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES		
CONFERE COM O ORIGINAL		
Brasília	03 / 1000	102
Visto		

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13971.000363/99-03
Recurso nº : 130.145
Acórdão nº : 203-10.446

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. 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.

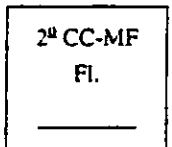
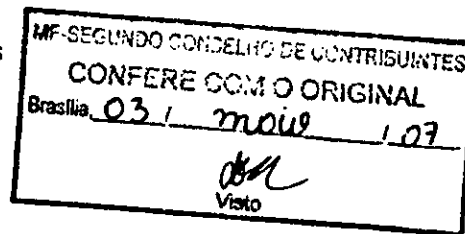
31. Em suma, a Lei nº 9.363, de 1996, criou um sistema de concessão e controle do crédito presumido de IPI, cuja premissa é que o fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do incentivo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.

(...)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13971.000363/99-03
Recurso n° : 130.145
Acórdão n° : 203-10.446



46. Em face do exposto, impõe-se a seguinte conclusão: o crédito presumido, de que trata a Lei n° 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições instituídas pelas Leis Complementares n° 7 e n° 8, de 1970, e n° 70, de 199.

Note-se que, mesmo da interpretação isolada do art. 1° da Lei n° 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. 1°:

Art. 1° 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 n° 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 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 n° 203-09.899, de 1° de dezembro de 2004, do qual, para fundamentar meu voto, transcrevo os seguintes trechos:

(...)

Nos termos do art. 2° da Lei n° 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 x 2,65% + 2,65% x 2,65 = 5,37%).

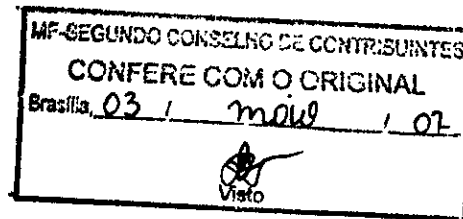
Como deixa claro o art. 1° da Lei n° 9.363/96, acima transcrito, o benefício foi instituído como ressarcimento do PIS e COFINS incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Somente nas situações em que há incidência das duas contribuições sobre as aquisições de insumos é que cabe aplicar o benefício. Neste sentido é que o § 2° do art. 2° da IN SRF n° 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. 2° da IN SRF n° 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 n° 9.363/96. Apenas explicitaram a melhor interpretação do texto da Lei, cujo caput do art. 2° deve ser lido em conjunto com o caput do art. 1° que lhe antecede. O mencionado art. 2°, 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13971.000363/99-03
Recurso n° : 130.145
Acórdão n° : 203-10.446



2ª CC-MF
Fl. _____

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."²

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 consequente 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."³

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

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

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

² Apud Roberto Wagner Lima Nogueira, in *Fundamentos do dever de tributar*, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p. 1.

³ Alfredo Augusto Becker, in *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Lejus, 1998, p. 83/84.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF

Fl.

Processo n° : 13971.000363/99-03
Recurso n° : 130.145
Acórdão n° : 203-10.446

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	03 / maio / 03
Visto	

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 cooperativas, o crédito presumido não é devido.

No caso das cooperativas, cabe destacar que em todo o período deste processo, relativo ao ano de 1998, tais pessoas jurídicas estavam isentas do PIS e COFINS, com relação aos atos cooperados. Somente o art. 66 da Lei n° 9.430/96 é que determinou, com efeitos a partir de 01/01/97, o fim da isenção referente às duas contribuições, para as cooperativas que se dedicam a vendas em comum, referidas no art. 82 da Lei n° 5.764/71. Depois nova alteração sobreveio com o 69 da Lei n° 9.532/97, segundo o qual a partir de 01/01/98 as cooperativas de consumo passaram a sujeitar-se às mesmas regras de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Finalmente, com relação às cooperativas em geral novo tratamento foi determinado para o PIS e a COFINS pela MP n° 1.858-6, de 29/06/2001, atual MP n° 2.158-35, de 24/08/2001, com efeitos a partir de 30/06/99. Em vez da isenção como regra geral passaram a ser excluídas da base de cálculo das duas contribuições valores específicos, discriminados no art. 15 da MP n° 2.158-35/2001.

Assim, considerando que 3º trimestre de 1998 a isenção era a regra geral, reputo correto o procedimento da fiscalização, no que excluiu da base de cálculo do benefício às aquisições feitas a cooperativas.

(...)

Sobre as aquisições de insumos aplicados em produtos não tributados (N/T) pelo IPI, é preciso lembrar que, conquanto o crédito presumido vise à desoneração do produto exportado da contribuição para o PIS e da Cofins, ou, dito de outra forma, o custo tributário que com esse crédito pretende-se recuperar não é o do IPI e, sim, o das referidas contribuições, não se pode olvidar que o incentivo está voltado exclusivamente para empresas produtoras e exportadoras, para, primeiramente, ser compensado com os valores de IPI devido pela pessoa jurídica beneficiária e apenas na impossibilidade da compensação ser ressarcido.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13971.000363/99-03
Recurso nº : 130.145
Acórdão nº : 203-10.446

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 031 maio 1997

2ª CC-MF
Fl.

Infere-se pois que, para postular o benefício, a pessoa jurídica deve estar obrigada à escrituração dos livros fiscais do IPI para, também, poder escriturar o crédito presumido e proceder às compensações na escrita fiscal

Ora, para ser obrigado a essa escrituração, a pessoa jurídica deve ser contribuinte do IPI e, para postular o crédito presumido, deve ser estabelecimento produtor, conforme reza o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996.

De acordo com a legislação do IPI, estabelecimento produtor ou estabelecimento industrial é o que executa operação de industrialização de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento.

Tem-se então que, para o incentivo em comento, devem ser satisfeitos dois requisitos legais relacionados à qualidade do beneficiário, quais sejam, ser produtor e ser exportador. Do primeiro requisito, em virtude do conceito legal que deve ser buscado na legislação do IPI, por força do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363, de 1996, decorre requisito objetivo para fruição do incentivo: do processo produtivo do estabelecimento produtor deve resultar produto tributado.

Destarte, as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados em produto não tributado, por afastar a conceituação de produção da legislação do IPI e, conseqüentemente, desqualificar a pessoa jurídica como produtora, em relação a esse produto, não podem integrar o valor das aquisições para apuração da base de cálculo do crédito presumido, visto restar insatisfeito um dos requisitos legais relativos à qualidade do beneficiário para postulação desse incentivo.

Relativamente às receitas oriundas da simples revenda de mercadoria para o exterior, sem passar por processo de industrialização no estabelecimento da recorrente, cumpre lembrar que a Lei nº 9.363, de 1996, ao tratar da apuração das variáveis que compõem a base de cálculo do crédito presumido, em seu art. 3º, apenas remeteu às normas que regem a contribuição para o PIS e a Cofins, sem impor exclusões da receita de exportação ou permitir deduções da receita operacional bruta. Contudo, em seu art. 6º, esse mesmo diploma legal deferiu ao Ministro de Estado da Fazenda competência para definir a receita de exportação integrante da referida base de cálculo.

Ocorre que a definição dada em ato normativo do Ministro de Estado da Fazenda também não permite concluir que se deva excluir algum valor da receita em questão, conforme se verifica na literalidade do art. 3º, § 15, inc. II, da Portaria MF no. 38, de 27 de fevereiro de 1997, que dispõe, *ipsis litteris*:

§ 15. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

I - receita operacional bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;

II - receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais:

(...)



Processo nº : 13971.000363/99-03
Recurso nº : 130.145
Acórdão nº : 203-10.446

Destarte, a inferência de que a receita de exportação de produtos não submetidos a industrialização pela empresa produtora e exportadora deve ser excluída da receita de exportação para a determinação da base de cálculo do crédito presumido somente pode decorrer do exame da lei à vista de considerações finalísticas aliadas a ponderações de situações fáticas que, se observada apenas a literalidade do texto legal, conduziriam a hipóteses absurdas que, sem dúvida, o benefício fiscal não poderia alcançar, como, por exemplo, o caso de empresa produtora e exportadora que vende no mercado interno a totalidade das mercadorias que industrializa e só exporta mercadorias adquiridas de terceiros.

Dessa forma, entendo que não pode o intérprete prender-se à literalidade do texto, sob pena de desvirtuar o benefício fiscal em foco. Entretanto, tal raciocínio deve prevalecer também na determinação da receita operacional bruta, da qual há de se admitir a exclusão da receita de exportação de mercadorias adquiridas de terceiros e não submetidas a processo de industrialização pela empresa produtora e exportadora.

São essas as razões porque divirjo do Ilustre Relator quanto à composição da base de cálculo do crédito presumido do IPI e que conduzem meu voto pelo provimento parcial ao recurso, para excluir dessa base de cálculo, os valores relativos a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos de pessoas físicas e cooperativas e para que os valores oriundos da mera revenda de mercadoria ao exterior sejam deduzidos também da receita operacional bruta.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2005.


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

