



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13971.000411/2002-30
Recurso nº : 131.362
Acórdão nº : 203-11.466

MF-Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União de 06 / 06 / 03
Rubrica

Recorrente : BUNGE ALIMENTOS S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE CEVAL ALIMENTOS S/A)
Recorrida : DRJ Porto Alegre-RS

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. REVENDA DE MERCADORIAS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO E OPERACIONAL BRUTA. EXCLUSÃO.

Na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, a receita oriunda da mera revenda para o exterior de produtos adquiridos de terceiros ou que não 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.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI o valor pago pela industrialização por encomenda, desde que o executor da encomenda seja contribuinte do PIS e da Cofins e o produto que retorne ao estabelecimento do encomendante seja utilizado como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem para o produto exportado.

ENERGIA ELÉTRICA, LENHA E COMBUSTÍVEIS. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a inclusão de valores relativos a energia elétrica, lenha e combustíveis quando não se incorporarem ao produto final da industrialização ou não forem consumidos em contato direto com o produto no processo de industrialização, por não se enquadrarem no conceito de matéria-prima ou de produto intermediário.

AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS E DE PESSOAS JURÍDICAS NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E DA COFINS. 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.

RESSARCIMENTO. SELIC. INCIDÊNCIA.

Sobre o valor objeto de ressarcimento, incide a taxa Selic a partir da data da protocolização do pedido até o dia da efetiva satisfação da pretensão do contribuinte.

Recurso parcialmente provido.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2^ª CC-MF
Fl.

Processo n^º : 13971.000411/2002-30
Recurso n^º : 131.362
Acórdão n^º : 203-11.466

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **BUNGE ALIMENTOS S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE CEVAL ALIMENTOS S/A)**.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, em negar provimento quanto ao cômputo, no valor das aquisições, de valores relativos a energia elétrica, combustíveis e lenha; II) por maioria de votos, em dar provimento parcial quanto à industrialização por encomenda, para admitir, no valor das aquisições, os valores pagos para industrialização de material de embalagem. Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e Antonio Bezerra Neto que negavam provimento; III) por maioria de votos, em negar provimento quanto às aquisições de pessoas físicas e pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da Cofins. Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda; IV) em dar provimento parcial para admitir a exclusão das receitas de exportações oriundas de mera revenda também da receita operacional bruta. Vencido o Conselheiro Valdemar Ludvig que dava provimento total a este item; e V) por maioria de votos, em dar provimento quanto à atualização monetária (Selic), admitindo-a a partir da data de protocolização do respectivo pedido de ressarcimento. Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis e Antonio Bezerra Neto.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2006.


Antonio Bezerra Neto
Presidente


Silvia de Brito Oliveira
Relatora

Participou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva.
Ausente, justificadamente, o Conselheiro Cesar Piantavigna.
Eaal/



Processo n^o : 13971.000411/2002-30
Recurso n^o : 131.362
Acórdão n^o : 203-11.466

Recorrente : BUNGE ALIMENTOS S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE CEVAL ALIMENTOS S/A)

RELATÓRIO

A pessoa jurídica qualificada nos autos deste processo protocolizou, em 15 de fevereiro de 2002, pedido de ressarcimento do crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no valor de R\$ 23.897.905,20 (vinte e três milhões novecentos e noventa e sete mil novecentos e cinco reais e vinte centavos), instituído pela Medida Provisória n^o 948, de 1995, convertida na Lei n^o 9.363, de 13 de dezembro de 1996, relativo ao terceiro trimestre de 2001.

A peticionária apresentou também pedidos de compensação do crédito peticionado com débitos que relacionou.

Com fundamento no Relatório Fiscal constante das fls. 340 a 369 e posteriormente retificado, às fls. 388 a 390, a Delegacia da Receita Federal em Blumenau deferiu parcialmente o pedido, no valor de R\$ 699.602,42 (seiscentos e noventa e nove mil seiscentos e dois reais e quarenta e dois centavos).

O deferimento parcial decorreu de ajustes nos valores da receita operacional bruta, da receita de exportação (exclusão das vendas de soja em grãos e de mercadorias adquiridas de terceiros) e no valor das aquisições de insumos (exclusão de pagamentos feitos a outros estabelecimentos pela industrialização por encomenda e de valores relativos a combustíveis, lenha e energia elétrica, bem como de insumos adquiridos de pessoas físicas e pessoas jurídicas não contribuintes da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins)), além da dedução do saldo negativo do crédito presumido apurado no 4^o trimestre de 2000.

Ciente do Despacho Decisório de fls. 394 a 395, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre-RS (DRJ/POA) que manteve o indeferimento parcial do pleito, ensejando a interposição do recurso de fls. 491-a 526 a este Segundo Conselho de Contribuintes.

As razões recursais arroladas podem ser assim sintetizadas:

I – a receita de exportação para cálculo do crédito presumido do IPI é composta pela receita de venda para o exterior de qualquer mercadoria nacional, conforme art. 8^o, inc. II, da Instrução Normativa (IN) SRF n^o 23, de 13 de março de 1997, e art. 17, inc. II, da IN SRF n^o 313, de 3 de abril de 2003, inexistindo base legal para exclusão de valores decorrentes da exportação de soja em grão e de mercadoria revendida, sem sofrer industrialização pelo estabelecimento exportador;

II – a soja em grãos exportada passou por processo de beneficiamento, secagem e limpeza, tendo, pois, sofrido industrialização nos termos do Regulamento do IPI;

III – a legislação não exige que o próprio estabelecimento aperfeiçoe o insumo para ser utilizado no produto exportado, sendo pois absurda a glosa de valores pagos a terceiros (industrialização por encomenda) para deduzi-los do custo de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

Processo nº : 13971.000411/2002-30

Recurso nº : 131.362

Acórdão nº : 203-11.466

IV – energia elétrica, combustíveis e lenha são consumidos no processo industrial da recorrente, embora não se incorporem fisicamente ao produto final;

V – a glosa do valor de insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da Cofins ofende a intenção do legislador e do Poder Executivo de desonerar de tributos que incidem em cascata os produtos exportados, por meio do crédito presumido do IPI, e o índice instituído para essa desoneração alcança as duas operações anteriores;

Pelas mesmas razões aduzidas para insurgir-se contra a glosa dos valores relativos a energia elétrica, lenha e combustíveis, a contribuinte refutou a dedução desses valores do estoque final.

A recorrente reportou-se ao Processo nº 13971.000246/2001-35 para contestar o estoque inicial tomado pela fiscalização e a questão da dedução do saldo negativo de crédito presumido acumulado até dezembro de 2000, alegando que seria necessário aguardar a decisão do referido processo.

Por fim, solicitou-se a incidência da taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) sobre o valor a ser ressarcido e, relativamente à receita de exportação, caso não sejam revertidas as glosas efetuadas, ao menos, alternativamente, sejam deduzidos os mesmos valores também da receita operacional bruta.

É o relatório.



Processo nº : 13971.000411/2002-30
Recurso nº : 131.362
Acórdão nº : 203-11.466

VOTO DA CONSELHEIRA RELATORA
SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

Cumpridos os requisitos legais para admissibilidade do recurso, dele tomo conhecimento.

De início, ressalte-se que o Processo nº 13971.000246/2001-35 cuida do crédito presumido do IPI relativo ao 4º trimestre de 2000 e o saldo negativo ali apurado pela fiscalização refletirá, por força do art. 5º, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa (IN) SRF nº 103, de 30 de dezembro de 1997, em todo o período subsequente (2001), tendo em vista que os cálculos são efetuados com base em valores acumulados.

Todavia, não vejo necessidade de aguardar a decisão daquele processo, pois o que se discute aqui, como lá, são glosas e adições na base de cálculo feitas pela fiscalização, das quais pode resultar saldo negativo do crédito presumido, vale dizer, não se discute o saldo negativo em si mesmo.

Destarte, entendo que podem ser aqui analisadas as questões de direito e, após a decisão definitiva do processo em questão, deste e dos demais relativos ao período de 2001, devem ser eles apensados na unidade de origem para que lá sejam efetuados os cálculos em consonância com as decisões, considerando, inclusive os reflexos de eventual alteração do saldo negativo apurado no Processo nº 13971.000246/2001-35 sobre o crédito presumido apurado nos demais processos.

Receita de Exportação

Relativamente à glosa efetuada na receita de exportação de valores concernentes à venda de soja em grãos e à receita de mera revenda para o exterior de produtos adquiridos de terceiros, sem submetê-los a processo de industrialização, 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 : 13971.000411/2002-30
Recurso nº : 131.362
Acórdão nº : 203-11.466

Destarte, a inferência de que a receita de exportação de produtos não tributados, bem como 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.

Ocorre 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 e também de mercadoria não tributada pelo IPI.

Industrialização por encomenda

Inicialmente, registre-se que a recorrente dedica-se à industrialização de farinhas, óleos, gorduras e derivados, resultando nos produtos relacionados às fls. 24 a 28 deste processo, e que as glosas efetuadas não decorrem de impedimento legal à industrialização por encomenda. Todavia há de se verificar se o produto retornado ao encomendante servir-lhe-á como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e se o estabelecimento que industrializou esse produto é contribuinte do PIS e da Cofins.

Os valores glosados do valor total da aquisição de insumos correspondentes à *"remuneração de serviços cobrados na industrialização por encomenda"* são relativos aos Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) 1.13 e 2.13, excluídos os serviços efetuados por filiais da própria recorrente, pois estes foram por ela deduzidos espontaneamente.

Entendo que esses dois itens devem ser tratados separadamente, pois, de acordo com o Relatório Fiscal, referidos códigos tratam da industrialização de latas e de soja, sendo que, no primeiro caso, a recorrente fornece folhas de aço a terceiros que as cortam, montam e efetuam litografia para devolver ao encomendante latas que são destinadas à embalagem de produtos que industrializa. Já na industrialização da soja, a recorrente fornece soja em grãos e recebe de volta farelo e óleo de soja.

Nas notas fiscais emitidas pelo estabelecimento que industrializa não há especificação de materiais consumidos e a cobrança é feita por todo o processo de industrialização.

A separação dos itens faz-se necessária porque, no caso das latas, não se trata de industrialização de produto a ser exportado, mas de produto que ingressa no estabelecimento do produtor-exportador para servir de embalagem aos seus produtos. Assim, creio que o fato de ter sido industrializada por encomenda não possui o condão de descaracterizar o produto em tela como material de embalagem e o valor pago pelo encomendante estaria compreendido no valor de aquisições a que se refere o art. 1º da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996.

No caso da industrialização da soja, os produtos recebidos pela encomendante são produtos que constam da relação de produtos que industrializa fornecida pela recorrente (fls. 24 a 28) e que podem ser exportados sem nenhum outro processo de industrialização, ficando, pois.



Processo nº : 13971.000411/2002-30
Recurso nº : 131.362
Acórdão nº : 203-11.466

descaracterizado o ingresso desses produtos no estabelecimento da recorrente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Em face disso, entendo que deve ser mantida a glosa relativa à industrialização da soja e adicionados ao valor das aquisições os valores relativos à industrialização das latas que foram destinadas a material de embalagem.

Energia elétrica, combustíveis e lenha

Sinteticamente, foram excluídos do valor de aquisições os valores relativos a energia elétrica e combustíveis e, a contestação dessas glosas, a recorrente limitou-se a alegar que esses itens são consumidos no seu processo industrial, embora não se incorporem fisicamente ao produto final, sem, contudo, descrever o seu processo produtivo ou apresentar laudos técnicos que conduzam à conclusão de que, no seu processo industrial, energia elétrica e combustíveis constituem matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, nos termos da legislação do IPI, conforme determina o art. 3º da Lei nº 9.363, de 1996.

Sobre essa matéria, adoto entendimento esposado no voto condutor do Acórdão nº 201-77.932, relativo ao recurso nº 124.692, de relatoria da Conselheira Adriana Gomes Rego Galvão, cujo trecho transcrevo:

Quanto à pretensão inclusão da energia elétrica e combustíveis no cômputo das aquisições de matérias-primas ou produtos intermediários, cumpre destacar que o art. 147 do RPI/98 (art. 82 do RPI/82), ao dispor que se inclui no conceito de matéria-prima e produtos intermediários aqueles que, embora não se integrando ao produto novo, sejam consumidos no processo produtivo, salvo se tratar de ativo permanente, na verdade, está admitindo como tal apenas aqueles produtos que ou se integram ao novo, ou são consumidos no processo produtivo, o que não significa dizer que basta não ser ativo permanente, por exemplo, para poder ser incluído nesta concepção, porque, de pronto, já se deve excluir aqueles que não se integram e nem são consumidos na operação de industrialização.

Além disso, este artigo corresponde ao art. 66 do RPI/79, que, por sua vez, foi interpretado pelo Parecer Normativo CST nº 65/79, segundo o qual:

"(...) geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, 'stricto-sensu', e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente."

Portanto, adotando o entendimento do referido parecer, que, aliás, é pacífico na jurisprudência deste Colegiado, não vislumbro que a energia elétrica ou o combustível utilizado para acionamento de motores elétricos que, por sua vez, movimentam as máquinas e equipamentos usados no processo produtivo possam ser considerados matéria-prima ou produtos intermediários porque não exercem qualquer ação direta sobre o produto final, produtos derivados do processamento de frutas cítricas.



Processo nº : 13971.000411/2002-30
Recurso nº : 131.362
Acórdão nº : 203-11.466

Aquisição de insumos de pessoas físicas e de pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da Cofins

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 depreende-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 nº 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 tais contribuições não repercutem, do ponto de vista jurídico, em operações realizadas com pessoas físicas e com pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da Cofins.

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



Processo nº : 13971.000411/2002-30
Recurso nº : 131.362
Acórdão nº : 203-11.466

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 '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.*



Processo nº : 13971.000411/2002-30
Recurso nº : 131.362
Acórdão nº : 203-11.466

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 adquire 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.*

(...)

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 199.*

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 nº 7, de 7 de setembro de 1970, 8.



Processo nº : 13971.000411/2002-30
Recurso nº : 131.362
Acórdão nº : 203-11.466

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.

(...)

(Grifou-se)

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 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 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.



Processo nº : 13971.000411/2002-30
Recurso nº : 131.362
Acórdão nº : 203-11.466

*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."*¹

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."*²

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

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

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

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

No caso do crédito presumido não se deve confundir eventual incidência econômica do PIS e da COFINS sobre os insumos adquiridos, com incidência jurídica, esta a única que importa para saber se o ressarcimento deve acontecer ou não. Observa-se que no incentivo em tela o crédito é presumido porque o seu valor é estimado a partir do percentual de 5,37%, aplicado sobre a base de cálculo definida. A presunção não diz

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

² Alfredo Augusto Becker, in *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Lejus, 1998, p. 83/84.



Processo n^o : 13971.000411/2002-30
Recurso n^o : 131.362
Acórdão n^o : 203-11.466

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^o 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^o 5.764/71. Depois nova alteração sobreveio com o 69 da Lei n^o 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^o 1.858-6, de 29/06/2001, atual MP n^o 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^o 2.158-35/2001.

Assim, considerando que 3^o 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.

(...)

De se lembrar, entretanto, que, após a Medida Provisória (MP) n^o 1.858-6, de 29 de junho de 1999 e sua reedição de n^o 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, e reedições sucessivas até a atual MP n^o 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as cooperativas perderam a isenção da Cofins e do PIS e passaram a ser tributadas pelo PIS Faturamento e pela Cofins. Portanto as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem de cooperativas posteriores a 1999 podem integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Estoques inicial e final

A arguição relativa à incorreção do estoque inicial é argumento fático, que não merece acolhida porque não está acompanhado da prova necessária a tais argumentos.

Quanto ao estoque final, nenhuma alteração deve ser feita no valor adotado pela fiscalização, visto que não prospera a tentativa de inclusão de energia elétrica e combustíveis no valor de aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Taxa Selic

A negativa de aplicação da taxa Selic, nos ressarcimentos de crédito do IPI, por parte dos julgadores administrativos tem sido fundamentada em duas linhas de argumentação: uma, com o entendimento de que seria indevida a correção monetária, por ausência de expressa previsão legal, e a outra considera cabível a correção monetária até 31 de dezembro de 1995, por analogia com o disposto no art. 66, 3^o, da Lei n^o 8.383, de 30 de dezembro de 1991, não



Processo nº : 13971.000411/2002-30
Recurso nº : 131.362
Acórdão nº : 203-11.466

admitindo contudo a correção a partir de 1º de janeiro de 1996, com base na taxa Selic, por ter ela natureza de juros e alcançar patamares muito superiores à inflação efetivamente ocorrida.

Não comungo nenhum desses entendimentos, pois, sendo a correção monetária mero resgate do valor real da moeda, é perfeitamente cabível a analogia com o instituto da restituição para dispensar ao ressarcimento o mesmo tratamento, como o faz a segunda linha de argumentação acima referida, à qual não me alio porque, no meu entender, a extinção da correção monetária a partir de 1º de janeiro de 1996 não afasta, por si só, a possibilidade de incidência da taxa Selic nos valores de ressarcimentos. Entendo que, se sobre os indébitos tributários incidem juros moratórios, também nos ressarcimentos, analogamente à correção monetária, esses juros são cabíveis.

Registre-se, entretanto, que os indébitos e os ressarcimentos se diferenciam no aspecto temporal da incidência da mora, visto que o indébito caracteriza-se como tal desde o seu pagamento, podendo ser devolvido desde então. Já os créditos de IPI devem antes ser compensados com débitos desse imposto na escrita fiscal e somente se tornam passíveis de ressarcimento em espécie quando não houver possibilidade de se proceder a essa compensação, cabendo então a formalização do pedido de ressarcimento pelo contribuinte que fará as provas necessárias ao Fisco.

Destarte, pode-se afirmar que a obrigação de ressarcir em espécie nasce para o Fisco apenas a partir desse pedido, portanto, somente a partir da data da protocolização, pode-se falar em ocorrência de demora do Fisco em ressarcir o contribuinte, havendo, pois, a possibilidade de fluência de juros moratórios.

Ademais, o simples fato de a taxa de juros - eleita por lei para a administração tributária ser compensada pela demora no pagamento dos seus créditos e também para compensar o contribuinte pela demora na devolução do indevido - alcançar patamares superiores ao da inflação não pode servir à negativa de compensar o contribuinte pela demora do Fisco no ressarcimento.

Por todo o exposto, voto por **dar provimento parcial** ao recurso para incluir no valor das aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem o valor referente à industrialização de latas destinadas a material de embalagem e o valor das aquisições feitas a cooperativas após setembro de 1999 e para deduzir, também da receita operacional bruta, os valores relativos às vendas para o exterior de soja em grão e de mercadoria revendida sem sofrer industrialização, bem como para determinar a incidência da taxa Selic sobre os ressarcimentos, a partir da data da protocolização do pedido.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2006.


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA