



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-01.989

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 30 / 04 / 08  
Rubrica

Recorrente : COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES (PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS DE PRODUTORES). Exclui-se da base de cálculo do crédito presumido do IPI as aquisições de insumos que não sofreram incidência das contribuições ao PIS e à Cofins no fornecimento ao produtor-exportador.

Os atos cooperativos estavam isentos das contribuições para o PIS e à Cofins na data da ocorrência dos fatos geradores.

DESPESAS HAVIDAS COM ENERGIA ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS, ÓLEO E LUBRIFICANTES, GRAXA, PRODUTOS USADOS NO TRATAMENTO DE ÁGUAS E EFLUENTES, PRODUTOS DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA E MATERIAL PARA LABORATÓRIO. Somente podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de matéria-prima de produto intermediário ou de material de embalagem. Os combustíveis, a energia elétrica, óleo e lubrificantes, graxa, produtos usados no tratamento de águas e efluentes, produtos de conservação e limpeza e material para laboratório não caracterizam matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não se integram ao produto final, nem foram consumidos, no processo de fabricação, em decorrência de ação direta sobre o produto final.

EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT. Não se considera produtor, para fins fiscais, os estabelecimentos que confeccionam mercadorias constantes da TIPI com a notação NT. A condição *sine qua non* para a fruição do crédito presumido de IPI é ser, para efeitos legais, produtor de produtos industrializados destinados ao exterior.

APLICAÇÃO TAXA SELIC. Não se revestindo a atualização monetária de nenhum *plus*, deve ser aplicada, desde o protocolo do pedido, aos valores a serem ressarcidos a título de incentivo fiscal sob pena de afrontar a própria lei instituidora do benefício se este tiver seu valor corroído pelos efeitos da inflação. De outro turno, a não aplicação de qualquer índice para recompor o valor de compra da moeda reveste-se de verdadeiro enriquecimento ilícito da outra parte.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 11 / 03 / 08  
Maria Luzimar Novais  
Mat. SIAPE 91641



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

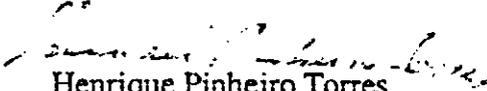
MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 11 / 03 / 08  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Siapc 91641

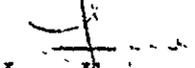
2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-04.989

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito à atualização pela taxa Selic, a partir do pedido. Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan e Mauro Wasilewski (Suplente), quanto às aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nayra Bastos Manatta (Relatora) e Júlio César Alves Ramos quanto a taxa Selic. Designado o Conselheiro Jorge Freire para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2006.

  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

  
Jorge Freire  
Relator Designado



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-01.989

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília. <u>11 / 03 / 08</u> <i>ma</i> Maria Luzimar Novais Mat. SIAPE: 91641
---

2ª CC-MF Fl. _____
--------------------------

Recorrente : COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido, que passo a transcrever:

*O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido de IPI, instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23 de março de 1995, depois convertida na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcir os valores das contribuições para o PIS e Cofins incidentes nas aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos exportados no 3º trimestre de 2001, no montante de R\$1.292.513,92, conforme pedido de folha 1.*

*1.1 De acordo com a Informação Fiscal das folhas 738 a 743, o requerente, no período em questão, teria direito ao ressarcimento de R\$ 241.579,26. Conforme a referida informação, a glosa de R\$ 1.050.934,66 deveu-se à indevida inclusão, na base de cálculo do benefício:*

*Exclusão da receita de exportação do valor de vendas para o exterior de produtos não tributados (NT) pelo IPI;*

*Exclusão do valor do custo da aquisição de insumos adquiridos a pessoas físicas e cooperativas de produtores não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins;*

*Exclusão do valor correspondente às importações efetuadas pela empresa;*

*Exclusão do valor do custo de produtos que não se submetem ao conceito de insumo esposado pela legislação do IPI (combustível para caldeira, produtos para tratamento de água, graxa, combustível, óleo e lubrificantes, produtos de conservação e limpeza, medicamentos veterinários e material para laboratório);*

*Exclusão do valor referente ao consumo de energia elétrica.*

*1.2 Amparada na Informação Fiscal, a Delegacia da Receita Federal em Joaçaba, em 28-08-2003, deferiu parcialmente o pedido, conforme o despacho da folha 744 e 745, do qual o interessado teve ciência em 03-09-2003, conforme Aviso de Recebimento da folha 748.*

*2 Inconformado com o indeferimento parcial do seu pedido de ressarcimento, conforme relatado acima, o requerente apresentou tempestivamente manifestação de inconformidade (folhas 749 a 766), com os argumentos de defesa a seguir sintetizados.*

*2.1 A Defesa contesta inicialmente a exclusão da receita de exportação do valor das vendas para o exterior de produtos NT, com base no que entende ser uma equivocada interpretação da Lei nº 9.363, de 1996, que não contempla essa restrição e, ao contrário, estende o benefício a toda empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais, conceito no qual estão incluídos os produtos NT. Cita jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n<sup>o</sup> : 13982.001120/2001-59  
Recurso n<sup>o</sup> : 132.241  
Acórdão n<sup>o</sup> : 204-01.989

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 03 / 08
<i>Novais</i> Maria Luzimar Novais Mat. Stape 91641

2<sup>o</sup> CC-MF  
Fl.

2.2 *Combate também a exclusão do valor das aquisições de insumos de cooperativas e de pessoas físicas, dizendo que a Lei n<sup>o</sup> 9.363, de 1996, estabeleceu uma presunção absoluta, fixando a alíquota de 5,37% incidente sobre a base de cálculo definida no § 1<sup>o</sup> do artigo 2<sup>o</sup>, para evitar a tributação (em cascata) das contribuições para o PIS e Cofins nas exportações; que não cabe qualquer alteração no cálculo estabelecido na Lei, seja para majorar ou reduzir o valor do benefício; que, sendo cumulativas as citadas contribuições, embora a isenção na última operação, embutem em seus custos parcelas que incidiram em fases anteriores de comercialização dos insumos, mencionando Acórdãos do 2<sup>o</sup> Conselho de Contribuintes em defesa de sua tese.*

2.3. *Com relação aos atos normativos citados pela Fiscalização para amparar seu procedimento, referindo-se às IN SRF n<sup>o</sup> 23, de 13 de março de 1997 e n<sup>o</sup> 103, de 30 de dezembro de 1997, afirma que os mesmos contrariam a disposição contida no artigo 100 do CTN e extrapolam os limites da Lei n<sup>o</sup> 9.363, de 1996, na medida em que restringem o cálculo do CP às aquisições de pessoas jurídicas, quando a Lei determina que o cálculo seja feito sobre o valor total das aquisições de insumos utilizados na produção de produtos exportados. Cita acórdão do 2<sup>o</sup> Conselho de Contribuintes. Acrescenta ainda que a partir da edição da MP 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as operações praticadas por sociedades cooperativas com seus associados passaram a integrar o campo de incidência do PIS e da COFINS, e que portanto, as sociedades cooperativas, mesmo quando praticam atos cooperativados, seriam contribuintes do PIS e da COFINS. Assim, os insumos adquiridos destas entidades não poderiam ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido do IPI, sob o argumento de que se tratam de aquisições de não contribuintes do PIS e da COFINS;*

2.4. *Contesta da mesma forma, do mérito da glosa dos insumos tais como combustíveis para caldeiras, produtos para tratamento da água, graxa, óleos e lubrificantes, que na sua concepção, são materiais equiparáveis a produtos intermediários, incluíveis na base de cálculo do benefício, se se interpretar finalisticamente a legislação de regência. Neste sentido alega que o PN CST n<sup>o</sup> 65, de 1979, inova a ordem jurídica, sendo portanto juridicamente inaplicável, vêz que, enquanto ato administrativo, deveria restringir-se à fiel aplicação das leis e regulamentos que visa explicitar. Cita o acórdãos do Segundo Conselho de Contribuintes;*

2.5. *Já quanto ao ajuste efetuado pela Fiscalização atinente à exclusão do consumo de energia elétrica, alega que se trataria de um insumo de produção, indispensável, sem o qual o processo produtivo não acontece, sendo perfeitamente enquadrável como produto intermediário ou secundário, conforme admitiria a Lei n<sup>o</sup> 9.363/96. Novamente cita trecho de acórdão do 2<sup>o</sup> Conselho de Contribuintes.*

2.6. *Por fim, requer que os cálculos sejam reconsiderados os valores glosados, reformando-se a decisão recorrida e autorizando o ressarcimento do Crédito Presumido de IPI, em conformidade com o Pedido da folha 1, acrescido de juros calculados com base na taxa Selic..*

*É o relatório..*

A 3<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS indeferiu a solicitação da contribuinte sob os mesmos argumentos do despacho decisório proferido pela DRF em Joaçaba - SC.

*103*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-04989

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 11 / 03 / 08 <i>en</i> Maria Luzimar Novais Mat Siap 91641
---

2º CC-MF  
Fl.

Inconformada, a interessada interpõe recurso voluntário a esse Segundo Conselho, onde, aqui tratando o tema em apertada síntese, repisa as argumentações da manifestação de inconformidade.

Esta Câmara, no julgamento havido em 28/03/2006, decidiu por maioria de votos converter o julgamento do processo em diligência para que se verificasse: quais os produtos NT exportados; qual o processo de industrialização sofrido pelos produtos NT exportados; se nos produtos NT exportados estão agregados insumos de pessoas físicas e cooperativas.

Em resposta à diligência solicitada a contribuinte discriminou às fl. 825 quais os produtos NT exportados, informando ainda que tais produtos são resultantes do abate e esposteamento de suínos e aves, seguidos do corte em pedaços, limpeza e congelamento, embalagem em sacos plásticos fechados com grampos de alumínio e acondicionamento em caixas de papelão com identificação do produto através de rótulos e etiquetas, sendo que o produto "suíno congelado estomago semi-cozido" sofre ainda um processo de pré-cozimento. Por fim, informa que a totalidade dos suínos e aves abatidos são provenientes de cooperativas filiadas ou pessoas físicas.

É o relatório.

130  
31



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n<sup>o</sup> : 13982.001120/2001-59  
Recurso n<sup>o</sup> : 132.241  
Acórdão n<sup>o</sup> : 204-01.989

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 11 / 03 / 08  
Maria Luzinjar Novais  
Mat. SIAPE 91641

2<sup>o</sup> CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

A matéria versando sobre insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da Cofins, no cálculo do crédito presumido do IPI foi magistralmente enfrentada pelo ilustre Presidente e Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, quando do julgamento do RV 122.347, razão pela qual adoto o voto no que diz respeito à presente lide.

*( . . . ) o Fisco, dando cumprimento ao disposto na Portaria MF n<sup>o</sup> 129/95, exclui do cálculo do crédito presumido de IPI para ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS incidentes na aquisições de insumos no mercado interno pelo produtor exportador de mercadorias nacionais, aqueles insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas, enquanto a Recorrente pleiteia a inclusão destes sob a alegação de que o ressarcimento, por ser presumido, alcança também as aquisições de não contribuintes de tais contribuições sociais.*

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

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

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

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

*Em arrimo ao entendimento de que se deve excluir do cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de insumos adquiridos de não contribuintes, pessoas físicas e cooperativas, transcrevo abaixo o voto condutor do acórdão n<sup>o</sup> 202-12.551 onde o então conselheiro e presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Marcos Vinícius Neder de Lima, enfrentou minuciosamente essa matéria:*

*O incentivo em questão constitui-se num crédito fiscal concedido pela Fazenda Nacional em função do valor das aquisições de insumos aplicados em produtos exportados. Tem origem na carga tributária que onera os produtos exportados e tem por finalidade permitir maior competitividade desses produtos no mercado externo.*

134



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-01.989

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 11 / 03 / 08  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Sinape 91641

2ª CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

*Trata-se, portanto, de norma de natureza incentivadora, em que a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular.*

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

*No dizer do mestre Carlos Maximiliano<sup>1</sup>: "o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva."*

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

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

*Ao compensar o contribuinte, na forma de crédito presumido, com a devolução do montante de tributo pago, o incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação incidente nas etapas precedentes. As pequenas diferenças, para mais ou para menos, porventura existentes nesse processo, se compensam mutuamente dentro de um contexto mais abrangente. Não sendo relevante, sob o ponto de vista econômico, que o crédito concedido não corresponda exatamente aos valores pagos de tributo na aquisição da mercadoria. Esse tratamento, aliás, tem sido muito empregado pelo legislador na concessão de incentivos. A Administração Pública, para facilitar os mecanismos de execução e controle, vem realizando os ressarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa nº 114/88<sup>2</sup>).*

<sup>1</sup> Hermeneutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed., p. 333

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

- a) produtos que tenham expressamente assegurada a manutenção de créditos como incentivo;
- b) produtos que gerem créditos básicos;
- c) produtos desonerados do imposto no mercado interno, sem direito a crédito".



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-01.989

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, <u>11</u> / <u>03</u> / <u>08</u>	
Maria Luzimar Novais Mat. Simp. 91641	

2ª CC-MF
Fl.
_____

*Esclareça-se, por oportuno, que o crédito presumido não pode ter a natureza de subvenção econômica para incremento de exportações, como defende a ilustre Relatora. Segundo De Plácido e Silva<sup>3</sup>, a subvenção, juridicamente, não tem o caráter de compensação. Sabidamente, o crédito presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como ressarcimento de contribuições.*

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

*Aliás, a linguagem e termos jurídicos postos em uma norma devem ser investigados sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Como ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup>, "À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação".*

*O termo incidência tem significação própria na Ciência do Direito. Segundo Alfredo Augusto Becker<sup>6</sup>: "(...) 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 tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo, o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição."*

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

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

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

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

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

<sup>5</sup> Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-01.989

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 11 / 03 / 08  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Sijap. 91641

2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

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

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

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

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

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

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

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

13982



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-01.989

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 11 / 03 / 08 Maria Luzimar Novais Mat. SIAPE 91641
--

2ª CC-MF Fl. _____
--------------------------

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

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

*E, como ensina o mestre Becker<sup>7</sup>, "na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha". (grifo meu)*

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

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

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

<sup>7</sup> In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n<sup>o</sup> : 13982.001120/2001-59  
Recurso n<sup>o</sup> : 132.241  
Acórdão n<sup>o</sup> : 204-01.989

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 11 / 03 / 08 Maria Luzimar Novais Mat. Signat. 01641
--

2<sup>o</sup> CC-MF  
Fl.

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

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

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

Quanto ao argumento trazido pela recorrente de que a partir da MP 2.158-35, de 2001, com a redação contida no seu art. 15, as sociedades cooperativas, mesmo nos atos cooperativados passaram a ser contribuinte do PIS e da Cofins é de se verificar a total improcedência da alegação.

De fato o que o referido art. 15 da MP 2158/2001 versa sobre as exclusões da base de cálculo do PIS e da Cofins das sociedades cooperativas, sendo que no seu inciso I, de pronto, exclui os valores repassados aos associados decorrentes da comercialização de produtos por eles entregues à cooperativa; no inciso II, exclui as receitas de vendas de bens e mercadorias a associados; no inciso III, as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas; no inciso IV, as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado; no inciso V, as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos. Ou seja, o dispositivo trata exatamente das exclusões da base de cálculo do PIS e da Cofins devidas pelas sociedades cooperativas das operações havidas com seus associados, ou seja, o ato cooperativado.

*Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2 e 3 da Lei n 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:*

*I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;*

*II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;*

*III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;*

*IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;*

*V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-01989

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 11 / 03 / 08  
Maria Luzima Novais  
Mat. Sique 91641

2ª CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

§ 1 Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2 Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Destaque-se aqui que a tributação do PIS e da Cofins em relação às sociedades cooperativas dar-se quando ocorre ato não-cooperativado, ou seja entre a cooperativa e não-associados.

No caso dos autos não há comprovação de que as operações glosadas pelo Fisco tenham sofrido a incidência do PIS e da Cofins em virtude de terem sido praticadas com não-associados. Ao contrário, baseou sua tese de defesa no fato de que os atos cooperativados sofreriam a incidência destas contribuições.

Vale tecer aqui um breve histórico da tributação das sociedades cooperativas elaborado pelo Auditor Fiscal da SRF Pedro Einstein dos Santos Ancles, que a seguir transcrevo:

*"As contribuições para o PIS/PASEP instituídas pela Lei Complementar nºs 7 e 8 de 1970, eram devidas pelas sociedades cooperativas à alíquota de 1% calculada sobre a folha de salários do mês, tivessem ou não operações de atos não-cooperativos. Caso a cooperativa tivesse faturamento de atos não-cooperativos, além da contribuição calculada sobre a folha de salários, pagava a contribuição sobre o faturamento de atos não cooperativos em alíquota própria.*

*Posteriormente, o § 1º do art. 2º da Lei nº 9.715/98 dispõe que as sociedades cooperativas, além da contribuição para o PIS/PASEP de 1% sobre a folha de pagamento mensal, pagarão também a contribuição calculada com base no faturamento no mês, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.*

*Sobre a contribuição para o PIS/PASEP<sup>9</sup>, o art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, assim estabelece:*

*"Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente":*

*I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias com base no faturamento do mês:*

*II - pelas entidades sem fins lucrativos definidos como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários;*

<sup>9</sup> Não é aplicável às sociedades cooperativas o dispositivo criado pela Medida Provisória nº 66, 29 de Agosto de 2002, que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e da Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP): "Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/PASEP, vigentes anteriormente a esta Medida Provisória, não lhes aplicando as disposições dos arts. 1º ao 7º".

104



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-01.989

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília. 11 / 03 / 08 Maria Luzimar Novais Mat. Sign. 91641
--

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

*III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.*

§ 1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados. (Grifou-se)

*Por sua vez, o art. 1º do Ato Declaratório SRF nº 70, de 30 de julho de 1999, não obstante ratificar o § 1º, art. 2º da Lei nº 9.715 de 1998, assim estabeleceu no seu parágrafo único:*

*"Parágrafo único - Relativamente às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados, a base de cálculo será determinada com base no disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 1.858-7, de 27 de julho de 1999."*

*Ocorre que os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a seguir transcritos, alteraram o conceito de juramentado, ampliando o campo de incidência do PIS/PASEP e da Cofins. Desta forma, a partir de 1º de fevereiro de 1999, a base de cálculo dessas contribuições passou a ser considerada como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo, no entanto, permitidas algumas exclusões (Grifou-se):*

*"(...)*

*Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior correspondente à receita bruta da pessoa jurídica.*

*§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

*§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:*

*I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos Serviços na condição de substituto tributário;*

*II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;*

*III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadora expedidas pelo Poder Executivo;*

*IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.*

*"(...)"*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 03 / 08
Maria Luzimar Novais Mat. Signe 11641

2ª CC-MF Fl. _____
--------------------------

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-01.989

Posteriormente, a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, revogou a isenção prevista no inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, estendendo a cobrança da Cofins aos atos cooperativos, isto é, as sociedades cooperativas passaram, também, a recolher a Cofins com base nas receitas provenientes de operações com os associados.

A Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que instituiu a Cofins, e o art. 23, II da retrocitada Medida Provisória, atual art. 93, inciso II da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, assim estabelece, in verbis:

"(...)

Art. 62 São isentas da contribuição:

I - as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades;

"(...)"

Art 23. Ficam revogados:

"(...)"

II - a partir de 30 de junho de 1999:

a) os incisos I e II do art 6º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991;

"(...)"

A partir da reedição da Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, foram promovidas novas alterações sobre as normas que tratam da matéria, principalmente, aquelas atinentes às exclusões da base de cálculo da Cofins e PIS/PASEP, estabelecendo o art. 15 da atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, o seguinte:

"(...)"

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observando o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718 de 1999 excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregues à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação aos associados, de serviços especializados aplicáveis na atividade rural, relativos à assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado.

V - as receitas financeiras de repasse de empréstimo rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-01.989

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 11 / 03 / 08 Maria Luzquar Novais Mat. Sítio 91611
--

2ª CC-MF Fl. _____
--------------------------

*I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também de conformidade com o disposto no art. 13;*

*II- serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com as identificações do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.*

*Art. 47. Ficam revogados:*

*II- a partir de 30 de junho de 1999:*

*a) os incisos I e III do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991;*

*Com o objetivo de corrigir distorções provocadas na determinação da base de cálculo dessas contribuições, foi incluído pelo art. 36 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, dispositivo que permite às sociedades cooperativas excluírem da mesma base de cálculo as sobras líquidas antes da destinação para constituição dos fundos (Grifou-se).*

*"Art. 36. As sociedades cooperativas também poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as sobras apuradas na Demonstração do resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971".*

*§1º As sobras líquidas da destinação para constituição dos Fundos referidos no caput, somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas.*

*§2º O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999."*

*Ressalte-se que, embora a Medida Provisória nº 1.985-7, de 1999, tenha mantido a revogação<sup>10</sup> do inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 1991, que concedia*

<sup>10</sup> Apelação em Mandado de Segurança nº 1999,72.00.010374-5/SC

Relator: Des. Federal Dirceu de Almeida Soares

Apelante: União Federal (Fazenda Nacional)

Advogada: Dolizete Fátima Michelin

Apelado: Unimed de Florianópolis Cooperativa de Trabalho Médico Ltda

Advogado: Lecyan Mendes Siovinski e outros

Remetente: Juízo Substituto da 4ª Vara Federal de Florianópolis/SC

Ementa: TRIBUTÁRIO. COFINS. SOCIEDADES COOPERATIVAS. CONSTITUCIONALIDADE. Art. 6º, I, LC, 70/91. ISENÇÃO. MP 1.858/99. REVOGAÇÃO. POSSIBILIDADE.

1. a Constituição Federal de 1988, por meio dos arts. 146, II, c, e 174, pretendeu conferir tratamento privilegiado, inclusive em matéria tributária, às cooperativas. Ocorre que o texto constitucional a única conclusão invencível é que os atos cooperativos não tipificam certas hipóteses de tributos, como aqueles que incidem sobre o lucro; todavia, não estão protegidos por uma norma constitucional que impeça sua tributação, sob o benefício da imunidade ou isenção. 2. No tocante, especificamente, à COFINS, não há falar em impossibilidade material de sua incidência haja vista que faturamento ou receita não seria característica dos atos cooperativos; auferidos receita a entidade, isso é suficiente à incidência da exação. 3. A Lei Complementar nº 70, de 1991, porém, instituiu isenção da COFINS para "as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades", benefício que restou validade revogada pelo art. 25, II, a da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999 (atualmente art. 93, II, a, da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001). 4. Tal instrumento, em realidade, simplesmente reduziu o favor legal dado às cooperativas, já que permitiu que efetuassem diversas



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes Brasília, \_\_\_\_\_

<p>MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL</p> <p>_____, 11 / 03 / 08</p> <p>Maria Luzimar Novais Mat. Simp. 91641</p>
--

<p>2º CC-MF Fl. _____</p>
-------------------------------

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-01.989

*isenção da Cofins sobre os atos praticados com os cooperados, o art. 16 restabeleceu o benefício, determinando a não incidência sobre os atos cooperativos, quando assim estatuiu:*

*"Art 16. Para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para PIS/PASEP, na forma do § 1º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, relativamente às receitas decorrentes de operações praticadas com não-associados, aplica-se o disposto no artigo anterior."*

*Em decorrência da Medida Provisória nº 1.858-7, de 1999, foram expedidos os Atos Declaratórios nº 070, de 30 de julho de 1999 e nº 088, de 17 de novembro de 1999, estabelecendo o primeiro, que, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados, a base de cálculo para as contribuições para o PIS/PASEP E Cofins seria determinada com base no disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 1857-7, e, o segundo, que as disposições da referida medida provisória se aplicariam sobre os fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999.*

*Entretanto, a partir da Medida Provisória nº 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, foi excluído o referido art. 16 da Medida Provisória nº 1.985-7, de 1999, restabelecendo-se a revogação do inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 1991, isto é, as sociedades cooperativas retomaram a contribuir com o Cofins também com base nas receitas provenientes de operações com associados.*

*Vale registrar que as disposições sobre as contribuições para o PIS/PASEP e Cofins devidas pelas sociedades cooperativas em geral, introduzidas pela legislação retrocitada, acham-se consolidadas na Instrução Normativa SRF nº 145, de 09 de dezembro de 1999, a saber:*

*"Art. 1º A contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, devidas, pelas sociedades cooperativas, sendo calculadas com base no seu faturamento mensal, observado o disposto nos arts. 3º e 6º.*

*Art. 2º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta mensal da sociedade cooperativa.*

*Parágrafo único. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pelas sociedades cooperativas, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

*Art. 3º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições referidas no art. 1º, poderão ser excluídos da receita bruta mensal os valores correspondentes a:*

exclusões da base de cálculo da COFINS devida, não contendo eiva de inconstitucionalidade. Precedente da Corte especial deste tribunal (Arguição de inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 199.70.05.003502-0/PR, Rel. para o Acórdão Des. Federal Fábio Rosa, j. 28.11.2001).

**ACORDÃO**

Vistos e relatados estes autos entre as partes acima indicadas, decide a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 02 de abril de 2002.

Des. Federal DIRCEU DE ALMEIDA SOARES

Relator

*13982*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-04.989

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília. 11 / 03 / 08 Maria Luzimar Novais Mat. Supte 01641
--

2ª CC-MF  
Fl. \*

*I – vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e impostos sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS, quando cobrados do vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;*

*II – reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingressos de novas receitas;*

*III – receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente;*

*IV – repasses aos associados, decorrentes da comercialização de produtos no mercado interno por eles entregues à cooperativa;*

*V – receitas de venda de bens e mercadorias a associados;*

*VI – receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados aplicáveis na atividade rural, relativos à assistência técnica, extensão rural formações profissionais e assemelhadas;*

*VII – receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização do produto do associado;*

*VIII – receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.*

*IX – “Sobras Líquidas” apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício., após a destinação para constituição da Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social (RATES) e para o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES) previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, efetivamente distribuídas.*

*§ 1º Os adiantamentos efetuados aos associados, relativos à produção entregue, somente poderão ser excluídos quando da comercialização dos referidos produtos.*

*§ 2º Para os fins do disposto no inciso V, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, e serão contabilizadas destacadamente, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie e quantidade dos bens ou mercadorias vendidos.”*

*(...)”*

*Extrai-se, das disposições acima citadas, que as sociedades cooperativas devem recolher as contribuições para o PIS/PASEP e para a Cofins sobre a base de cálculo aplicável às demais pessoas jurídicas, com as exclusões previstas no parágrafo 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e aquelas dispostas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, também constantes da IN SRF nº 145, de 1999.*

*Contudo, cabe ressaltar que somente as exclusões previstas nos incisos I, II, III do art. 3º da IN SRF nº 145, de 1999 alcançam as atividades cooperativas em geral, tendo em vista que as exclusões dos incisos IV, VI, VII, VIII e IX são atividades típicas das cooperativas de produção agropecuária, e a do inciso V, não há como aplicá-la às demais cooperativas, uma vez que somente as sociedades cooperativas de produção agropecuárias que comercializam mercadorias e bens, de uso exclusivo na atividade rural, poderão excluí-las.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-01.989

<b>MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES</b> <b>CONFERE COM O ORIGINAL</b> Brasília, <u>11</u> / <u>03</u> / <u>08</u> <i>Ma</i> Maria Luzimar Novais Mat. Supl. 91641
--

2ª CC-MF Fl. _____
--------------------------

*A normatização veio esclarecer que a interpretação a ser dada para "receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado" é restritiva. Isso significa dizer que o valor cobrado do associado a título de prestações de serviços de melhorias do produto a ser comercializado poderá ser excluído da base de cálculo das contribuições, na data em que for emitida a nota fiscal pela cooperativa de produção agropecuária.*

*É imperativo, também, analisar a extensão da exclusão, "receita de venda de bens e mercadorias a associados". O dispositivo é claro ao permitir às sociedades cooperativas de produção excluir o valor da receita de venda de desses produtos aos associados, uma vez que estes são empregados nas atividades produtivas.*

*Em reforço a este entendimento, verifica-se que o próprio § 2º do artigo 3º da IN SRF nº 145, de 1999, limitou o campo de alcance dessa exclusão ao estatuir que, para os fins do disposto no inciso V, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, e serão contabilizadas destacadamente, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie, e da quantidade dos bens ou mercadorias vendidos."*

*Mais adiante prossegue o autor:*

*"A revogação do Inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, a partir de 30 de junho de 1999, pelo art. 93 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, impede que as sociedades cooperativas que não têm um tratamento específico excluam da base de cálculo do PIS/PASEP e Cofins valores repassados aos associados a qualquer título.*

*Depreende-se, portanto, que as cooperativas em geral somente poderão excluir da base de cálculo de incidência do PIS/PASEP e da Cofins as receitas previstas nos incisos I, II, III e IX do art. 3º da IN SRF nº 145/99, não lhes sendo acessíveis as exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, pois se referem às cooperativas de produção.*

*Como exemplo, cita-se a sociedade cooperativa de produtores rurais que, organizada na forma da Lei nº 5.764/1971, constitui-se em pessoa jurídica com o objetivo de industrializar ou de comercializar ou de comercializar e industrializar a produção rural dos cooperados ou de terceiros.*

*Há duas classes de cooperativas de produção: agrícola e industrial. Ambas se organizam com espírito de cooperação entre produtores agrícolas ou criadores, auxiliando-os por todos os meios ao alcance dos recursos obtidos pela organização. Quando a proteção se orienta no sentido de aproveitar os produtos agrícolas para transformá-los em novos produtos, pela industrialização, dá-se-lhe denominação particular de industrial. Mas, se fica, exclusivamente, na proteção à agricultura ou à criação, sem tendências industriais, será meramente agrícola.*

*A cooperativa industrial pode ser organizada fora dos domínios agrícolas, mas na sua constituição somente podem ser admitidos profissionais ou operários interessados diretamente na respectiva indústria, que vai ser o objeto da sociedade. Assim, a cooperativa de produção pode realizar, além da atividade principal, outras complementares para bem atender a seus associados, tais como fornecimento de produtos e prestação de serviços, etc."*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 11 / 03 / 08  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Stpd. 91641

2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-01.989

Conclui-se, portanto, que, no caso em questão, as receitas decorrentes de atos cooperativos não eram tributadas pelo PIS e pela Cofins, conforme se demonstrou acima, já que a IN SRF nº 145, de 09/12/99, permitiu a exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins devidas pelas sociedades cooperativas das receitas advindas dos atos cooperativados. E, atualmente, com a vigência da MP 2158-35, de 2001, os atos cooperativados também estão fora da incidência destas contribuições.

Observe-se o resumo da legislação versando sobre a tributação do PIS e Cofins das sociedades cooperativas e seus efeitos:

ATOS LEGAIS	EFEITOS
LC 07/70	Tributou as cooperativas, no que se refere ao PIS, a 1% sobre a folha de salários, independente de ser ou não ato cooperativado
LC 70/91	Isentou as sociedades cooperativas do recolhimento da Cofins em relação aos atos cooperativados
Lei 9715/98	Excluiu da tributação do PIS atos cooperativos
Lei 9718/98	Não fez qualquer ressalva à tributação das cooperativas pelo PIS e pela Cofins. Mas a Lei nº 9715/98 excluía da tributação do PIS os atos cooperativos e o art. 6º, inciso I da LC 70/91 isentava da tributação da Cofins os atos cooperativos.
MP 1858-6 de 29/06/99	Revogou a isenção concedida pelo art. 6º, inciso I da LC 70/91 aos atos cooperativos
MP 1858-7, de 29/07/99	Art. 15 permitiu exclusão dos atos cooperativos da tributação do PIS e da Cofins.
IN SRF 145, de 09/12/99	Exclusões dos atos cooperativos da base de cálculo do PIS e da Cofins (mesmas exclusões contidas na MP 2158-35, de 2001)
MP 2158-35, de 28/06/2001	Excluiu da tributação do PIS e da Cofins os atos cooperativos

Da análise do quadro acima verifica-se que apenas no período de vigência da MP 1858-6, de 29/06/99, é que os atos praticados pelas cooperativas, fossem eles cooperativos ou não-cooperativos, sujeitavam-se à incidência do PIS e da Cofins. A partir da edição da MP 1858-7, de 29/07/99, os atos cooperativos estavam excluídos da tributação destas contribuições.

Desta forma, incabível o argumento da contribuinte de que os atos cooperativos, sujeitavam-se, à data da ocorrência dos fatos geradores, à incidência do PIS e da Cofins e que, portanto, poderiam os insumos adquiridos de cooperativas serem incluídos no cálculo do crédito presumido do IPI.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-01.989

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília. <u>11</u> / <u>03</u> / <u>03</u> <i>Ma</i> Maria Luzimar Novais Mat. Sign. 91041
--

2ª CC-MF Fl. _____
--------------------------

No que diz respeito à inclusão no cálculo do crédito presumido de produtos não enquadrados no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tais como energia elétrica, combustíveis, óleo e lubrificantes, graxa, produtos usados no tratamento de águas e efluentes, produtos de conservação e limpeza e material para laboratório, adoto também como razões de decidir aquelas esposadas pelo Presidente e Conselheiro desta Câmara, Henrique Pinheiro Torres, quando do julgamento do RV122.347, que a seguir transcrevo:

*Este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com combustíveis e com outros materiais que não integrem o produto final ou que não sejam desgastados em contato direto com este, por entender que, para efeito da legislação fiscal, ditos materiais não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.*

*De outro modo não poderia ser, senão vejamos: o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 enumera expressamente os insumos utilizados no processo produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.*

*A seu turno, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que seja utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.*

*Preditos conceitos, por sua vez, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, (reproduzido pelo inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 – RIPI/1988), assim definidos:*

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

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

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

Na esteira desse entendimento já trilhava a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal que, por meio do Parecer Normativo CST nº 65/1979, explicitou quais insumos que mesmo não integrando o produto final podem ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário: “*hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-01.989

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília. <u>11</u> / <u>03</u> / <u>08</u> Maria Lúzia Far Nôvais Mat. Siap. 91641
---

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

*de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida”.*

Assim sendo, entendo não ser cabível à inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica, combustíveis, óleo e lubrificantes, graxa, produtos usados no tratamento de águas e efluentes, produtos de conservação e limpeza e material para laboratório, uma vez que estes produtos não podem, legalmente, para fins de apuração do benefício em análise, enquadrar-se como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não incidem diretamente sobre o produto em fabricação.

A matéria versando sobre a inclusão os produtos constantes da Tabela de Incidência do IPI com a notação NT (não tributados) no cálculo do crédito presumido do IPI, ou seja, se aos fabricantes de produtos NT cabe o direito à manutenção e utilização dos créditos pertinentes aos insumos neles empregados.

Esta matéria foi brilhantemente enfrentada pelo ilustre Presidente desta Câmara nesta seção quando do julgamento do Recurso Voluntário, motivo pelo qual adoto as razões de decidir proferidas naquele voto como se minhas o fossem:

*A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão dos valores correspondentes às exportações dos produtos não tributados (NT) pelo IPI, já que, nos termos do caput do art. 1º da Lei 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito é destinado, tão-somente, às empresas que satisfaçam, cumulativamente, dentre outras, a duas condições: a) ser produtora; b) ser exportadora. Isso porque, os estabelecimentos processadores de produtos NT, não são, para efeitos da legislação fiscal, considerados como produtor.*

*Isso ocorre porque, as empresas que fazem produtos não sujeitos ao IPI, de acordo com a legislação fiscal, em relação a eles, não são consideradas como estabelecimentos produtores, pois, a teor do artigo 3º da Lei 4.502/1964, considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto. Ora, como é de todos sabido, os produtos constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI com a notação NT (Não Tributados) estão fora do campo de incidência desse tributo federal. Por conseguinte, não estão sujeitos ao imposto.*

*Ora, se nas operações relativas aos produtos não tributados a empresa não é considerada como produtora, não satisfaz, por conseguinte, a uma das condições a que está subordinado o benefício em apreço, o de ser produtora.*

*Por outro lado, não se pode perder de vista o escopo desse favor fiscal que é o de alavancar a exportação de produtos elaborados, e não a de produtos primários ou semi-elaborados. Para isso, o legislador concedeu o incentivo apenas aos produtores, aos industriais exportadores. Tanto é verdade, que, afora os produtores exportadores, nenhum outro tipo de empresa foi agraciada com tal benefício, nem mesmo as trading companies, reforçando-se assim, o entendimento de que o favor fiscal em foco destina-se, apenas, aos fabricantes de produtos tributados a serem exportados.*

*Cabe ainda destacar que assim como ocorre com o crédito presumido, vários outros incentivos à exportação foram concedidos apenas a produtos tributados pelo IPI (ainda que sujeitos à alíquota zero ou isentos). Como exemplo pode-se citar o extinto crédito prêmio de IPI conferido industrial exportador, e o direito à manutenção e utilização do crédito referente a insumos empregados na fabricação de produtos exportados. Neste*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 11 / 03 / 08  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Siupe 91641

2º CC-MF  
• FI.

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-01.989

*caso, a regra geral é que o benefício alcança apenas a exportação de produtos tributados (sujeitos ao imposto); se se referir a NT, só haverá direito a crédito no caso de produtos relacionados pelo Ministro da Fazenda, como previsto no parágrafo único do artigo 92 do RIPI/1982.*

*Outro ponto a corroborar o posicionamento aqui defendido é a mudança trazida pela Medida Provisória nº 1.508-16, consistente na inclusão de diversos produtos no campo de incidência do IPI, a exemplo dos frangos abatidos, cortados e embalados, que passaram de NT para alíquota zero. Essa mudança na tributação veio justamente para atender aos anseios dos exportadores, que puderam, então, usufruir do crédito presumido de IPI nas exportações desses produtos.*

*Diante de todas essas razões, é de se reconhecer que os produtos exportados pela reclamante, por não estarem incluídos no campo de incidência do IPI, já que constam da tabela como NT (não tributado), não geram crédito presumido de IPI.*

No que diz respeito à atualização monetária dos créditos do IPI a serem ressarcidos com base na Lei nº 9363/96, ou seja, ressarcimento de crédito presumido do IPI, é de se verificar, primeiramente, como bem frisou a decisão recorrida, que não se trata de repetição de indébito tributário, para a qual há previsão legal expressa para as atualizações monetárias, mas sim de pedido de ressarcimento de créditos presumido do IPI.

Vejamos que o Parecer AGUMF nº 01/96 trata especificamente de correção monetária no caso de repetição de indébito tributário. O indébito tributário é representado por um recolhimento indevido ou a maior que o devido, ou seja, nos casos em que houve recolhimento a maior beneficiando a Fazenda Nacional.

Neste caso torna-se lógico que na restituição do indébito tributário os créditos existentes em favor do sujeito passivo sejam corrigidos monetariamente pelos mesmos índices que a Fazenda usa para corrigir seus créditos.

Neste escopo é que veio a norma contida no artigo 66 e seu parágrafo 3º, da Lei nº 8.383/91 tratando exclusivamente do indébito tributário e sua compensação com valores de créditos tributários devidos, determinado em seu parágrafo 3º que tais operações sejam efetuadas pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR, *in litteris*:

*Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.*

.....  
§ 3 - A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-01.989

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 11 / 03 / 08  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Siap 916-11

2ª CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Da disposição literal da norma invocada tem-se que não contempla o ressarcimento de crédito presumido do IPI.

O ressarcimento de créditos presumido do IPI trata-se, em verdade de um incentivo fiscal, já que o legislador criou-o com o objetivo de estimular as exportações, ressarcindo as contribuições para o PIS e a Cofins incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo de mercadorias a serem exportadas.

Diferente, portanto, da restituição, pois não há pagamento indevido, mas sim um incentivo concedido pelo legislador para estimular a exportação.

O crédito presumido do IPI é um incentivo fiscal destinado a estimular o produtor/exportador, devendo o exercício deste benefício se dá nos exatos termos da lei que o concedeu. Assim, à falta de disposição legal de amparo é inadmissível a aplicação de correção monetária ao ressarcimento de crédito presumido do IPI.

Desta forma, diante da ausência de qualquer norma legal que autorize a atualização monetária de ressarcimento de crédito presumido do IPI, é de se negar o pedido da recorrente.

Frente a todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto, nos termos do voto.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2006.

NAYRA BASTOS MANATTA



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-04989

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília. 11 / 03 / 08 Maria Luzimar Novais Mat. Siapa 91641	2º CC-MF Fl.
--	-----------------

### VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO JORGE FREIRE, QUANTO À APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

Parte dos créditos foi reconhecido pelas instâncias *a quo*, porém negando-se a atualização monetária dos mesmos. E esta é minha única divergência com a íclita relatora, pois entendo que aos valores que foram reconhecidos nos cálculos do crédito presumido devem sofrer a incidência da taxa Selic nos termos que a seguir articulo.

#### ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA - APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

Creio majoritário no âmbito deste Conselho de Contribuintes, o entendimento de que mesmo o ressarcimento de valor a título de benefício fiscal deve ser creditado ao contribuinte com a atualização monetária correspondente.

Se assim fosse, estaria prejudicada ou poderia tornar inócua a própria política visada pelo legislador. Ainda mais numa economia como a brasileira, aonde já chegamos a níveis estratosféricos da espiral inflacionária. Sem falar o tempo em que a Administração tributária necessita para aferir a legalidade e legitimidade do direito postulado.

Sem embargo, a Câmara Superior de Recurso Fiscais (CSRF) em consonância com o que já vinha decidindo o Judiciário de há muito, pôs uma pá de cal nessa discussão decidindo que também em relação ao ressarcimento ela é cabível, conforme Acórdão CSRF/02-0.707, publicado no DOU de 25/06/98. Todavia, discordo dos fundamentos do voto da Egrégia Câmara Superior, vez entender que restituição e ressarcimento não têm mesma natureza jurídica. A questão de fundo é a perda do valor aquisitivo da moeda, desnaturando o valor do incentivo.

A questão que eu debatia é quanto à aplicação da taxa Selic, cuja aplicação eu então negava, posto que em tal taxa estariam embutidos os juros remuneratórios. E desde essa época o Conselheiro Serafim Fernandes, conforme as razões lançadas em seus votos, esposando entendimento que a partir de 01/01/1995 a legislação, por força dos artigos 5º e 6º da Lei 8.981/95, teria desindexado a economia como um todo, desta forma não permitindo a atualização de tributos. No entanto, minha divergência com aquele ilustre par, à época na Primeira Câmara deste Conselho, é no sentido de que poderia ter havido desindexação da economia, mas não fim da inflação, a qual, uma vez existindo, retira o poder de compra da moeda, fulminando o real valor do benefício e, assim, desnaturando-o.

Em suma, entendo que havendo inflação, esta deve ser reposta nos casos de ressarcimento de incentivo fiscal como definiu a CSRF, e mesmo o Parecer AGU 01/96. De outra forma, haveria enriquecimento ilícito da União, e flagrante afronta à isonomia das partes, uma vez que em relação aos seus débitos tributários a União faz incidir a taxa Selic.

Com efeito, hoje, a jurisprudência do STJ é farta no sentido de que a taxa Selic traz embutida em si não só índice de reposição da perda do valor da moeda, como também juros. E aí a divergência que vinha esposando quanto à aplicação da taxa Selic, já que entendo não ser legítimo o pagamento de juros pela mora nos ressarcimentos decorrentes de créditos incentivados, como espécie de benefício fiscal, onde há renúncia fiscal pela Fazenda Pública. E aí sim relevante a diferença entre repetição de indébito e ressarcimento, cujos fundamentos são díspares. O entendimento do STJ foi sempre no sentido de que a taxa Selic embute tanto a expectativa de perda inflacionária como os juros moratórios. Com base nessa premissa é que o



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 11 / 03 / 08 Maria Luíza Bar Nivais Mat. Sisp. 91641
--

2ª CC-MF Fl. _____
--------------------------

Processo nº : 13982.001120/2001-59  
Recurso nº : 132.241  
Acórdão nº : 204-04.989

STJ julgava indevida a aplicação da taxa SELIC cumulada com qualquer outro índice de atualização monetária.

A mim, indene de dúvida que não pode haver perda do valor real de qualquer incentivo com a perda do valor de compra da moeda circulante. Então, sopesando esta questão e qual o índice a ser aplicado, concluí, à mángua de permissivo legal para utilização de outro índice de correção monetária, e sendo esta a posição adotada pelo STJ, que o mais justo seria aplicar aos benefícios fiscais os índices utilizados pela Fazenda em relação a seus créditos tributários.

Por isso que, desde a votação dos Recursos 114.029, da lavra do eminente Conselheiro Antônio Mário de Abreu Pinto, e 106.200, por mim relatado, venho acatando o entendimento majoritário desta Câmara de que os créditos a serem ressarcidos devem ser atualizados monetariamente, a partir de 01/01/1996, de acordo com a Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR 08/97.

Por fim, temos ainda o § 4º do artigo 39 da Lei nº 9.250/95, que determina que em relação às compensações e restituições seja aplicada a referida taxa. Na falta de outro dispositivo legal, tendo em conta que a atualização monetária não se reveste de nenhum *plus* e que pode, consoante entendimento sedimentado no Judiciário de que a correção monetária independe de pedido ou lei expressa, entendo que esta norma poderia ser perfeitamente aplicável ao caso sob exame. Todavia, reitero meu entendimento pessoal, como dantes colocado, de que é descabida a aplicação de juros moratórios em ressarcimento de créditos incentivados. Mas para aqueles que entendem que ressarcimento é espécie de repetição, do que discordo, a referida norma incide na espécie.

### CONCLUSÃO

Dou provimento parcial ao recurso para que em relação aos créditos reconhecidos nas instâncias *a quo*, seja aplicada a taxa Selic desde o protocolo do pedido até seu efetivo aproveitamento (ressarcimento/compensação).

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2006.

JORGE FREIRE