



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

**Processo nº** 10675.002239/2001-24  
**Recurso nº** 137.959 Voluntário  
**Matéria** RESSARCIMENTO DE IPI  
**Acórdão nº** 204-02.388  
**Sessão de** 26 de abril de 2007  
**Recorrente** SADIA S/A (SUCESSORA DE GRANJA REZENDE S/A)  
**Recorrida** DRJ em Porto Alegre/RS

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001

Ementa: **CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.**

**BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES. PESSOAS FÍSICAS**

Excluem-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.

**BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES COOPERATIVAS.**

A partir da revogação da isenção deferida às cooperativas de produção, em relação às contribuições ao PIS e à Cofins, é legítima a inclusão das aquisições a essas entidades na base de cálculo do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96.

**IPI – CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.**

Não geram crédito de IPI as aquisições de produtos que não se enquadrem no conceito de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário, assim entendidos os produtos que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente, nos termos do PN CST nº 65/79.

**RESSARCIMENTO. TAXA SELIC.**

O ressarcimento é uma espécie do gênero restituição, conforme já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº

CSRF/02.0.708), pelo que deve ser aplicado o disposto no art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, aplicando-se a Taxa Selic a partir do protocolo do pedido.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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 ao crédito em relação às aquisições de cooperativas e a incidências da Taxa Selic a partir do protocolo do pedido. Vencidos os Conselheiros Nayra Bastos Manatta e Henrique Pinheiro Torres que negavam provimento ao recurso, Jorge Freire quanto às cooperativas; Júlio César Alves Ramos quanto à Taxa Selic, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan (Relator) e Flávio de Sá Munhoz quanto às aquisições de pessoas físicas. Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos para redigir o voto quanto às pessoas físicas. O Conselheiro Júlio César Alves Ramos apresentará declaração de voto quanto às cooperativas.

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
Presidente

  
JULIO CÉSAR ALVES RAMOS  
Relator-Designado

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Airton Adelar Hack.

## Relatório

Por bem retratar os fatos objeto do presente litígio, adoto e passo a transcrever o relatório da DRJ em Porto Alegre/RS, *ipsis literis*:

*O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido do IPI, autorizado pela Lei nº 9.363, de 16 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor da Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins, incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, referente aos meses de agosto e setembro de 2000, no valor de R\$ 39.426,03, conforme Pedido de Ressarcimento da fl. 01, apresentado em 09 de maio de 2001. Consta, nas fls. 22 e 71, cópia de pedido de compensação.*

*2. O pedido foi decidido pelo Despacho Decisório DRF/JOA nº 521, de 15 de agosto de 2006, da Delegacia da Receita Federal em Joaçaba – SC, fls. 111/112, com suporte na Informação Fiscal das fls. 105 a 110, com ciência do interessado em 05 de setembro de 2006, fl. 113, que indeferiu parcialmente o pedido, autorizando o ressarcimento no valor de R\$ 56.610,76, e homologando parcialmente a compensação, pelos motivos relatados a seguir:*

*2.1. Informa a autoridade fiscal, na fl. 110, que o crédito reconhecido se deu em valor maior que o solicitado, apesar de todas as glosas efetuadas, pelo fato de ter sido requerido o ressarcimento, no pedido da fl. 01, apenas dos créditos correspondentes aos meses de agosto e setembro, conforme consta na DCTF das fls. 96 a 98, quando a legislação admite somente o ressarcimento por trimestre. Foram incluídos, no cálculo, os valores correspondentes ao mês de julho, originalmente pedidos no processo nº 10675.001948/00-40, que foram excluídos quando do exame do pedido correspondente ao 2º trimestre de 2000, resultando daí, como dito no início, no reconhecimento de um crédito maior que o pleiteado na fl. 01.*

*2.2 Foram excluídos do cálculo os valores correspondentes às aquisições de produtos adquiridos de pessoas físicas e de sociedades cooperativas, em razão de não serem contribuintes do PIS e da Cofins, em conformidade com o disposto nas Instruções Normativas SRF nºs. 23, de 13 de março de 1997, e 103, de 30 de dezembro de 1997.*

*2.3 Foram também excluídos do cálculo os valores de aquisição de outros materiais, como combustíveis e lubrificantes, formulários contínuos, materiais de consumo, de expediente, de limpeza, elétricos, hidráulicos, para construção, peças de reposição e manutenção e uniformes dos empregados, que, no entendimento da autoridade administrativa, não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, conforme dispõe o art. 2º da Lei nº 9.363, de 1996.*

*2.4 Houve a exclusão de valores correspondentes à aquisição de produtos, cujas notas fiscais, listadas na tabela 03, fl. 109, o*

*Handwritten signature and the number 3.*

interessado foi intimado (intimação nº 12.828, fl. 74) a apresentar e não logrou fazê-lo.

3. Discordando do indeferimento parcial do seu pedido de ressarcimento, o requerente apresentou, no prazo legal, manifestação de inconformidade, em 05 de outubro de 2006, fls. 117 a 135, alegando, em síntese o seguinte:

3.1 Inicialmente, diz o interessado que, ao efetuar as exclusões, deixou a autoridade administrativa de aplicar ao caso concreto a Lei nº 9.363, de 1996, transcrevendo os artigos 1º e 2º dessa Lei.

3.2 Prosseguindo, diz que a lei antes referida estabelece que a empresa tem direito ao crédito presumido do IPI (art. 1º), sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (art. 2º), e que as exclusões feitas na base de cálculo do benefício não encontram abrigo na Lei nº 9.363, de 1996, concluindo que tais exclusões são ilegais. Afirma que as regras impostas pelas Instruções Normativas SRF nºs 23/97 e 103/97 contrariam flagrantemente o art. 2º da Lei nº 9.363, de 1996.

3.3 Diz que a Lei nº 4.502/64 define, em seu art. 4º, inciso IV, e o Decreto-Lei nº 34/66, em seu art. 2º, que estão incluídos no conceito de produtos intermediários aqueles insumos que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos e utilizados no processo industrial, e que esse conceito foi incorporado pelo Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/1982, transcrevendo seu art. 393.

3.4 Lembra que todos os produtos excluídos são utilizados no processo industrial, são normalmente tributados pelo PIS e pela Cofins e integram o custo de produção das mercadorias exportadas.

3.5 No seguimento, transcreve resposta à consulta formulada ao Ministério da Agricultura, que, no seu entendimento, comprova que os materiais de manutenção e demais insumos utilizados no processo produtivo são necessários e indispensáveis à efetiva obtenção dos produtos fabricados, e que esses materiais devem, obrigatoriamente, ser utilizados no seu processo industrial.

3.6 Em relação à intimação para apresentação das notas fiscais, como relatado no item 2.4, diz que, embora não tenha apresentado as referidas notas em tempo oportuno, está anexando cópia dos registros de entradas, comprovando então a efetiva aquisição dos insumos.

3.7 Diz, ainda, que o despacho atacado afirmou, em relação à correção monetária e aplicação da taxa SELIC, que o disposto no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, é específico para as situações de repetição de indébito (restituição) e recolhimento indevido ou a maior, o que não se confunde com ressarcimento.

3.8 Afirma que é sabido que a correção monetária constitui mera atualização do valor da moeda, e é cabível a taxa SELIC nos casos de ressarcimento, pois, além de expressamente consignado no texto da Lei nº 9.250/95, o ressarcimento se equivale à restituição; entende devida a inclusão da correção monetária e da taxa SELIC.

*3.9 Transcreve, também, acórdãos do STJ e do Conselho de Contribuintes, que vão no mesmo sentido de seu entendimento a respeito das matérias ora discutidas.*

*3.10 Finalizando, requer a reforma do Despacho Decisório, para o fim de reconhecer integralmente o direito ao ressarcimento do crédito presumido do IPI, bem como a compensação não homologada, com as devidas atualizações.*

Irresignada com a decisão de Primeira Instância, a contribuinte recorre a este Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, reiterando os termos de sua Manifestação de Inconformidade.

É o Relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro LEONARDO SIADE MANZAN, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, pelo que, dele tomo conhecimento e passo à sua análise.

O núcleo do presente litígio, consoante relato supra, cinge-se ao reconhecimento do crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, para ressarcimento das Contribuições PIS/Pasep e Cofins, incidentes na aquisição de Matéria-Prima, Produtos Intermediários e Material de Embalagem empregados na industrialização de produtos exportados.

Nos presentes autos, discute-se o direito ao crédito presumido de IPI sobre a seguinte situação e produtos: Aquisição de Produtos de Pessoas Físicas e Cooperativas, Energia Elétrica, Materiais de Consumo de Expediente, Material Elétrico, Material para Construção, Peças de Reposição e Manutenção, Produtos de Limpeza e Uniformes, Combustíveis e Lubrificantes.

Frise-se que o direito ao crédito de IPI se dá exclusivamente sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, nos termos do disposto no art. 147 do RIPI/98.

Para o deslinde da presente controvérsia, mister se faz citar o Parecer Normativo CST nº 65/79, o qual dispõe acerca dos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e esclarece que “geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, ‘stricto sensu’, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente”. Conclui, ao final, que “não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito”.



Por conseguinte, o contribuinte faz jus ao crédito ainda que os produtos não se integrem ao produto final, desde que atendam aos critérios acima indicados. Caso contrário, isto é, se o contribuinte creditou-se de IPI em decorrência da aquisição de produtos que não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, devem ser excluídos do cálculo do valor a ser ressarcido o IPI incidente sobre tais produtos.

Quanto às aquisições de insumos de entes não contribuintes do PIS e da Cofins, devem ser computadas para efeitos de determinação da base de cálculo do crédito presumido de IPI como forma de eliminar do valor das exportações, as quantias relativas às contribuições que incidem sobre os produtos ao longo de toda a cadeia produtiva.

A CSRF (Câmara Superior de Recursos Fiscais) já solucionou a matéria no que tange a aquisições de pessoas físicas e cooperativas, consoante demonstra a ementa do Aresto abaixo transcrita:

#### 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 nº 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 nº 9.363/96), sendo irrelevante ter havido ou não incidência das contribuições na etapa anterior, pelo que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de pessoas físicas e cooperativas estão amparadas pelo benefício.” (Ac. CSRF/02-01.336, Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer).

Com razão, portanto, a contribuinte neste ponto.

Quanto aos demais produtos (Energia Elétrica, Materiais de Consumo de Expediente, Material Elétrico, Material para Construção, Peças de Reposição e Manutenção, Produtos de Limpeza e Uniformes, Combustíveis e Lubrificantes) mister transcrever-se a legislação de regência para facilitar a análise da matéria. Dispõe a Lei n.º 9.363/96, em seus principais artigos, *in verbis*:

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

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

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

*(...) omissis*

*Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.*

*Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem".*

Como se vê, a legislação do IPI deve ser utilizada subsidiariamente para a definição de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, razão pela qual transcrevo referida regulamentação (Art. 147, I, do Decreto n.º 2.637/98 – 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 permanente.*

Outra norma fundamental que merece transcrição é a Portaria MF n.º 38, de 27 de fevereiro de 1997, expedida com base na Lei n.º 9.363/96, que assim dispõe, em seu art. 3º, § 16:

*§ 16. Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI.*

Pois bem, parece não haver dúvidas sobre a legislação que rege a matéria.

Todavia, minha posição é no sentido de que a energia elétrica encaixa-se perfeitamente dentro do conceito de produto intermediário e, por isso, geraria crédito para o contribuinte, desde que a empresa comprove sua efetiva utilização em seus maquinários produtivos, destacando os valores que serviram de força motriz e os valores que foram utilizados em outros setores da pessoa jurídica que não estão ligados à produção. Quanto aos outros produtos citados, os mesmos não se encaixam, de acordo com a legislação de regência supra declinada, nos conceitos de MP, PI e ME, pelo que, devem mesmo ser indeferidos.

Entretanto, com relação à energia elétrica, a questão já foi decidida definitivamente pela Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão assim ementada:

**IPI – CRÉDITO PRESUMIDO - ENERGIA ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS E ÓLEOS** – Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os insumos que se integram ao produto final, ou que, embora a ele não se

7

integrando, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre ele, no processo de fabricação. A energia elétrica usada como força motriz ou fonte de iluminação, óleos e os demais combustíveis não atuam diretamente sobre o produto final, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário" (CSRF/02-02.051).

Por conseguinte, curvo-me diante de posição superior e adoto o que ela preceitua.

Sem razão, pois, a contribuinte neste ponto.

Quanto à incidência da taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido

Considerando que o ressarcimento é uma espécie do gênero restituição, conforme já decidido pela Egrégia Segunda Turma da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF nº 02.0.708), tenho que as regras atinentes à restituição devem ser aplicadas ao ressarcimento.

Assim, incide a Taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido, a partir da data de protocolo do pedido de ressarcimento, em decorrência do que dispõe o art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95.

A aplicação de juros calculados à Taxa Selic é entendimento sedimentado na jurisprudência da Egrégia Segunda Turma da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se depreende do Acórdão CSRF/02-01.160, relatado pelo Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda. O voto proferido no referido processo é esclarecedor, pelo que são transcritos os seguintes trechos:

Concluindo, entendo, por derradeiro, ser devida a incidência da denominada Taxa Selic a partir da efetivação do pedido de ressarcimento.

Com efeito, a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes firmou entendimento no sentido de que até o advento da Lei nº 9.250/95, ou até o exercício de 1995, inclusive, não obstante a inexistência de expressa disposição legal neste sentido, os créditos incentivados de IPI deveriam ser corrigidos monetariamente pelos mesmos índices até então utilizados pela Fazenda Nacional para atualização de seus créditos tributários. Tal direito é reconhecido por aplicação analógica do disposto no § 3o, do artigo 66, da Lei nº 8.383/91.

Todavia, com a desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advento da citada Lei nº 9.250/95, que acabou com a correção monetária dos créditos dos contribuintes contra a Fazenda Nacional havidos em decorrência do pagamento indevido de tributos, prevaleceu o entendimento de que a partir de então não haveria mais direito à atualização monetária, e de que não se poderia aplicar a Taxa Selic para tal fim, pois teria a mesma natureza jurídica de taxas de juros, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.

Tal entendimento, entretanto, merece uma melhor reflexão. Tal necessidade decorre de um equívoco no exame da natureza jurídica da denominada Taxa Selic. Isto porque, em recente estudo sobre a matéria, o Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, expressamente demonstrou que a referida taxa se destina também a afastar os efeitos da inflação, tal qual reconhecido pelo próprio Banco Central do Brasil.

8

Por outro lado, cumpre observar a utilização da Taxa Selic para fins tributários pela Fazenda Nacional, apesar possuir natureza híbrida – juros de mora e correção monetária –, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei nº 9.249/95, por seu art. 36, II, se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3o, da Lei nº 9.430/96).

Ou seja, o fato de a atualização monetária ter sido expressamente banida de nosso ordenamento não impediu o Governo Federal de, por via transversa, garantir o valor real de seus créditos tributários através da utilização de uma taxa de juros que traz em si embutido e escamoteado índice de correção monetária.

Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que ao contribuinte titular do crédito incentivado de IPI, a quem, antes desta suposta extinção da correção monetária, se garantia, por aplicação analógica do artigo 66, § 3o, da Lei nº 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, direito à correção monetária – e sem que tenha existido disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame –, se garanta agora direito à aplicação da denominada Taxa Selic sobre seu crédito, também por aplicação analógica de dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95 – que determina a incidência da mencionada taxa sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido –, crédito este que em caso contrário restará minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda verificável sobre o valor da moeda.

A incidência de juros sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido teve origem exatamente com o advento do citado art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, pois, antes disso, a incidência dos mesmos, segundo o § único do art. 167, do Código Tributário Nacional, só ocorria “a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva” que determinasse a sua restituição, sendo, inclusive, este o teor do enunciado 188 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça.

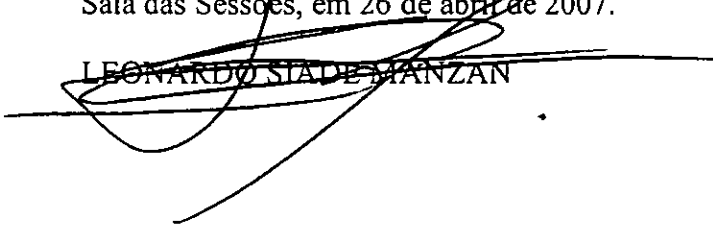
Considerando os articulados precedentes e tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao presente recurso voluntário para:

- a) indeferir o ressarcimento sobre os produtos que não se enquadram nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (energia elétrica – conforme decidido pela Excelsa CSRF, materiais de consumo de expediente, material elétrico, material para construção, peças de reposição e manutenção, produtos de limpeza e uniformes, combustíveis e lubrificantes;
- b) reconhecer o direito ao crédito sobre a aquisição de insumos de cooperativas e pessoas físicas e
- c) reconhecer o direito à incidência da Taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido, a partir da data do protocolo do pedido de ressarcimento, na forma do que dispõe o artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2007.

LEONARDO STADE MANZAN



## Voto Vencedor

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator-Designado

Fui designado para redigir o acórdão relativamente à matéria em que restou vencido o i. Conselheiro relator. Especificamente, a possibilidade de inclusão na base de cálculo do benefício fiscal criado pela Lei nº 9.363/96 das aquisições de produtos a pessoas físicas. Também apresentarei declaração de voto em relação à possibilidade de inclusão das aquisições a cooperativas, visto ser meu o voto que desempatou a votação favoravelmente à pretensão da empresa.

Começo pela impossibilidade de inclusão das aquisições a pessoas físicas.

O tema já suscitou acalorados debates neste Colegiado, tendo prevalecido a opinião, à qual me filio, de que não se pode acolhê-las. Como bom resumo das suas fundamentações, permito-me transcrever, com a devida licença do autor, elucidativo voto do Presidente desta Câmara, Dr. Henrique Pinheiro Torres, proferidas no voto do Recurso Voluntário nº 122.347, com a ressalva da parte relativa a cooperativas que serão objeto de abordagem separada.

*(. . .) 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 nas 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 nº 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 tem 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.

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 Medida Provisória 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.

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

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

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>).

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.”

<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”.

<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. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.

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 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 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>

<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



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)

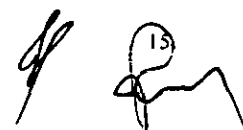
Do exposto, conclui-se que, mesmo que se admita que o ressarcimento vise desonerar os insumos de incidências anteriores, a lei, ao estabelecer a maneira de se operacionalizar o incentivo, excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência na última etapa.

*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.*

Para finalizar este tópico deve ser salientado, mais uma vez, que as decisões singulares dos Tribunais Superiores em que não figure como parte a recorrente não têm efeito vinculante dos julgadores administrativos, a teor do que dispõe o Decreto nº 2.346/97. Destarte, a citação de decisões do STJ e do STF tem apenas o efeito de subsidiar o julgador administrativo na formação de sua livre convicção pelo brilho e profundo conhecer jurídico que, em regra, demonstram os seus prolatores. Mas em regra não é com exclusividade e, no caso concreto, não nos parece que tenham laborado em melhor teor do que as considerações já acima elencadas.

A esse brilhante voto somente cabe acrescentar que as decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais também não têm efeito vinculante dos conselheiros membros de cada Câmara. Tal efeito só é alcançado por meio da edição de Súmula aprovada pelo Pleno do Conselho.

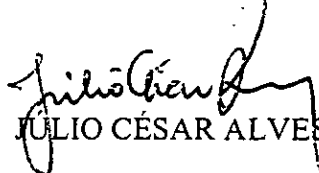
De outro lado, é de todo conveniente aplicar-se desde logo o posicionamento ali definido, por observância do princípio da eficiência que deve informar toda ação da Administração Pública, e da economia processual, especialmente atinente aos processos administrativos. Mas apenas quando ele, por reiteradas decisões, e de preferência por ampla maioria, se aparente imutável.



Não é esta ainda a situação relativamente à matéria em exame. Com efeito, as decisões que ali se têm proferido têm-no sido por escassa maioria, bastando simples alteração da composição da CSRF para que o resultado seja alterado. Reservo-me, por isso, o direito de aguardar o andamento das soluções que ali serão produzidas com a nova composição a se instalar.

Com esses fundamentos, entendo impossível a inclusão das aquisições efetuadas a pessoas físicas no benefício conhecido como crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.363/96.

Sala das Sessões em 26 de abril de 2007.

  
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

### **Declaração de Voto**

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Dispus-me ainda a elaborar declaração de voto no pertinente às aquisições de cooperativas. É que acompanhei, pelas conclusões, o voto do i. Relator, sendo, inclusive, esse meu voto decisivo para o resultado alcançado. Mister esclarecê-lo, pois.

Embora sejam comumente tratadas em conjunto com as aquisições a pessoas físicas, como no caso presente, entendo que as aquisições a cooperativas não se equiparam àquelas para efeito de sua inclusão no benefício ora em lide. A abordagem conjunta visa a repelir o argumento mais uma vez repetido de que o incentivo alcançaria todas as etapas anteriores da cadeia produtiva, mesmo que na última não haja exigibilidade das contribuições. Partilho esse entendimento.

Dirijo, porém, quando se assume que as cooperativas não tenham, por lei, que recolher as contribuições que aqui se busca ressarcir. Note-se que não se está tratando de inclusão no campo de incidência, pois, a rigor, fora do campo de incidência elas nunca estiveram.

O que se passa é que elas possuíam uma disciplina específica, que consistia, em suma, na exigibilidade apenas sobre a comercialização de bens que não fossem recebidos de seus cooperados. E em decorrência, como regra, não tinham que recolher aquelas contribuições, uma vez que a comercialização de bens recebidos de não cooperados era, ou deveria ser, a exceção.

Destarte, enquanto prevaleceu aquela sistemática específica de tributação, seria aceitável, ainda que, a rigor, imprecisa, a glosa da parcela das aquisições efetuadas a cooperativas.

Ocorre que aquele tratamento diferenciado veio a sofrer profunda alteração a partir do ano de 1999, no qual se revogou a isenção da Cofins das cooperativas de produção, mesmo em relação à receita obtida com a venda de produtos recebidos de seus associados.

  
16

Desde então, passaram elas a apenas poder abater, como dedução daquela receita total, o **valor repassado** aos cooperados pelos bens entregues. Há outras deduções, mas no que interessa ao crédito presumido o relevante é que mesmo em relação às suas operações rotineiras as cooperativas terão de recolher a Cofins sempre que o valor obtido com a venda dos produtos difira daquele que ela repassa aos seus associados, situação, esta sim, rotineira e que justificou a revogação da isenção deferida pela Lei Complementar nº 70/91.

Com isso, entendo que resta sem qualquer justificativa a glosa daquelas aquisições: sob a alegação de que não incidiam as contribuições, nunca se pôde; sob o argumento de que não tinham, rotineiramente, que pagar, também não se pode mais.

Com essas considerações, entendo que a partir de novembro de 1999, quando entra em vigor a revogação de isenção da Cofins deferida às cooperativas pelo art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, há de ser acolhida a inclusão na base de cálculo do benefício instituído pela Lei nº 9.363/96 das aquisições a cooperativas de produção. No presente caso, as aquisições ocorreram no terceiro trimestre de 2001, pelo que há de ser dado provimento ao recurso quanto a este item.

Sala das Sessões em 26 de abril de 2007.

  
JULIO CÉSAR ALVES RAMOS

