



Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 12 / 03 / 03  
Rubrica

Recorrente : CEVAL ALIMENTOS S/A (ATUAL BUNGE ALIMENTOS S/A)  
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

**NORMAS PROCESSUAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.** Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade da decisão recorrida, quando nesta são apreciadas todas as alegações contidas na peça impugnatória. **Preliminar rejeitada.**

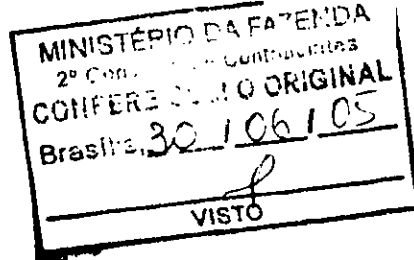
**PRECLUSÃO.** Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância *a quo*, exceto quando deva ser reconhecida de ofício.

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO COMO RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS NAS EXPORTAÇÕES. LEI Nº 9.363/96. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. PRODUTOS CLASSIFICADOS COMO NÃO-TRIBUTADOS NA TIPI. EXCLUSÃO.** Os produtos classificados como não-tributados (NT) na TIPI não dão direito ao crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96, devendo ser excluídos no cálculo do incentivo.

**AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E COFINS. PESSOAS FÍSICAS, COOPERATIVAS E ÓRGÃOS PÚBLICOS. EXCLUSÃO.** Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas, ou de pessoas jurídicas não contribuintes de PIS e COFINS, como órgãos públicos e cooperativas, não dão direito ao crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 como ressarcimento dessas duas contribuições, devendo seus valores ser excluídos da base de cálculo do incentivo.

**PRODUTOS NÃO CLASSIFICADOS COMO INSUMOS PELO PN CST Nº 65/79. COMBUSTÍVEIS, LENHA E ENERGIA ELÉTRICA. EXCLUSÃO.** Incluem-se entre os insumos para fins de crédito do IPI os produtos não compreendidos entre os bens do ativo permanente que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. Produtos outros, não classificados como insumos segundo o Parecer Normativo CST nº 65/79, incluindo combustíveis, lenha e energia elétrica utilizada como força motriz no processo produtivo, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
2º Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 30/06/03  
VISTO



Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

cálculo do crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363/96, devendo os valores correspondentes ser excluídos no cálculo do benefício.

**PRODUTOS SEM IDENTIFICAÇÃO. EXCLUSÃO.** Os valores das aquisições de produto cuja identificação não é possível, face à ausência de informação do código completo na Tabela de Incidência do IPI, não podem ser incluídos no cálculo do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96.

**DESPESAS COM FRETES. EXCLUSÃO.** Os valores das despesas com fretes não destacadas nas notas fiscais de aquisição não se incluem na base de cálculo do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96.

**PRODUTO HEXANO. INCLUSÃO.** Devem integrar a base de cálculo a que se refere o art. 2º da Lei n.º 9.363/96 os valores referentes ao custo de produto hexano consumido durante a produção e indispensável à mesma.

**LIVRO DE APURAÇÃO DO ICMS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA. MEIOS LEGÍTIMOS PARA APURAÇÃO DAS RECEITAS.** O Livro de Apuração do ICMS, bem como o Livro de Apuração do IPI, é meio legítimo para apuração das receitas, quando verificada a regular escrituração. Se constatados erros de cálculo na apuração das receitas, a par dos referidos Livros e das notas fiscais de saída nele escrituradas, cabe a correção de ofício, nos termos do art. 32 do Decreto nº 70.235/72.

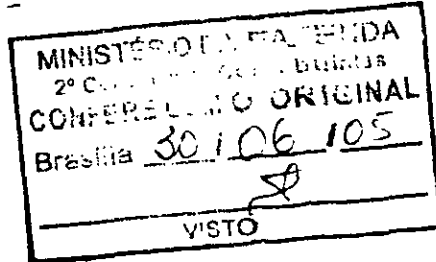
**Recurso provido em parte.**

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

**ACORDAM** os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito: **I) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, por preclusão, quanto à atualização dos créditos pela taxa Selic.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva; **II) em relação à base de cálculo do crédito presumido: 1) pelo voto de qualidade, em negar provimento quanto à inclusão dos valores referentes à aquisição de produtos não tributados junto a pessoas físicas, cooperativas e Órgãos Públicos e às despesas com energia elétrica lenha e combustíveis.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva; **2) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para admitir a inclusão dos valores referentes ao custo do hexano.** Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis (Relator), Maria Cristina Roza da Costa e Luciana Pato Peçanha Martins. Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

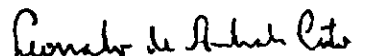


2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

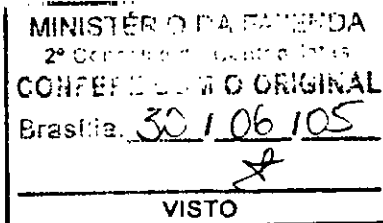
López para redigir o voto vencedor; e, III) em relação às demais matérias, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para retificar os valores das receitas conforme os livros de apuração do ICMS e as notas fiscais nele escrituradas.

Sala das Sessões, em 14 de setembro de 2004.

  
Leonardo de Andrade Couto  
Presidente

  
Maria Teresa Martínez López  
Relatora-Designada

Eaal/mdc



Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

Recorrente : CEVAL ALIMENTOS S/A (ATUAL BUNGE ALIMENTOS S/A)

## RELATÓRIO

Trata-se do Pedido de Ressarcimento do crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, relativo ao ano-calendário de 1995, inicialmente formulado por meio do requerimento de fl. 01, protocolizado em 06/08/1996, que depois foi substituído pelo de fl. 14, protocolizado em 04/09/1996, como informado à fl. 75.

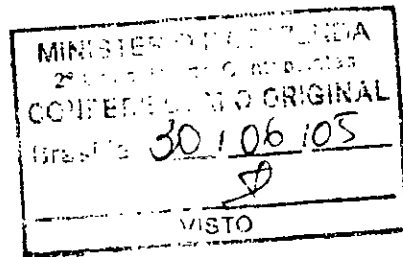
No pedido de fl. 14 foi solicitado o ressarcimento de R\$ 18.382.307,37, demonstrado à fl. 16, cujos dados constam da Ficha 03 da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIRPJ), exercício 1996, ano-calendário 1995, com cópia à fl. 17. Após as diligências realizadas foi deferido o valor de R\$ 733.685,89, conforme a Informação Fiscal de fls. 149/150, o demonstrativo de fl. 137 e o Despacho Decisório de fls. 151/152.

Antes de ingressar com o Pedido de Ressarcimento a empresa, cuja denominação social atual é Bunge Alimentos S/A, formulou consulta sobre a matéria (fls. 162/167), objeto do Processo nº 13971.000190/96-36, respondida nos termos da Decisão DISIT 9º RF nº 055, de 04/04/96 (fls. 140/145). Segundo essa Decisão tem-se o seguinte: o crédito presumido instituído pela MP nº 948, de 23/03/95, disciplinado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/1995, e Instrução Normativa (IN) SRF nº 21, de 12/04/1995, tem como beneficiário o produtor-exportador, independentemente das operações de produção e exportação serem realizadas por estabelecimentos distintos; para o seu cálculo devem ser tomados os valores dos insumos constantes das notas fiscais de aquisição, sem inclusão de outros valores, como aqueles pagos a terceiros para aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens; para a apuração do crédito presumido relativo ao ano de 1995 serão utilizados os dados do balanço encerrado em 31/12/1995, compreendendo todo o exercício. Da referida Decisão coube recurso de ofício, como informado à fl. 145.

Em seguida à Decisão mencionada sobreveio o Parecer MF/SRF/COSIT/DIPIT nº 139, de 22/04/96 (fls. 146/148), interpretando que somente podem ser incluídas no cálculo do benefício as exportações diretas de cada estabelecimento produtor, sendo vedada a transferência de créditos de um estabelecimento para outro (itens 4.3, 4.4 e 4.8). Por outro lado, a Portaria nº 1, de 15/01/96, do Coordenador-Geral do Sistema de Fiscalização e do Coordenador-Geral de Tecnologia e de Sistemas de Informação, estabelece que a apuração do crédito presumido de IPI, no ano de 1995, compreende somente o período de abril a dezembro daquele ano, e não todo o exercício.

Consoante a Informação Fiscal de fls. 149/150 e a planilha de fl. 137, para o reconhecimento do direito creditório no valor de R\$ 733.685,89 foi considerado apenas o estabelecimento matriz e o período de abril a dezembro de 1995.

Contra a decisão que reconheceu parcialmente o pedido a requerente ingressou, tempestivamente, com a manifestação de inconformidade de fls. 155/161 (que chamou de "recurso"), alegando que possui direito de apurar o crédito presumido de forma centralizada, considerando a empresa como um todo, e não cada estabelecimento como unidades autônomas.



Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

A seu favor invoca o resultado da Consulta, nos termos da Decisão DISIT 9º RF nº 055, de 04/04/96, bem como a MP nº 948/95 e a Portaria MF nº 129/95, entendendo que a IN SRF nº 21/95, ao introduzir a expressão "estabelecimento produtor exportador", em vez de "produtor exportador", restringe de forma ilegal o ressarcimento em tela.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), tendo a em vista o art. 2º, § 2º, da Lei nº 9.363, de 13/12/96 (conversão, com alterações, da MP nº 948/95 e suas reedições) e a IN SRF nº 23, de 13/03/97, arts. 4º e 18, §§ 2º e 3º, que permitem a apuração do benefício de forma centralizada, na matriz, ou então descentralizadamente, por estabelecimento produtor-exportador, determinou diligência à Seção de Arrecadação da Delegacia da Receita Federal em Joinville-SC, visando as modificações pertinentes (fls. 173/174).

A Delegacia da Receita Federal em Florianópolis, entendendo que a apuração centralizada não se aplica ao ano de 1995, mas somente a partir de 1996, devolveu o processo à DRJ para análise, sem cumprir a diligência (fl. 174). Esta proferiu então a decisão de fls. 175/179, mantendo o deferimento parcial, nos termos do Despacho Decisório de fls. 151/152.

A DRJ entendeu, ao final, que a apuração centralizada do benefício, nos termos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 9.363/96 e IN SRF nº 23/97, não retroage ao período de 01/04/95 a 31/12/95 (fl. 178).

No Recurso Voluntário de fls. 182/191, tempestivo (fls. 181, verso, e 182), a recorrente alega, inicialmente, a nulidade da decisão de primeira instância, porque "passou ao largo de uma análise detida das razões de irresignação" e não apreciou a consulta formulada anteriormente (fl. 183).

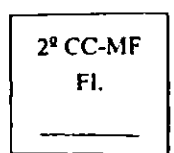
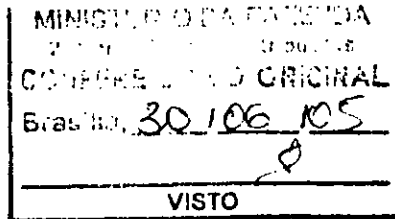
Em seguida argúi que a MP nº 948/95 e suas reedições já consagravam o seu direito, por não tratar de "estabelecimentos", mas de "empresa, tanto que quando prevê a apuração anual refere-se a 'balanço', procedimento que os estabelecimentos não fazem." (fl. 185). Aduz que a Lei nº 9.363/96 veio confirmar tal interpretação, afastando as dúvidas. Também reporta-se à consulta formulada, repisando o seu conteúdo.

Ao final requer, preliminarmente, a nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa. No mérito pede seja julgado totalmente procedente o pedido de ressarcimento e introduz pedido não constante da manifestação de inconformidade, relativo ao acréscimo de juros SELIC, mencionando a IN SRF nº 22/96.

Ao Recurso foram anexados os documentos de fls. 192/206, com valores do crédito presumido apurado em diversos estabelecimentos da empresa.

Esta Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em abril de 1998, determinou uma primeira diligência, visando o oferecimento das contra-razões por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional (ver fls. 210/222). Aquele órgão sustentou que a decisão de primeira instância deve ser mantida (fl. 222).

Depois, em julho de 1999, o julgamento foi novamente convertido em diligência (fls. 226/233), desta feita para serem verificados os valores do crédito presumido nas filiais, levando-se em conta as planilhas de fls. 192/206. Nos termos do voto do relator, face às alterações na legislação que rege a matéria considerou-se que a diligência inicial, determinada pela DRJ conforme o despacho de fl. 173, deveria ter sido cumprida (ver fl. 232).



Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

A segunda diligência, levando em conta os 142 (cento e quarenta e dois) estabelecimentos da empresa, concluiu que o valor do crédito presumido a ser reconhecido é igual a R\$ 2.449.034,36.

O relatório desta segunda diligência (fls. 387/399), datado de 23/05/2000, informa que foi feita a apuração descentralizada e simultânea de todas as unidades industriais que exportaram produtos fabricados, no período de abril a dezembro de 1995 (fl. 388). Foram identificadas as quatorze unidades (a matriz e treze filiais) que preenchem a condição de produtor e exportador, conforme o Anexo I, fls. 400/403, estando elas relacionadas no Anexo II, fl. 404.

Nas quatorze filiais exportadoras selecionadas, do total das exportações de fabricação própria informadas no Anexo I, fls. 400/403, foram excluídas as de produtos não tributados (NT), além das devoluções de vendas respectivas (ver fl. 389, itens 3.1 a 3.3), tudo conforme o Anexo IV, fl. 409. No valor da receita bruta operacional foram incluídos os valores dos serviços executados para terceiros e excluídas as vendas canceladas e as devoluções de mercadorias vendidas (ver fl. 389, itens 4.1 a 4.4 e fl. 410, Anexo V).

Na apuração das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens com direito ao benefício foram computadas as aquisições totais no mercado interno, com exclusão das respectivas devoluções, das transferências para outras filiais (ver Anexo XI, fl. 516) e das mercadorias adquiridas de pessoas físicas (conforme Anexo VI, fls. 411/447) e pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da COFINS (cooperativas de produtores, cf. Anexo VII, fls. 448/453, e órgãos públicos, cf. Anexo VIII, fl. 454). Foram também excluídas as mercadorias não adquiridas para industrialização, ou não alcançadas pelo conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, na forma do Parecer Normativo CST nº 65/79 (Anexo X, fls. 492/515).

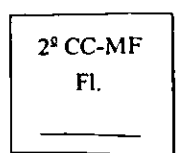
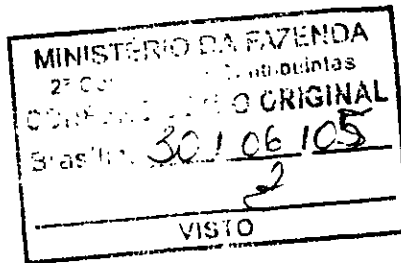
Na apuração dos insumos também foram excluídos valores constantes de notas fiscais com classificação fiscal sem correspondência na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), conforme o Anexo IX, fls. 456/491.

O Anexo XI, à fl. 516, contém o resumo do cálculo dos insumos com direito ao crédito, enquanto o Anexo XII, fl. 517, consolida toda apuração, chegando ao valor do benefício, igual R\$ 2.449.034,35.

Tempestivamente (fls. 518 e 519) a recorrente manifestou-se acerca da segunda diligência, alegando basicamente o seguinte (fls. 520/530):

- só foram consideradas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos pelos estabelecimentos exportadores, em vez das aquisições de todos os estabelecimentos, como determina o art. 2º da Lei nº 9.363/96;

- são indevidas as exclusões dos insumos adquiridos de pessoas físicas, cooperativas (de produtores ou de consumo, sublinhando a recorrente que a isenção do PIS e COFINS é restrita aos atos cooperados) e órgãos públicos (no caso, milho adquirido da CONAB, que por sua vez adquiriu de outra pessoa, esta podendo ser contribuinte ou não das duas Contribuições);



Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

- no cômputo dos insumos não foram consideradas as entradas por transferências de outros estabelecimentos da empresa, na forma do art. 5º da IN SRF nº 23/97, tendo sido consideradas somente as saídas, como exclusões;

- no Anexo X, relativo às exclusões dos insumos, das mercadorias não adquiridas para industrialização ou não alcançadas pelo conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens na forma do Parecer Normativo CST nº 65/79, os produtos não teriam sido identificados com toda a classificação fiscal, mas somente pelo capítulo da TIPI, caracterizando cerceamento de defesa. De todo modo a recorrente relaciona os produtos que atendem ao disposto no referido Parecer Normativo, informando a finalidade dos mesmos (anexo às fls. 536/538);

- no Anexo IX, relativo às exclusões dos valores constantes de Notas Fiscais com classificação fiscal sem correspondência na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), não foram informadas as referidas NF, sendo que a incompletude na classificação fiscal deveu-se à alteração na TIPI (cujos códigos foram reduzidos de 10 para 8 algarismos em 1996). Para provar que as exclusões foram indevidas a recorrente anexa uma relação demonstrando a classificação correta (anexo às fls. 533/534);

- no Anexo XI, quando da exclusão das devoluções de mercadorias adquiridas, não houve a preocupação de saber se tais devoluções correspondem a compras computadas na base de cálculo do incentivo;

- a exclusão das receitas de exportação relativas a produtos NT (não tributados pelo IPI) não tem amparo legal; e

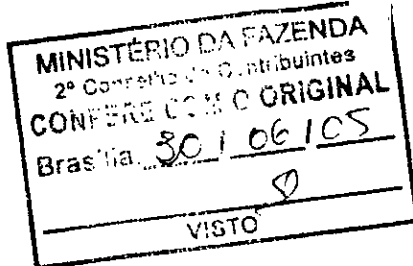
- foram desprezados os valores das exportações realizadas por estabelecimento que não o fabricante (CFOP 7.12), tendo a fiscalização considerado somente os valores das exportações realizadas pelos estabelecimentos que as fabricaram (exportações de fabricação própria, CFOP 7.11).

Ao final da contestação à segunda diligência a recorrente requer sejam refeitos os cálculos, com inclusão, nos insumos, das transferências recebidas, aquisições de pessoas físicas, cooperativas e órgãos públicos, e ainda glosas indevidas relativas aos produtos com códigos TIPI incompletos (anexo IX, fls. 533/534) e aos produtos que não se enquadrariam como insumos (anexo X, fls. 536/538). Refazendo os cálculos, com inclusão das receitas de exportação dos produtos NT, desta feita de forma descentralizada, chega ao um valor do crédito presumido igual a R\$ 26.287.609,97, conforme demonstrado às fls. 531/532.

Uma terceira e última diligência foi determinada em setembro de 2000 (fls. 614/621), para ser considerado o seguinte:

- apuração do total de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens de todos os estabelecimentos da empresa, incluindo os não exportadores, e sem exclusão das aquisições feitas a pessoas físicas, cooperativas e órgãos públicos;

- inclusão dos valores de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, constantes de notas fiscais que contenham a classificação fiscal incompleta (anexo IX da diligência anterior), quando o código, ainda que parcial, permitir a classificação como insumo; e



Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

- o valor da receita de exportação total da empresa, englobando todos os estabelecimentos, **excluídos apenas os produtos não tributados (NT)** e os que não tenham sido objeto de industrialização por qualquer dos estabelecimentos da empresa ou por terceiros por encomenda (simples revenda de mercadorias no estado em que foram adquiridas).

Realizada a terceira e última diligência, o seu relatório, às fls. 647/654, informa o seguinte:

- as exportações foram apuradas considerando-se os produtos de fabricação própria e os fabricados por terceiros, com exclusão dos produtos não tributados (NT), tudo conforme os anexos I a VI, fls. 655/665;

- o valor da receita operacional foi recalculado, por incorreções no levantamento da diligência anterior;

- as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem foram separadas em quatro grupos, correspondentes, respectivamente, aos seguintes anexos (fls. 672/707): anexo X) aquisições de pessoas físicas; anexo XI) de cooperativas; XII) de órgãos públicos e associações; e XIII) aquisições das demais pessoas jurídicas; e

- em cada um desses quatro grupos, as aquisições foram totalizadas na planilha 1 e segregadas da seguinte forma: planilha 2) produtos que não constam na TIPI, tidos como sem direito ao crédito; planilha 3) produtos que não se enquadram como insumos, na forma do PN CST nº 65/79, dentre eles óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (posição TIPI 2710.00.49) e lenha em qualquer estado (posição TIPI 4401.10.00).

Cientificada do resultado da terceira diligência em 18/06/2003 (fl. 708), após o decurso do prazo de trinta dias, dado pela repartição para manifestação, a recorrente se pronunciou duas vezes: inicialmente em 21/07/2003 (fls. 711/726), e depois em 01/08/2003 (fls. 747/754).

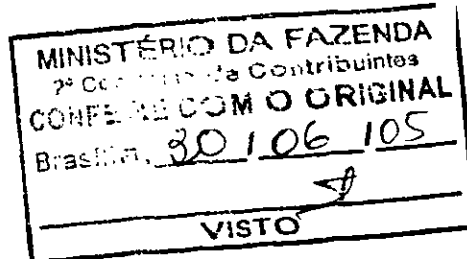
Na primeira alega basicamente o seguinte:

- que a diligência não cumpriu os seus objetivos, especialmente por ter partido de premissas não ressalvadas pelo Conselho de Contribuintes, como o Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002 e o PN CST nº 65/79;

- foram desprezados os arquivos magnéticos fornecidos em atendimento à diligência nº 03.024.01, tendo sido utilizados os antigos;

- não cabe excluir as exportações dos produtos não tributados (NT), posto que o objetivo do benefício é o ressarcimento do PIS e da COFINS e não há qualquer dispositivo legal determinando tal exclusão. A seu favor cita diversos acórdãos deste Conselho de Contribuintes. Menciona também Nota produzida pela Secretaria da Receita Federal – segundo a qual “os estabelecimentos que não tiverem débito de IPI só poderão utilizar-se do crédito presumido via ressarcimento em espécie” – e a Exposição de Motivos nº 120, de 23/03/1995, do Ministro da Fazenda, confirmada pela Mensagem nº 175, do Presidente da República, relativas à Medida Provisória nº 948/95;

- houve equívoco nos valores das exportações dos estabelecimentos, além da exclusão indevida dos produtos NT;



**Processo nº** : 13971.000590/96-14  
**Recurso nº** : 103.913  
**Acórdão nº** : 203-09.742

- há diferença no total da Receita Operacional Bruta e na Receita Líquida de Exportação, demonstradas às fls. 729/730;

- as aquisições com classificações não constantes da TIPI, bem assim as não enquadradas no PN CST nº 65/79, não devem ser excluídas, haja vista as informações fornecidas por ocasião da diligência anterior; e

- os produtos utilizados como combustíveis são totalmente integrantes do processo produtivo, o hexano é empregado na industrialização do óleo (separação do óleo da soja esmagada) e a lenha é utilizada na caldeira, no processo de extração do óleo de soja.

À primeira manifestação contestando a terceira diligência anexa os documentos de fls. 729/746;

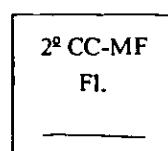
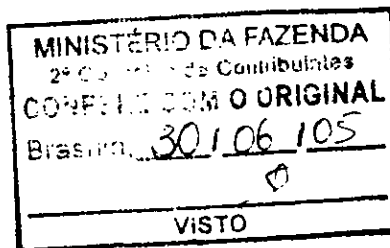
Na segunda, manifesta-se em prol da inclusão, nos insumos, dos valores relativos a energia elétrica e serviços de frete. Em defesa da sua tese menciona o art. 82, I, do RIPI/82, segundo o qual incluem-se entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, e reporta-se à jurisprudência administrativa e judicial acerca do tema.

Às fls. 627 e 629 constam Pedidos de Compensação (o de fl. 625 foi substituído pelo de fl. 629, onde consta referência ao Processo nº 13971.0000879/2001-43), por meio dos quais pretende aproveitar os créditos provenientes do ressarcimento em tela para liquidação de débitos do PIS, COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro.

Após a representação de fl. 630 os débitos discriminados no Pedido de fl. 629 foram transferidos para o Processo nº 13971.000993/2002-54, tendo a cobrança sido sustada por força da Apelação em Mandado Segurança nº 2002.72.05.001943-3/SC, a qual o Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu provimento, nos termos do acórdão de fls. 32/34 daquele processo. A referida ação mandamental diz respeito a duas cobranças, mencionadas no despacho da liminar deferida, com cópia às fls. 12 e 13 do Processo nº 13971.000993/2002-54. Ao lado deste segundo processo é citado um outro, sob nº 13971.000996/2002-98.

Para ser juntado por apensação a este processo ora relatado, aquele de nº 13971.000993/2002-54 veio a este Conselho de Contribuintes (ver fl. 36 daquele).

É o relatório.



Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

VOTO DO RELATOR EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS  
VENCIDO QUANTO À INCLUSÃO DO HEXANO

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende às demais condições do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele tomo conhecimento.

**PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA: REJEIÇÃO**

Inicialmente trato da preliminar de nulidade da decisão recorrida, que supostamente não teria feito “uma análise detida das razões de irresignação” (fl. 183).

A primeira instância tratou, sim, de todos os argumentos da impugnação, incluindo a matéria objeto da consulta formulada anteriormente pela empresa, cuja resposta foi no sentido de que o crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS e COFINS incidentes na exportação tem como beneficiário o produtor-exportador, independentemente das operações de produção e exportação serem realizadas por estabelecimentos distintos positiva. Abordando especificamente esse tópico, após transcrever na decisão recorrida o art. 18, § 2º, da IN SRF nº 23/97, o julgador de piso interpretou que a apuração centralizada “não retroage ao crédito apurado no período 1/4/95 a 31/12/95.” (fl. 178).

Por isto rejeito a preliminar.

**JUROS SELIC: MATÉRIA PRECLUSA**

No tocante ao pedido de juros, é matéria preclusa, por não constar da manifestação de inconformidade. Não tendo sido abordado no primeiro grau do processo administrativo, não pode ser conhecida nesta etapa recursal.

Na lição de Chiovenda, repetida por Luiz Guilherme Marioni e Sérgio Cruz Arenhart, tem-se que:<sup>1</sup>

*... a preclusão consiste na perda, ou na extinção ou na consumação de uma faculdade processual. Isso pode ocorrer pelo fato:*

*i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;*

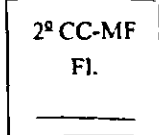
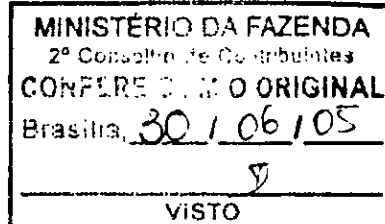
*ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;*

*iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade*

A cada uma das situações acima corresponde, respectivamente, os três tipos de preclusão: a temporal, a lógica e a consumativa.

No caso em tela ocorreu a preclusão temporal, consistente na perda da oportunidade que a recorrente teve para tratar do pedido de juros, na manifestação de

<sup>1</sup> MARIONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz Arenhart. *Manual do Processo do Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 665, *apud* CHIOVENDA, Giuseppe. “Cosa giudicata e preclusione”, in *Saggi di diritto processuale civile*. Milano: Giuffrè, 1993, vol. 3, p. 233.



Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

inconformidade. Ultrapassada aquela etapa, extingue-se o direito de levantá-la agora, nesta fase recursal.

### **PERÍODO DE APURAÇÃO NO ANO DE 1995 E FORMA DE APURAÇÃO: QUESTÃO SUPERADA**

Após a realização da segunda diligência determinada por esta Terceira Câmara, e tendo em vista a MP nº 948, 23/03/1995, depois de reedições convertida na Lei nº 9.363/96, restaram superadas duas questões: a apuração levando em conta todos os estabelecimentos da empresa, e o período de apuração – que no ano de 1995 é de abril a dezembro.

Quanto à apuração descentralizada, não mais é contestada pela recorrente, que embora no início tenha solicitado a centralização, após a realização da segunda diligência passou a efetuar os cálculos de forma descentralizada (ver fl. 525, penúltimo parágrafo).

Nos termos da IN SRF nº 23/97, arts. 4º e 18, também no ano de 1995 a centralização já estava autorizada, à opção do contribuinte. De todo modo, o resultado do benefício deve ser o mesmo, tanto na apuração centralizada, quanto na descentralizada. Se na primeira as transferências entre os estabelecimentos podem ser desprezadas, na apuração descentralizada o somatório das entradas em cada estabelecimento, diminuído das saídas, há de resultar em valores que não alteram o resultado final e total do benefício, desde que os cálculos sejam realizados corretamente.

Como a partir da segunda diligência os cálculos foram realizados de forma descentralizada, mas simultaneamente em todos os estabelecimentos, cabe preservar essa forma de apuração, que, além do mais, não está mais sendo contestada.

### **QUESTÕES A DECIDIR APÓS AS DILIGÊNCIAS E CONTESTAÇÕES**

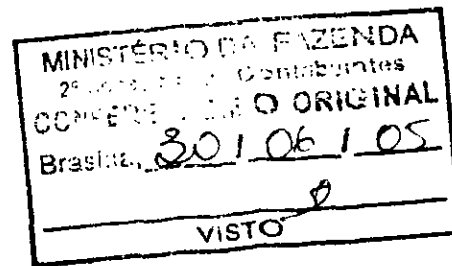
A par das diligências realizadas, decido conhecer das duas contestações à última, apesar de terem sido protocolizadas pela recorrente após o prazo de trinta dias determinado pela repartição de origem, para o seu pronunciamento.

É que tal prazo é impróprio, pelo que descabe sanção quando do seu descumprimento. Não estando previsto em lei - nem o interregno de tempo nem a sanção -, o seu descumprimento não importa em desprezar as manifestações. Além do mais, face aos princípios da informalidade moderada e, especialmente, da verdade material, cabe tomar conhecimento das contestações.

Quanto ao fato de não terem sido utilizados os arquivos novos fornecidos pela recorrente, em atendimento à intimação nº 03.024.01, o Auditor Fiscal justifica. Referidos arquivos foram desprezados porque não atendiam ao solicitado na intimação, conforme relatado às fls. 648/649. Foi solicitada relação dos fornecedores de 1995, com as pessoas jurídicas que não são cooperativas nem órgãos públicos nem empresas públicas (ver fl. 636), mas a empresa entregou relação contendo cooperativas, inclusive.

Como o resultado da última diligência já contempla todos os estabelecimentos, as questões a serem enfrentadas, levando-se em conta todos os levantamentos feitos e as contestações, são relativas às seguintes matérias:

- 1) Exclusão ou inclusão das receitas de exportação dos produtos NT, no cálculo do incentivo;



Processo n° : 13971.000590/96-14  
Recurso n° : 103.913  
Acórdão n° : 203-09.742

- 2) direito ao crédito (ou não), calculado sobre os seguintes insumos:
- 2.1) adquiridos de pessoas físicas, cooperativas e órgãos públicos;
  - 2.2) produtos que não se enquadram como insumos na forma do PN CST n° 65/79, combustíveis, lenha, energia elétrica e hexano (posição TIPI 2710.00.91);
  - 2.3) produtos sem a identificação completa conforme a classificação TIPI;
- 3) direito ao crédito (ou não) sobre valores de fretes;
- 4) retificação dos valores das receitas de exportação dos estabelecimentos discriminados às fls. 729/730, que segundo a recorrente diferem dos valores apurados conforme o Livro de Apuração do ICMS.

### RECEITAS DE EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NT: EXCLUSÃO NO CÁLCULO DO INCENTIVO

O crédito presumido do IPI como ressarcimento do IPI e COFINS nas exportações foi instituído pela MP n° 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei n° 9.363, de 16/12/96, cujo art. 1° determina:

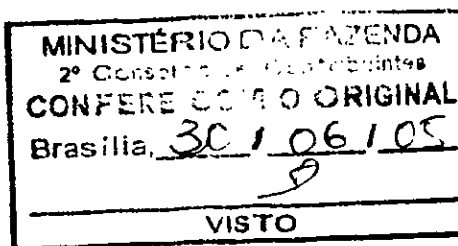
*“Art. 1° A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n°s 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.”* (negritos acrescentados).

Conforme o final do artigo acima transcrito, as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que compõem a base de cálculo do incentivo são aquelas utilizadas no processo produtivo. Que processo produtivo? O de industrialização, conforme deixa claro o parágrafo único do art. 3° da Lei n° 9.363/96, ao informar que, subsidiariamente, a legislação do IPI será empregada para estabelecer o conceito de produção.

Este termo - “produção” -, empregado tão-somente no referido parágrafo e não repetido em qualquer outro trecho da Lei n° 9.363/96, é sinônimo de “processo produtivo.” O conceito de ambos, assim os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, devem ser extraídos da legislação do IPI. Assim, produção ou processo produtivo quer significar processo de industrialização.

O caráter de subsidiariedade com relação ao emprego da legislação do IPI deve-se a que, em primeira mão, é empregada a legislação do próprio crédito presumido (Lei n° 9.363/96 e atos infralegais correlatos). É que o incentivo, como sói acontecer, foi concebido utilizando-se de conceitos próprios de outros tributos, especialmente o IPI e Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), esta empregada na definição da receita operacional bruta.

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



Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

(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 somente as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados no processo de industrialização é que integram a base de cálculo do crédito presumido, conclui-se que os produtos não tributados (NT) conforme a legislação do IPI não fazem jus ao incentivo. Tal conclusão mostra-se correta porque o crédito presumido visa ressarcir as contribuições COFINS e PIS incidentes sobre os insumos utilizados no processo de industrialização, quando o produto final for exportado.

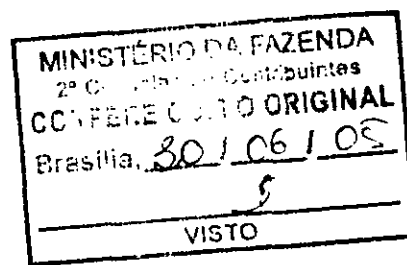
Não se desconhece que a legislação do IPI pode considerar como não-tributados (NT) produtos que passam por algum processo de industrialização. Por isto pode acontecer que algumas matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem sejam utilizados em produtos finais industrializados, que não são tributados pelo IPI. Tais produtos, mesmo sendo industrializados, por serem NT devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido. É que se encontram fora do campo de incidência do imposto. Embora industrializados, não são atingidos pelas normas jurídicas que determinam a incidência do IPI, o processo de industrialização não é considerado para fins de tributação do imposto. Juridicamente é como se a industrialização não existisse, de forma que a empresa exportadora não é contribuinte do IPI, com relação aos produtos NT. Daí a exclusão desses produtos no cálculo do incentivo, o que não acontece com as mercadorias isentas ou tributadas à alíquota zero, que por estarem situadas no campo de incidência do imposto são incluídas, sim, no percentual que compõe a base de cálculo do crédito presumido.

Neste sentido é que o Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 139, de 22/04/96, já esclarecia, no seu subitem 4.11, o seguinte:

*"4.11. O contribuinte produtor-exportador de produtos com alíquota zero ou isentos tem direito ao crédito, ainda que não tenha débito de IPI. Não tem direito ao crédito presumido o exportador de produtos não tributados pelo IPI (produtos NT), isto é, produtos que não são industrializados, pois neste caso ele não é contribuinte do IPI."*

Neste ponto o referido Parecer interpretou da forma mais correta a legislação do crédito presumido, tendo esclarecido a questão relativa aos produtos NT. A Portaria MF nº 38, de 27/02/97, bem como a Instrução Normativa SRF nº 23, de 13/03/97, ao regulamentarem o incentivo, não trataram especificamente do tema. Apenas informam que farão jus ao incentivo a empresa produtora e exportadora de "mercadorias nacionais" (art. 2º da Portaria MF nº 38/97 e art. 2º da IN SRF nº 23/97), sem qualificar tais mercadorias como produtos industrializados. Somente com a edição da Portaria MF nº 64, de 24/03/2003, e da IN SRF nº 313, de 03/04/2003, é que passou a ser utilizada a locução "produtos industrializados nacionais" (art. 2º destes dois últimos atos).

A meu ver o Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 139, de 22/04/96, bem assim a Portaria MF nº 64/2003 e a IN SRF nº 313/2003, não inovaram na regulamentação do benefício em tela, tendo apenas procedido à melhor interpretação da Lei nº 9.363/96. Inclusive, é despidendo dispositivo legal determinando expressamente a exclusão dos valores das mercadorias não-tributadas no cálculo do benefício. Mesmo antes da Portaria MF nº 64/2003 e



Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

da IN SRF nº 313/2003, e independentemente do Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 139, de 22/04/96, o crédito presumido, tal como estabelecido pela Lei nº 9.363/93, não comportava a inclusão das mercadorias NT em sua base de cálculo. Estendo seja esta a *mens legis*, apesar das diversas decisões do Conselho de Contribuintes em sentido contrário, mencionadas pela recorrente.

Quanto à Exposição de Motivos nº 120 do Ministério da Fazenda, de 23/03/1995, referente à MP nº 948/75 e também mencionada pela recorrente, não permite concluir que as mercadorias NT estariam inclusas no cálculo do benefício. Apenas revela como foi obtido o percentual de 5,37% utilizado no cálculo do crédito presumido e justifica a adoção da concessão do benefício, primeiro a título de crédito do IPI, e somente depois, caso não haja débito desse imposto a compensar pelo exportador, como ressarcimento em espécie. Observem-se os itens 2 a 4 da referida Exposição de Motivos:

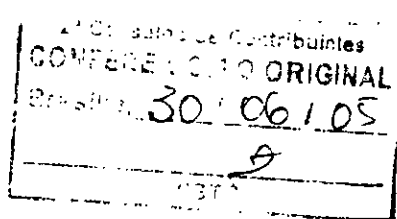
*2. Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponda não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim às duas etapas antecedentes, o que revela que a alíquota a ser aplicada deve ser elevada para 5,37%, atenuando ainda mais a carga tributária incidente sobre os produtos exportados, e se revelando compatível com a necessidade de ajuste fiscal.*

*3. Por outro lado, as dificuldades de caixa do Tesouro Nacional demonstram que, em lugar do ressarcimento de natureza eminentemente financeira, melhor e de efeitos mais imediatos será que o exportador possa compensar o valor resultante da aplicação da alíquota com seus débitos de IPI, recebendo em espécie apenas a parcela que exceder o montante que deveria ser recolhido a esse título. Daí a opção pela concessão de um crédito presumido do IPI, no montante equivalente a aplicação da alíquota de 5,37% sobre os insumos e material de embalagem que compõem o produto exportado, mantido o mesmo critério de apuração anteriormente previsto, ou seja, a parcela das aquisições na mesma proporção entre a receita de exportações e a receita operacional bruta do exportador.*

*4. Não é demais lembrar que é preservada a possibilidade de recebimento em moeda por parte do exportador quando, comprovadamente, não for possível a utilização exclusiva da sistemática de compensação própria do IPI, como, por exemplo, no caso de empresa com predominância de vendas externas, que pouco terá que recolher relativamente ao IPI incidente sobre as vendas que realizar no mercado interno.*

Como se vê, a Exposição de Motivos não referenda a tese de que as mercadorias não-tributadas pelo IPI estariam incluídas no cálculo do crédito presumido. Além do mais, convém observar que a interpretação de toda e qualquer norma jurídica não se vincula à sua origem. O método histórico, tampouco o teleológico, não devem ser empregados com prevalência sobre outros métodos de interpretação. O que o intérprete objetiva, sempre, é identificar o espírito da lei (*mens legis*). Para tanto é necessário separar a *voluntas legis* (vontade da lei) da *voluntas legislatoris* (vontade do legislador), de modo a prevalecer a primeira. O que deve ser buscado é o sentido objetivo da norma, desvinculada dos motivos que a originaram. Neste sentido a lição de Karl Engisch.<sup>2</sup>

<sup>2</sup> ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*, trad. J. Baptista Machado, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 172.



Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

*“Com o acto legislativo, dizem os objectivistas, a lei desprende-se do seu autor e adquire uma existência objectiva. O autor desempenhou o seu papel, agora desaparece e apaga-se por detrás da sua obra. A obra é o texto, a ‘vontade da lei tornada palavra’, o ‘possível e efectivo conteúdo de pensamento das palavras da lei’.”*

Embora a finalidade do crédito presumido seja estimular as exportações, desonerando-as da incidência do PIS e COFINS, a interpretação teleológica não permite desfigurar a concepção final do incentivo, ao ponto de incluir em sua base de cálculo toda e qualquer exportação. A Lei nº 9.363/96, ao estabelecer que a desoneração devia se dar por meio de crédito presumido do IPI e adotar como parâmetro as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de industrialização, está a determinar que somente as exportações de produtos industrializados é que devem ser consideradas.

Com relação à Nota aludida no Recurso, assim como a Exposição de Motivos da MP nº 948/95, também não ampara a inclusão dos produtos NT no cômputo do benefício. Referida Nota, expedida Secretaria da Receita Federal, apenas repete o conteúdo da Lei nº 9.363/96, ao afirmar que “os estabelecimentos que não tiverem débito de IPI só poderão utilizar-se do crédito presumido via ressarcimento em espécie”.

### **INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E COFINS (PESSOAS FÍSICAS, COOPERATIVAS E ÓRGÃOS PÚBLICOS): EXCLUSÃO**

Como deixa claro o art. 1º da Lei nº 9.363/96, o crédito presumido 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 o aplicar o benefício.

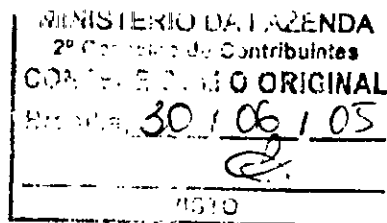
A expressão “incidentes”, empregada pelo legislador no texto da Lei nº 9.363/96, refere-se evidentemente à incidência jurídica. Diz-se que a norma jurídica tributária enquanto hipótese incide (daí a expressão hipótese de incidência), recai sobre o fato gerador econômico em concreto, juridicizando-o (tornando-o 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.”<sup>3</sup>

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*

<sup>3</sup> Apud Roberto Wagner Lima Nogueira, in *Fundamentos do dever de tributar*, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p. 1.



Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

*contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.*<sup>4</sup>

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.

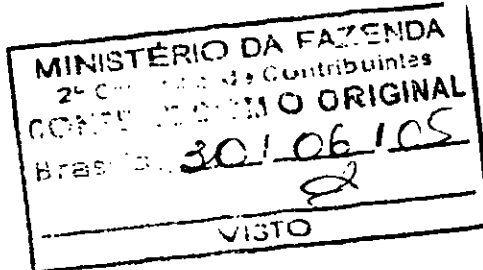
Na trajetória dessa repercussão, haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir o ônus sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus, suportando, definitivamente, cada uma delas, uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela, 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 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 dessa obrigação. 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 órgãos públicos e cooperativas, o crédito presumido não é devido.

No caso das cooperativas, cabe destacar que em todo o período deste processo, relativo ao ano de 1995, tais pessoas jurídicas estavam isentas do PIS e COFINS, com relação aos atos cooperados. Somente o art. 66 da Lei nº 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

<sup>4</sup> Alfredo Augusto Becker, *in Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Lejus, 1998, p. 83/84.



Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

dedicam a vendas em comum, referidas no art. 82 da Lei nº 5.764/71. Depois nova alteração sobreveio com o 69 da Lei nº 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 nº 1.858-6, de 29/06/2001, atual MP nº 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 nº 2.158-35/2001.

Por outro lado, apesar de a recorrente destacar que a isenção restringe-se aos atos cooperados, no decorrer de todo o processo não produziu qualquer prova no sentido de que os insumos adquiridos de cooperativas de produtores ou consumo não se constituíam em atos cooperados e, portanto, isentos. Face à inexistência de tais provas, e considerando que no período a isenção era a regra, reputo correto o procedimento da fiscalização, no que excluiu da base de cálculo do benefício as aquisições feitas a cooperativas.

A referendar a interpretação aqui adotada e os termos do art. 2º, § 2º, da IN SRF nº 23/97 - segundo o qual o crédito presumido será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS - cabe transcrever excertos do Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002, que informa:

*“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.*

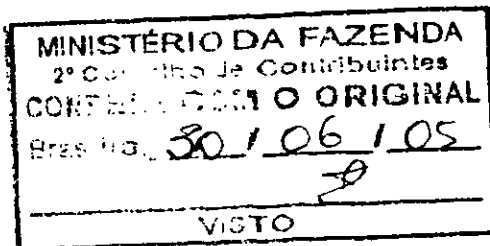
*19. Ou seja, qualquer insumo, e não apenas aquele sujeito à ‘incidência’ do PIS/PASEP e da COFINS, poderia ser incluído na base de cálculo do crédito presumido, pois sempre se poderia alegar a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva.*

*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.*



Processo n<sup>o</sup> : 13971.000590/96-14  
Recurso n<sup>o</sup> : 103.913  
Acórdão n<sup>o</sup> : 203-09.742

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?*

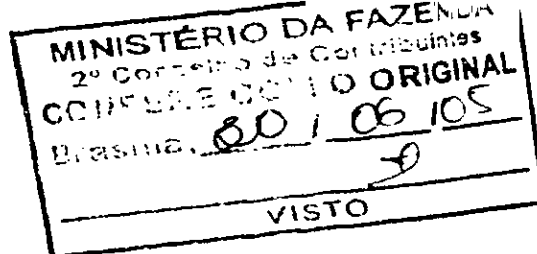
30. *Toda a Lei nº 9.363, de 1996, está direcionada, única e exclusivamente, à hipótese de concessão do crédito presumido quando o fornecedor do insumo é pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. A lógica das suas prescrições milita sempre nesse sentido. Não há qualquer disposição que regule 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*

(...)



Processo n<sup>o</sup> : 13971.000590/96-14  
Recurso n<sup>o</sup> : 103.913  
Acórdão n<sup>o</sup> : 203-09.742



37. *Da mesma forma, não procede o entendimento de que a alíquota de 5,37% sobre o valor dos insumos adquiridos significaria que o legislador teria previsto a oneração média dos insumos, considerando toda a cadeia produtiva, e que, ao prever essa oneração média, o legislador teria incluído, no cálculo do crédito presumido, os insumos adquiridos aos fornecedores que não pagaram o PIS/PASEP e a COFINS.*

38. *A alíquota de 5,37% foi determinada tomando por média da cadeia de produção nacional duas fases de comercialização anteriores ao fornecimento ao produtor/exportador, sem margem de agregação, exceto a das próprias contribuições, que à época somavam 2,65% em cada fase. Assim, considerando uma hipotética venda, da primeira para a segunda fase no valor de 100 unidades monetárias (u.m.) teríamos a seguinte incidência acumulada:*

1)  $100 \text{ u.m.} \times 1,0265 > 102,65 \text{ u.m.};$

2)  $102,65 \text{ u.m.} \times 1,0265 > 105,37 \text{ u.m.};$

3) *valor total das contribuições nas duas fases - (105,37 u.m. - 100 u.m.) > 5,37 u.m., o que, em percentual, dá os exatos 5,37% estabelecido na lei.*

39. *Lógico está que tal cálculo somente considerou operações entre contribuintes das ditas contribuições, não sendo possível se vislumbrar, dentro desse raciocínio lógico-matemático, a consideração de participação de não-contribuintes na cadeia de produção/comercialização.*

40. *Outro argumento apresentado é no sentido de que, no sistema anterior, o incentivo seria condicionado à prova de que o fornecedor pagou o tributo, o que não ocorreria com a Lei n<sup>o</sup> 9.363, de 1996. Assim, como essa disposição não consta da referida Lei, estaria demonstrado que o novo sistema não condicionou a concessão do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor de insumo.*

41. *Ocorre que a alteração legislativa nada prova em favor dessa tese. Não é cabível dizer que, em vista da revogação de uma obrigação acessória (prova do pagamento de tributos pelo fornecedor), o incentivo não estaria condicionado ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor de insumos.*

42. *Da revogação do antigo sistema é possível inferir apenas que o beneficiário do crédito presumido não precisará mais provar que o fornecedor do insumo pagou as referidas contribuições. Mas isso não quer dizer que o crédito presumido surge mesmo quando o fornecedor não pagou tais tributos. Uma coisa em nada tem a ver com a outra.*

43. *Inclusive, tal argumento cai diante do sistema de concessão e controle do crédito presumido fixado pela Lei n<sup>o</sup> 9.363, de 1996, fundamentado inteiramente na proposição de que o fornecedor do insumo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.*

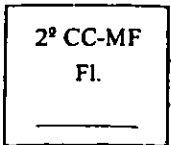
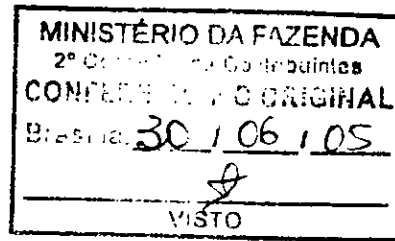
44. *E a forma encontrada pelo legislador para conceder um crédito 'presumido' que reflita a média das 'incidências' do PIS/PASEP e da COFINS sobre os insumos que compõem o produto exportado, sem que o incentivo acarrete o enriquecimento sem causa do beneficiário foi, claramente, condicionar o aproveitamento do crédito ao pagamento das contribuições pelo fornecedor.*

(...)

46. *Em face do exposto, impõe-se a seguinte conclusão: o crédito presumido, de que trata a Lei n<sup>o</sup> 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

*insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições instituídas pelas Leis Complementares nº 7 e nº 8, de 1970, e nº 70, de 1991.*

## **PRODUTOS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO INSUMOS CONFORME O PN CST Nº 65/79, COMBUSTÍVEIS, LENHA, HEXANO E ENERGIA ELÉTRICA: EXCLUSÃO**

Como já sublinhado, a legislação do IPI é empregada para o estabelecimento dos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens que compõem a base de cálculo do crédito presumido.

O Parecer Normativo CST nº 65/79, tratando do art. 66, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 83.263/79 (RIPI/79), equivalente ao art. 82, I, do RIPI/82, assentou interpretação acerca dos créditos básicos do imposto, que continua válida até hoje. Segundo essa interpretação consolidada, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente que, em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo, forem consumidos no processo de industrialização, isto é, sofram alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

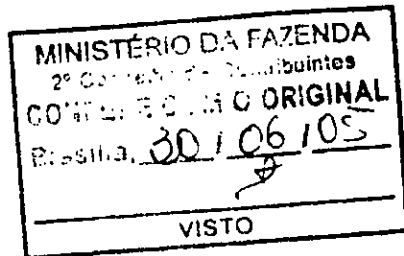
Destarte, as despesas com aquisições de produtos não classificados como insumos na forma do PN CST nº 65/79, incluindo os óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (posição TIPI 2710.00.49), os combustíveis utilizados pela recorrente no seu processo produtivo, a lenha em qualquer estado, o hexano e a energia elétrica empregada como força motriz, não se incluem entre as matérias-primas e produtos intermediários para fins de crédito do IPI porque não entram em contato direto com o produto final. Embora consumidos no processo produtivo, total ou parcialmente, tal consumo acontece de modo indireto, pelo que não podem ser considerados para fins de crédito do IPI. Daí a exclusão dos valores correspondentes às despesas com esses produtos, no cálculo do crédito presumido.

## **PRODUTOS SEM IDENTIFICAÇÃO COMPLETA CONFORME A TIPI: EXCLUSÃO**

No tocante aos produtos sem identificação completa na TIPI, por ocasião da última diligência ainda restaram os constantes das Planilhas 2 (produtos não constantes da TIPI). Apesar das oportunidades que a recorrente teve para sanar a omissão, e mesmo considerando a relação de fls. 533/534, anexada à sua manifestação acerca da segunda diligência, a fiscalização não pôde identificar com precisão as posições TIPI de alguns produtos.

No caso da Planilha 2 do Anexo XIII (aquisições das demais pessoas jurídicas que não pessoas físicas, cooperativas e órgãos públicos), caso tivessem sido informadas as posições TIPI completas, caberia considerar no cálculo do incentivo os valores dos produtos classificados como insumos, na forma do PN CST nº 65/79. Já com relação aos Anexos X (aquisições de pessoas físicas), XI (aquisições de cooperativas) e XII (aquisições de órgãos públicos), as informações quanto às posições TIPI não alterariam o cálculo do benefício, pois de todo modo os valores referentes a estas aquisições devem ser excluídos.

Como na primeira manifestação sobre a última diligência, em 21/07/2003 (fls. 711/726), a recorrente se reporta às informações anteriores mas não acrescenta novos dados a



Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

completar as posições TIPI, cabe manter as exclusões efetuadas pela fiscalização, por não ter sido possível a identificação completa dos produtos constantes da Planilha 2 do Anexo XIII.

### **FRETES: EXCLUSÃO DOS VALORES NÃO CONSTANTES DA NOTA FISCAL**

Os valores de fretes se constituem em despesas acessórias, conforme a legislação do IPI. Integram o preço dos insumos quando incluídos na nota fiscal de aquisição. Quando pagos em separado, pela prestação de serviços de transportes em geral, não compõem o preço das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

A recorrente, na sua última manifestação acerca da terceira diligência, apenas se pronuncia pela inclusão dos valores relativos aos serviços de frete no cálculo do crédito presumido em questão, sem adentrar em detalhes.

Diante da manifestação genérica, desacompanhada de contestação ao procedimento adotado pela fiscalização quanto a esse aspecto, e sabendo-se que os valores de fretes não se confundem com os das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que compõem a base de cálculo do crédito presumido, cabe negar a pretensão da recorrente.

A corroborar o entendimento de que os valores dos fretes não destacados nas notas fiscais de aquisição não compõem a base de cálculo do incentivo, a jurisprudência pacífica e torrencial deste Segundo Conselho de Contribuintes, demonstrada pelos Acórdãos nºs 203-09.048, Recurso nº 115.752, sessão de 02/07/2003, unanimidade; 202-12.301, Recurso nº 104.703, sessão de 06/07/2000, unanimidade; e 201-76.118, Recurso nº 116.357, sessão de 23/05/2002.

### **VALORES DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO: RETIFICAÇÃO CONFORME O LIVRO DE APURAÇÃO DO ICMS E AS NOTAS FISCAIS NELE ESCRITURADAS..**

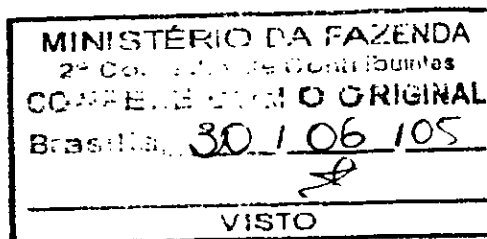
Por último a alegação de que os valores das receitas de exportação dos estabelecimentos discriminados às fls. 729/730 diferem dos valores apurados conforme o Livro de Apuração do ICMS.

O Livro de Apuração do ICMS, bem como o Livro de Apuração do IPI, são meios legítimos para apuração das receitas, quando escriturados regularmente. Assim, se constatados erros de cálculos na apuração das receitas, a par do referidos Livros e das notas fiscais de saída nele escrituradas, cabe a correção de ofício, nos termos do art. 32 do Decreto nº 70.235/72. Tal correção deve acontecer a qualquer tempo, pelo que cabível mesmo após esta fase recursal.

Como a recorrente identifica com precisão os onze estabelecimentos nos quais aponta divergências entre a receita de exportação e os respectivos Livros de Apuração do ICMS, cabe determinar a conferência. Devem ser verificados os valores das exportações (operações 7.11 e 7.12) dos estabelecimentos discriminados à fl. 730, à vista não só dos Livros de Apuração do ICMS, mas também das notas fiscais de saídas escrituradas. Se comprovadas as diferenças apontadas, devem ser retificados os relatórios de fls. 655/657 e 660/661 (anexos I e IV), com a conseqüente alteração no valor do crédito presumido apurado.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

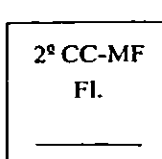
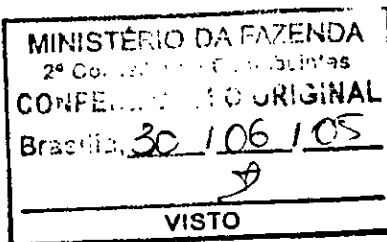
Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

### CONCLUSÕES

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida por suposto cerceamento do direito de defesa e, no mérito, não conheço do pedido de aplicação da taxa SELIC, face à preclusão, e dou provimento parcial apenas para retificar os valores das receitas de exportação dos onze estabelecimentos industriais elencados à fl. 730, conforme o Livro de Apuração do ICMS e as respectivas notas fiscais de saída.

Sala das Sessões, em 14 de setembro de 2004.

  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS



Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

VOTO DA CONSELHEIRA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ  
DESIGNADA QUANTO À INCLUSÃO DO HEXANO

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23/05/95, convertida na Lei nº 9.363/96 objetivando incentivar a atividade de exportação, gerando condições favoráveis para aqueles que se dedicando a este campo de atuação tivessem possibilidade de, reduzindo sua carga tributária, concorrer no mercado internacional. Dispõe o seu art. 1º:

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

Deste modo, o contribuinte produtor-exportador de mercadorias nacionais passou a ter direito a um crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, como “ressarcimento” das contribuições à COFINS e ao PIS incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno para utilização na fabricação de produtos destinados à exportação (Lei nº 9.363/96).

Ao examinar os conceitos de matérias-primas e produtos intermediários que nos são oferecidos pelo Regulamento do IPI, Decreto nº 2.637/98 (atual Decreto nº 4.544/02) vemos que a norma inclui entre tais insumos aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, são consumidos no processo de industrialização:

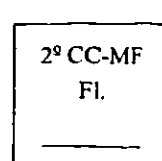
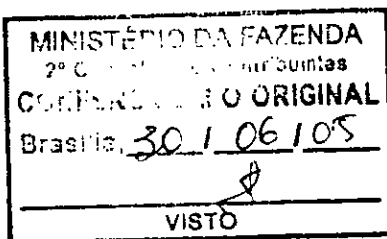
*Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):*

*I - do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto forem consumidos no processo de industrialização salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.*

Nesse sentido, penso que devem integrar o valor total das aquisições, para o fim de apuração do crédito presumido de IPI, aqueles insumos necessários que, embora não se integrando ao produto em fabricação, são consumidos no processo de industrialização, como ocorre mais diretamente com o hexano, empregado na industrialização do óleo (separação do óleo da soja esmagada).




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13971.000590/96-14  
Recurso nº : 103.913  
Acórdão nº : 203-09.742

Portanto, considerando que o produto hexano mostra-se necessário no processo produtivo da interessada, sendo consumido, total ou parcialmente, VOTO no sentido de que sejam os respectivos valores considerados no cálculo do crédito presumido.

Sala das Sessões, em 14 de setembro de 2004.

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ