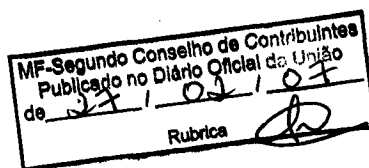




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.001184/2001-50
Recurso nº : 128.542
Acórdão nº : 204-00.837



Recorrente : CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. Insumos adquiridos de não contribuintes. 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.

DESPESAS HAVIDAS COM TRATAMENTO DE ÁGUA E COMBUSTÍVEL. Somente podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de matéria-prima de produto intermediário ou de material de embalagem. As despesas havidas com tratamento de água e os combustíveis 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.

FARELOS E ÓLEO DE SOJA. Produtos usados em fase anterior à da industrialização, precisamente, na criação de animais, não podem ser considerados insumos utilizados no processo de industrialização e, por consequência, não podem integrar o cálculo do crédito presumido do IPI.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade em negar provimento ao recurso**. Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz que dava provimento parcial quanto as aquisições de farelo, óleo de soja degomado e combustíveis, Rodrigo Bernardes de Carvalho, que negava provimento apenas quanto aos combustíveis, e as Conselheiras Sandra Barbon Lewis e Adriene Maria de Miranda (Relatora), que davam provimento ao recurso. Designada a Conselheira Nayra Bastos Manatta para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2005.

Henrique Pinheiro Torres

Presidente

Nayra Bastos Manatta
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire e Júlio César Alves Ramos.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 17/05/06
VIS.

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13982.001184/2001-50
Recurso nº : 128.542
Acórdão nº : 204-00.837

Recorrente : CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI autorizado pela Lei nº 9.363/96 relativo à aquisição de insumos empregados na produção de produtos exportados.

A verificação fiscal, examinando o pedido, glosou partes dos créditos requeridos face a inclusão indevida, na sua base de cálculo, de insumos adquiridos de fornecedores não contribuintes do PIS e da COFINS, no caso, pessoas físicas e cooperativas e de produtos para tratamento de água e combustíveis.

Discordando do indeferimento parcial do seu pedido, a requerente apresentou manifestação de inconformidade, sustentando que:

a) a glosa das aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas determinada pelas Instruções Normativas SRF 23/97 e 103/97, afronta a Lei n. 9.363/96, que autorizou a adoção como base de cálculo do benefício o valor total das aquisições sem cogitar em exclusões ou restrições, de modo que são ilegais;

b) os produtos adquiridos para tratamento de água e combustível são necessários ao processo industrial e nele se consomem, razão pela qual, nos termos do art. 147 do RIPI/98, constituem matéria-prima e produtos intermediários, eis que referido dispositivo legal exige, para fins de creditamento, apenas que os insumos sejam consumidos no processo industrial ainda que não venha a compor o produto final.

Em ambos os aspectos, colacionou jurisprudência desse Conselho de Contribuintes para corroborar as suas afirmativas.

Nada obstante, a DRJ de Porto Alegre manteve a decisão recorrida em acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2000

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI

O valor dos insumos adquiridos de cooperativas e de pessoas físicas, não contribuintes do PIS/Pasep, não se computa no cálculo do crédito presumido.

Tampouco se incluem, no cálculo do benefício, os gastos com produtos para tratamento de água e combustíveis, ainda que sejam consumidos pelo estabelecimento industrial, porque não revestem a condição de matéria-prima, produtos intermediário ou material de embalagem, insumos admitidos pela lei.

Solicitação indeferida. (fl. 342)

Inconformada, reagiu a empresa interpondo recurso voluntário a esse Eg. Conselho de Contribuintes, no qual reitera as razões expostas em sua manifestação de inconformidade.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 17/05/06
VISAR

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.001184/2001-50
Recurso nº : 128.542
Acórdão nº : 204-00.837

Sendo necessário verificar qual o real emprego dos insumos no processo de industrialização, o julgamento do recurso foi convertido em diligência para que se esclareça: a) quais insumos integram o demonstrativo das aquisições de pessoas físicas e cooperativas; b) como são eles efetivamente utilizados no processo produtivo da requerente; e c) se eles integram fisicamente o produto final, e, em caso, negativo, como são consumidos na elaboração do produto acabado.

Em atenção, a recorrente respondeu que adquiriu de cooperativas carne suína, bovina, óleo de soja degomado e farelo de soja, e que comprou de pessoas físicas suínos e aves para abate. Esclareceu, também, que as carnes e as aves são as matérias-primas principais dos produtos exportados e que o óleo de soja, bem como o farelo são insumos utilizados na fabricação de rações destinadas à alimentação do plantel de suínos e aves, que após engorda, constituem matéria-prima principal dos produtos fabricados e exportados.

É o relatório.

CM



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001184/2001-50
Recurso nº : 128.542
Acórdão nº : 204-00.837

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 14/05/96
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
ADRIENE MARIA DE MIRANDA

O presente recurso preenche os requisitos mínimos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Como exposto, a matéria em debate no caso concreto resume-se ao direito a utilizar, na base de cálculo do crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, os relativos à: a) aquisição de insumos de fornecedores não contribuintes do PIS e da COFINS, no caso, pessoas físicas e cooperativas e b) aquisição de produtos para tratamento de água e combustíveis.

Entendo que o direito encontra-se com a recorrente.

a) do direito ao crédito relativo à aquisição de insumos de pessoas físicas e cooperativas

Postula o Fisco, nesse aspecto, que somente gera crédito de IPI a aquisição de insumos que tenha sofrido a incidência do PIS e da COFINS, porquanto a Lei nº 9.363/96, concedeu o crédito como ressarcimento ao PIS e a COFINS, isto é, decorrentes de aquisições de pessoas jurídicas. Arrima-se, ainda, na Instrução Normativa SRF nº 103/97 e no Parecer PGFN/CAT nº 3092/2002 que dispõem expressamente nesse sentido.

No entanto, equivocou-se o Fisco. É que, no seu art. 2º, prevê a Lei nº 9.363/96 que a base de cálculo do crédito presumido será o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, **sem prever qualquer exclusão ou restrição, verbis:**

Art. 2º. A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições e de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produto exportado.

Como se vê, a norma não faz qualquer distinção. Simplesmente determina que o total das aquisições é a base de cálculo do benefício.

Dessa forma, apenas por essa razão já seria devido o crédito referente à aquisição de insumos de pessoas físicas e cooperativas. Mas não para aí.

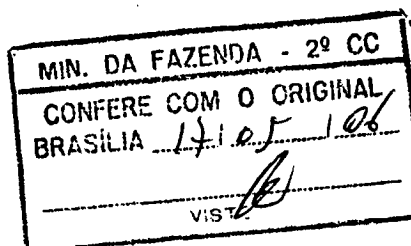
A COFINS e o PIS oneram em cascata o insumo adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição, estando, por conseguinte, embutidos no seu valor.

Sendo assim, o produtor-exportador, ao adquiri-los, acaba por ser contribuinte de fato das mencionadas contribuições. Ora, tendo arcado com o ônus das contribuições incidentes nas operações antecedentes, é de rigor o direito do produtor-exportador ao crédito presumido de IPI como ressarcimento do PIS e da COFINS pagas, sob pena de não se estar cumprindo o espírito da lei que é desonerar os produtores exportadores a fim de incentivar as exportações.

[Assinatura] 4



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13982.001184/2001-50
Recurso nº : 128.542
Acórdão nº : 204-00.837

Ademais, no sentido do direito ao crédito presumido em questão é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO PIS/COFINS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECONHECIMENTO. *A receita, inclusive de exportação, deve ser reconhecida quando da tradição do bem exportado, que se dá apenas quando da entrega do bem pelo vendedor exportador ao comprador estrangeiro, conforme a modalidade de exportação contratada, e não quando da celebração de dito contrato e da emissão da correspondente nota fiscal.*

AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. *Incluem-se na base de cálculo do crédito presumido as aquisições feitas de não contribuintes das contribuições para o PIS e da COFINS. Recurso a que se nega provimento.* (Acórdão CSRF/02-01.415, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, d. j. de 08.09.2003, negritamos)

"IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTE AO PIS E A COFINS – A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei n.º 9.363 de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. (art. 2º, da Lei n.º 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. (CSRF/02-01.435, Rel. Cons. Otacílio Dantas Cartaxo, d.j. 08/09/2003, negritamos)

Registre-se, também, que o Col. Superior Tribunal de Justiça, examinando a matéria, concluiu pelo reconhecimento do direito ao crédito presumido referente à aquisição de insumos de não contribuinte do PIS e da Cofins:

TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS DE PESSOA FÍSICA – LEI 9.363/96 E IN/SRF 23/97 – LEGALIDADE.

1. A IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições, relativamente aos produtos da atividade rural, de matéria-prima e de insumos de pessoas físicas, que, naturalmente, não são contribuintes diretos do PIS/PASEP e da COFINS.

2. Entendimento que se baseia nas seguintes premissas: a) a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição; b) o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais; c) a base cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes.

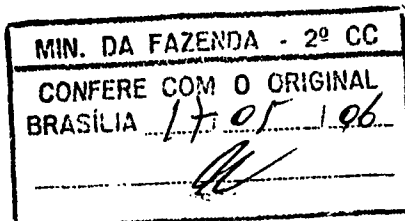
3. Regra que tentou resgatar exigência prevista na MP 674/94 quanto à apresentação das guias de recolhimentos das contribuições do PIS e da COFINS, mas que, diante de sua caducidade, não foi renovada pela MP 948/95 e nem na Lei 9.363/96.

4. Recurso especial improvido. (REsp nº 586.392/RP, Rel. Ministra Eliana Calmom, DJ de 06/12/2004, negritamos)

5



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13982.001184/2001-50
Recurso nº : 128.542
Acórdão nº : 204-00.837

Desse modo, é patente o direito do produtor-exportador ao crédito presumido de IPI referente à aquisição de não contribuintes de PIS/Cofins, no caso, pessoas físicas e cooperativas, em virtude do que voto por dar provimento ao recurso do contribuinte nesse aspecto, afastando a aplicação da Instrução Normativa nº 103/97 que, ao arrepio da Lei nº 9.363/96, excedeu, impondo limites não previstos em lei.

b) do direito ao crédito relativo à aquisição de produtos para tratamento de água e de combustíveis

No que toca ao direito à inclusão na base de cálculo do crédito presumido dos valores relativos à aquisição de produtos para tratamento da água e de combustíveis, entendo que igualmente assiste razão à recorrente.

Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, geram direito a crédito as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo. Na hipótese, os produtos para tratamento da água e o combustível constituem produtos intermediários.

Com efeito, ao contrário do que concluiu a decisão recorrida, geram direito a crédito todos os insumos que forem consumidos no processo de industrialização e que sejam essenciais ao mesmo, ainda que não integrem o novo produto. É o que dita o art. 147, I do RIPI/98, *verbis*:

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

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

Vale dizer, para caracterizar matéria-prima ou produto intermediário basta que os insumos sejam consumidos ou utilizados no processo industrial, sendo irrelevante o fato de integrarem o produto final ou que o seu consumo tenha decorrido de contato físico direto sobre o produto em fabricação.

Na espécie, como esclarece a recorrente, a água tratada é utilizada: a) nos processos de depenamento das aves e escaldagem das aves e suínos; b) limpeza dos mesmos; c) no congelamento das aves; d) na injeção de salmora nos produtos; e e) na limpeza dos equipamentos e instalações frigoríficas. Por sua vez, o combustível é usado nas caldeiras destinadas à produção de vapor industrial e para esquentar a água utilizada na limpeza dos equipamentos e instalações, bem como serve de óleo combustível empregado na geração de frio.

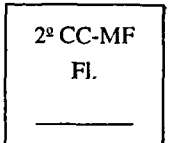
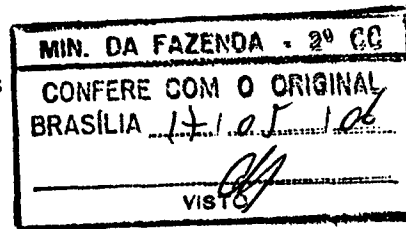
Como se vê, é claro que citados insumos, embora não integrem o produto final, são essenciais ao processo industrial e nele se consomem. Assim, constituem produtos intermediários cuja aquisição gera direito ao crédito presumido de IPI.

Dessa forma, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário igualmente nesse ponto para que sejam incluídos na base de cálculo do crédito presumido também os gastos com produtos para tratamento da água e com combustíveis.

Assinatura
6



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13982.001184/2001-50
Recurso nº : 128.542
Acórdão nº : 204-00.837

É como voto.

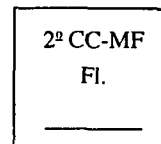
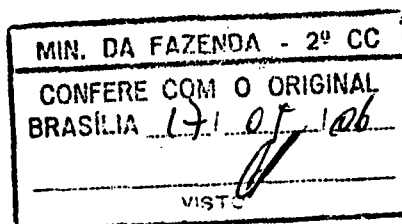
Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2005.


ADRIENE MARIA DE MIRANDA

4



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13982.001184/2001-50
Recurso nº : 128.542
Acórdão nº : 204-00.837

VOTO DA CONSELHEIRA-DESIGNADA NAYRA BASTOS MANATTA

O presente voto vencedor tratará de três questões a respeito da inclusão no cálculo do crédito presumido do IPI: despesas havidas com produtos para tratamento de água e combustíveis; aquisições de pessoas físicas e cooperativas e despesas havidas com farelo e óleo de soja usada na criação de aves e suínos a serem abatidos para posterior corte e industrialização.

A matéria em análise - 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 nº 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. 1º 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.

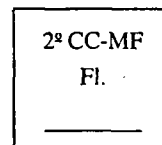
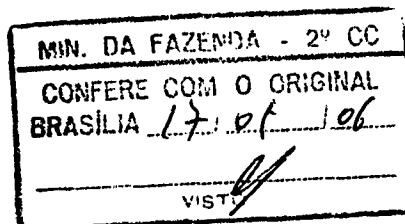
Em arrimo ao entendimento de que se deve excluir do cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de insumos adquiridos de não contribuintes, pessoas físicas e cooperativas, transcrevo abaixo o voto condutor do acórdão nº 202-12.551 onde o então conselheiro e presidente da Segunda Câmara do Segundo 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 : 13982.001184/2001-50
Recurso nº : 128.542
Acórdão nº : 204-00.837

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 Maximiliano¹: “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 deve 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 114/88²).

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.

¹ Hermeneutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333

² “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 : 13982.001184/2001-50
Recurso nº : 128.542
Acórdão nº : 204-00.837

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 15/05/06
VISTO

2º CC-MF

Fl.

Segundo De Plácido e Silva³, 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.⁴

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 Carvalho⁵, “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 Becker⁶: “(...) 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.

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

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

⁴ 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.

⁵ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993

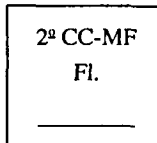
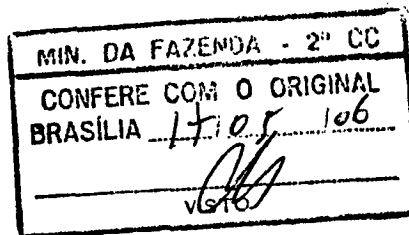
⁶ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.

104 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001184/2001-50
Recurso nº : 128.542
Acórdão nº : 204-00.837



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.

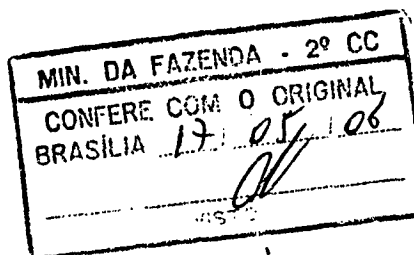
Reforça tal entendimento o fato de o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê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

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

134 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.001184/2001-50
Recurso nº : 128.542
Acórdão nº : 204-00.837

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 Becker⁷, “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”.⁸

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.

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 2º, 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)

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

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

134 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 14.05.06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.001184/2001-50
Recurso nº : 128.542
Acórdão nº : 204-00.837

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."

Em relação às exclusões efetuadas pela autoridade fiscal quando da apuração dos insumos consumidos no processo produtivo da reclamante relativas a combustíveis e produtos para tratamento de água, é de se verificar que este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com produtos que não integrem o produto final ou não se desgastem em contato direto com este, por entender que, para efeito da legislação fiscal, tais produtos 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 integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (grifamos)

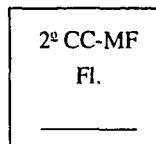
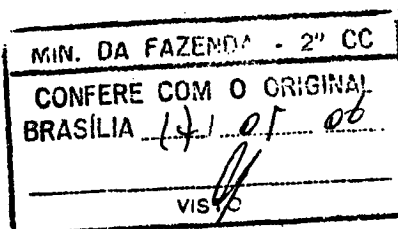
Da exegese desse dispositivo legal tem-se que somente se caracterizam como matéria-prima e ou produto intermediário os insumos empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico, isto é, sofram, em função de 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,

181



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13982.001184/2001-50
Recurso nº : 128.542
Acórdão nº : 204-00.837

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

Verifica-se, portanto, ser incabível a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com combustíveis e produtos usados no tratamento de água já que estes 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.

Em relação ao óleo de soja e farelo, utilizados para alimentação de aves e suínos que serão, posteriormente abatidos, destinchados, cortados e embalados é de se ressaltar que estes dois produtos sequer podem ser considerados como insumos no processo de industrialização desenvolvido pela recorrente.

Tais produtos - óleo de soja e farelo são usados na alimentação dos animais que servirão de matéria-prima no processo de industrialização desenvolvido pela recorrente, ou seja, dizem respeito a uma fase anterior à da industrialização. Fase esta exclusivamente ligada à agropecuária, sem qualquer relação com o processo industrial.

Observe-se que a matéria-prima usada pela recorrente é o animal morto. O processo industrial inicia-se, portanto, com o abate do animal. Assim sendo, todo e qualquer produto a ser considerado insumo deve ser utilizado a partir do abate do animal e no processo de industrialização, e não antes, na fase de criação.

Considerar que produtos utilizados na alimentação e criação de animais que posteriormente serão mortos e passarão a ser matéria-prima no processo de industrialização desenvolvido pela recorrente possam ser considerados insumos utilizados na industrialização constitui verdadeiro absurdo.

Pensar de tal modo levaria a que o adubo utilizado para crescimento do capim que o boi irá comer fosse considerado insumo no processo de industrialização de cortes bovinos, o que constitui verdadeiro contra-senso, até mesmo porque o animal vivo não é considerado produto industrializado, já que na sua criação inexistem quaisquer dos processos considerados como industrialização pelo RIPI.

Desta forma, as despesas havidas com óleo de soja e farelo, usados na criação de animais não poderão ser incluídos no cálculo do crédito presumido do IPI por não serem, sequer insumos utilizados na industrialização.

Diante do exposto, voto no sentido negar provimento ao recurso interposto, nos termos deste voto.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2005.

NAYRA BASTOS MANATTA //