



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

**Processo nº** 10675.003365/2002-87  
**Recurso nº** 154.115 Voluntário  
**Matéria** Pedido de Ressarcimento de Créditos de IPI (Lei nº 10.276/2001) e Declaração de Compensação  
**Acórdão nº** 203-13.734  
**Sessão de** 04 de dezembro de 2008  
**Recorrente** FRIGORÍFICO MATABOI S/A  
**Recorrida** DRJ-SANTA MARIA/RS

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.276/2001. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS. EXCLUSÃO.

O valor da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem adquiridos de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da Cofins não integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.276/2001. BASE DE CÁLCULO. ENERGIA ELÉTRICA. APROPRIAÇÃO *PRO RATA*.

Não coincidindo o período de faturamento dos custos com energia elétrica com o período de apuração do crédito presumido, deverá ser feita a apropriação *pro rata*.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

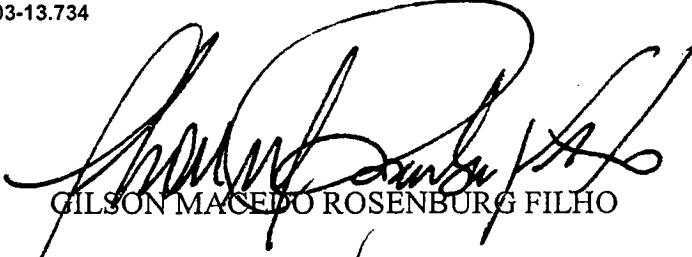
ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em negar provimento ao Recurso nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, em não admitir o aproveitamento dos créditos referente aos insumos adquiridos de pessoa física. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Andréia Dantas Lacerda Moneta (Suplente), Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, que o admitiam; e II) quanto às demais matérias, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Fez sustentação oral pela Recorrente, Drª Flávia Cecília de Souza Oliveira OAB-SP nº 183.677.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 03/03/09

Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Siapc 91669



  
GILSON MACÊDO ROSENBURG FILHO  
Presidente

  
ODASSI GUERZONI FILHO  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis e José Adão Vitorino de Moraes.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 03 / 03 / 09

*ef*  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Siepe 91659

## Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de IPI (Lei nº 10.276, de 2001), no valor de R\$ 172.694,80, formalizado em 12/11/2002, relativo aos insumos empregados nas exportações realizadas no terceiro trimestre de 2002, seguido de uma Declaração de Compensação de débitos de idêntico valor. Posteriormente, o referido valor foi retificado pela empresa para R\$ 1.041.038,35.

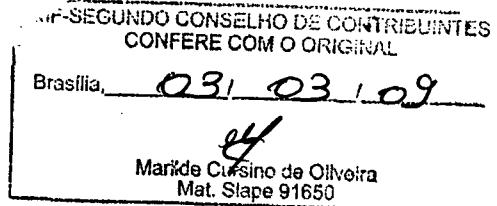
A Delegacia da Receita Federal em Uberlândia-MG, ao fazer a análise do pleito, procedeu à glosa das aquisições de insumos junto a pessoas físicas, bem como dos gastos com telecomunicações, e, ainda, desconsiderou parte dos gastos com energia elétrica, estes por não se referirem ao período de apuração, resultando no reconhecimento parcial do crédito pleiteado, no montante de R\$ 138.393,44.

Na Manifestação de Inconformidade a interessada alega que a Lei nº 10.276, de 2001, não estabeleceu nenhuma restrição quanto às aquisições de insumos junto às pessoas físicas, o que não poderia ter sido feito por atos infralegais. Insurgiu-se também contra a glosa efetuada sobre os gastos com energia elétrica alegando que o consumo teria se dado durante o período objeto do pedido.

A 1ª Turma da DRJ em Santa Maria-RS, todavia, por meio do Acórdão nº 18-8.1276, de 20/11/2007, indeferiu-lhe o pleito.

O Recurso Voluntário repetiu as mesmas argumentações da peça impugnatória.

É o Relatório.



Brasília, 03/03/09

  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

CC02/C03  
Fls. 313

## Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

A tempestividade se faz presente pois, científica da decisão da DRJ em 13/02/2008, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 13/03/2008. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

### Aquisições junto a pessoas físicas

O crédito presumido do IPI foi instituído em virtude da incidência que, no jargão técnico, se diz “em cascata”, na cadeia produtiva, do PIS e da Cofins, com o escopo de ressarcir as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais dos valores dessas contribuições pagos pelos fornecedores de seus insumos, para desoneras o produto exportado. Destarte, esse benefício fiscal constituiria verdadeira recuperação de custo tributário ocorrido nos elos anteriores da cadeia produtiva e embutido no custo das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem.

Assim sendo, é correto afirmar que o legislador, ao instituir o benefício, partiu do pressuposto de que os fornecedores de insumos das empresas produtoras e exportadoras teriam efetuado o pagamento do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita de vendas para essas empresas ou, dito de outro modo, em relação a essas contribuições, esses fornecedores seriam delas contribuintes.

Todavia, o ato legal constitutivo do direito ao crédito presumido do IPI, com efeito, não dispôs expressamente sobre essa qualificação do fornecedor de insumos, limitando-se a fazer restrição às aquisições de insumos no mercado interno. É o que se depreende dos arts. 1º da precitada Lei nº 10.276, de 2001, que estabelece:

*Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como resarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e para a Seguridade Social (Cofins), de conformidade com o disposto em regulamento.*

*§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:*

*I – de aquisições de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridas no mercado interno e utilizados no processo produtivo.*

(...)

P 4

Brasília, 03 / 03 / 09

  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

CC02/C03  
Fls. 314

Não se pode olvidar, porém, que, aliado ao objetivo de tornar os produtos brasileiros mais competitivos no mercado estrangeiro, o crédito presumido de IPI visa exclusivamente à recuperação de contribuições específicas pagas ao longo da cadeia produtiva do produto exportado e certo é que tais contribuições não repercutiram, do ponto de vista jurídico, em operações realizadas com pessoas físicas e com cooperativas de produtores.

Dessa forma, creio não ser a mais adequada a interpretação isolada dos dispositivos que tratam do valor das aquisições para deles inferir a inexistência de restrição quanto à qualificação do fornecedor dos insumos. Impõe-se então o exame de todo o texto legal, para uma interpretação lógico-sistemática, que conduz à conclusão de que o legislador deixou insculpido, em dispositivos esparsos, o pressuposto de que as aquisições de insumos, para compor a base de cálculo do crédito presumido, deveriam ser feitas de fornecedores contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins e não alcançados por normas isentivas.

Nesse ponto, destaque-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) procedeu a minudente análise do diploma legal em tela, fazendo dele emergir a necessária incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas auferidas pelo fornecedor do insumo, com vista à inclusão, pela empresa produtora e exportadora, do valor desses insumos por ela adquiridos no cômputo da base de cálculo do crédito presumido. Cabe então transcrever excertos do Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002:

“(…)

18. *Ora, se o produtor/exportador pudesse incluir na base de cálculo do crédito presumido o valor de todo e qualquer insumo, mesmo não sendo o fornecedor contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS, ao argumento de que teria, de qualquer modo, havido a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva, o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, restaria sem sentido.*

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

20. *Para que seja possível atribuir um sentido lógico à expressão utilizada pelo legislador (‘ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições’), pode-se apenas concluir que a lei se referiu, exclusivamente, aos insumos adquiridos de fornecedores que pagaram o PIS/PASEP e a COFINS, ou seja, oneraram os insumos com o repasse desses tributos.*

21. *Quando o PIS/PASEP e a COFINS oneram de forma indireta o produto final, isto significa que os tributos não ‘incidiram’ sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (o fornecedor não é contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS), mas nos produtos anteriores, que compõem este insumo. Ocorre que o legislador prevê, textualmente, que serão resarcidas as contribuições “incidentes” sobre o insumo adquirido pelo produtor/exportador, e não sobre as aquisições de terceiros, que ocorreram em fases anteriores da cadeia produtiva.*

(…)

Brasília, 03 / 03 / 09

  
Marilde Cursíro de Oliveira  
Mat. Siape 91650

CC02/C03  
Fls. 315

23. Assim, a condição legalmente disposta para que o produtor/exportador possa adicionar o valor do insumo à base de cálculo do crédito presumido, é a exigência de tributos ao fornecedor do insumo. Sem que tal condição seja cumprida, é inadmissível, ao contribuinte, benefício do crédito presumido.

24. Prova inequívoca de que o legislador condicionou a fruição do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor do insumo é depreendida da leitura do artigo 5º da Lei nº 9.363, de 1996, in verbis:

'Art. 5º A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente'.

25. Ou seja, o tributo pago pelo fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido, que for restituído ou compensado mediante crédito, será abatido do crédito presumido respectivo.

26. Como o crédito presumido é um resarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, pagos pelo fornecedor do insumo, o legislador determina, ao produtor/exportador, que estorne, do crédito presumido, o valor já restituído.

27. O art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, determina que apenas os tributos 'incidentes' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (e não pelo seu fornecedor) podem ser resarcidos. Conforme o art. 5º, caso estes tributos já tenham sido restituídos ao fornecedor dos insumos (o que significa, na prática, que ele não os pagou), tais valores serão abatidos do crédito presumido.

28. Esta interpretação lógica é confirmada por todos os demais dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996. De fato, em outras passagens da Lei, percebe-se que o legislador previu formas de controle administrativo do crédito presumido, estipulando ao seu beneficiário uma série de obrigações acessórias, que ele não conseguiria cumprir caso o fornecedor do insumo não fosse pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. Como exemplo, reproduz-se o art. 3º da multicitada Lei nº 9.363, de 1996:

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

29. Ora, como dar efetividade ao disposto acima, quando o produtor/exportador adquirir insumo de pessoa física, que não é obrigada a emitir nota fiscal e nem paga o PIS/PASEP e a COFINS? Por outro lado, como aferir o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, que não estão obrigados a manter escrituração contábil?



Brasília, 03/03/09

Mark de Oliveira  
Mat. Siape 91050

CC02/C03  
Fls. 316

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

31. Em suma, a Lei nº 9.363, de 1996, criou um sistema de concessão e controle do crédito presumido de IPI, cuja premissa é que o fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do incentivo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.

(...)

46. Em face do exposto, impõe-se a seguinte conclusão: o crédito presumido, de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições instituídas pelas Leis Complementares nº 7 e nº 8, de 1970, e nº 70, de 1991."

Note-se que, mesmo da interpretação isolada do § 1º do art. 1º da Lei nº 10.276, de 2001, pode-se extrair, conforme itens 20 e 21 do Parecer supracitado, a conclusão de que a restrição de que o fornecedor dos insumos seja contribuinte do PIS e da Cofins está contida no texto legal. Basta que se focalize a questão da incidência tributária assim estampada no art. 1º da Lei nº 9.363/96

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento 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.

Essa questão da incidência foi muito bem detalhada em voto vencedor proferido pelo Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, nesta Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que integra o Acórdão nº 203-09.899, de 1º de dezembro de 2004, do qual, para fundamentar meu voto, transcrevo os seguintes trechos:

(...)

*Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, a base de cálculo do crédito presumido é igual ao valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conceituados segundo a legislação do IPI, multiplicado pelo percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor (industrial) exportador. O valor do crédito presumido, então, será o equivalente a 5,37% da base de cálculo, tendo este fator sido obtido a partir da soma de 2% de COFINS mais 0,65% de PIS, com incidência dupla e bis in idem ( $2 \times 2,65\% + 2,65\% \times 2,65 = 5,37\%$ ).*

07

Brasília, 03 / 03 / 09

*ef*  
Marilde Cursino da Oliveira  
Mat. Siapc 91650

CC02/C03  
Fls. 317

Como deixa claro o art. 1º da Lei nº 9.363/96, acima transrito, o benefício foi instituído como ressarcimento do PIS e COFINS incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Somente nas situações em que há incidência das duas contribuições sobre as aquisições de insumos é que cabe aplicar o benefício. Neste sentido é que o § 2º do art. 2º da IN SRF nº 23, de 13/03/97, já dispunha que o incentivo "será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS", enquanto o art. 2º da IN SRF nº 103/97 informa, expressamente, que "As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido."

Referidas IN não inovaram com relação à Lei nº 9.363/96. Apenas explicitaram a melhor interpretação do texto da Lei, cujo caput do art. 2º deve ser lido em conjunto com o caput do art. 1º que lhe antecede. O mencionado art. 2º, ao estabelecer que a base de cálculo do incentivo será determinada sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, está a determinar que somente os insumos sobre os quais há incidência de PIS e COFINS podem ser incluídos no cálculo do crédito presumido. A interpretação da recorrente, que dá ênfase à expressão *valor total*, empregada no art. 2º, e esquece a referência expressa ao art. 1º, não me parece a mais razoável. O mais correto é ler os dois artigos em conjunto, para extrair deles a seguinte norma: *valor total dos insumos sobre os quais há incidência do PIS e COFINS.*

A expressão "incidentes", empregada pelo legislador no texto do art. 1º da Lei nº 9.363/96, refere-se evidentemente à incidência jurídica. Diz-se que a norma jurídica tributária enquanto hipótese incide (dai a expressão hipótese de incidência), recai sobre o fato gerador econômico em concreto, juridicizando-o (tornando-o fato jurídico tributário) e determinando a conduta prescrita como consequência jurídica, consistente no pagamento do tributo. Esta a fenomenologia da incidência tributária, que não difere da incidência nos outros ramos do Direito.

Pontes de Miranda, acerca da incidência jurídica, já lecionava que "Todo o efeito tem de ser efeito após a incidência e o conceito de incidência exige lei e fato. Toda eficácia jurídica é eficácia do fato jurídico; portanto da lei e do fato e não da lei ou fato."

Também tratando do mesmo tema e reportando-se à expressão fato gerador - empregada no CTN ora para se referir à hipótese de incidência apenas prevista, ora ao fato jurídico tributário já realizado - , Alfredo Augusto Becker leciona:

"Incidência do tributo: quando o Direito Tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada ("fato gerador"), juridicizando-a, e a consequente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica: a relação jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo

Brasília, 03 / 03 / 09

  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

CC02/C03  
Fls. 318

dever (do sujeito passivo: o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.".

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

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

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

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

No caso do crédito presumido não se deve confundir eventual incidência econômica do PIS e da COFINS sobre os insumos adquiridos, com incidência jurídica, esta a única que importa para saber se o resarcimento deve acontecer ou não. Observa-se que no incentivo em tela o crédito é presumido porque o seu valor é estimado a partir do percentual de 5,37%, aplicado sobre a base de cálculo definida. A presunção não diz respeito à incidência jurídica das duas contribuições sobre as aquisições dos insumos, mas ao valor do benefício. O valor é que é presumido, e não a incidência do PIS e COFINS, que precisa ser certa para só assim ensejar o direito ao benefício. Destarte, quando不存在 a incidência jurídica do PIS e da COFINS sobre as aquisições de insumos, como nas situações em que os fornecedores são pessoas físicas ou pessoas jurídicas não contribuintes

Brasília, 03 / 03 / 09

*[Signature]*  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Slape 91650

CC02/C03  
Fls. 319

*das contribuições, como cooperativas<sup>1</sup>, o crédito presumido não é devido.*

(...)"

Os argumentos acima, portanto, ratificam o entendimento esposado pelo Acórdão recorrido no sentido de que sejam mantidas as glosas das aquisições dos insumos junto às pessoas físicas.

### **Energia Elétrica apropriada *pro rata***

Os valores que a Recorrente incluiu na formação da base de cálculo do crédito presumido a título de energia elétrica foram retirados das respectivas notas fiscais emitidas pela companhia distribuidora e trazem como período de consumo sempre o período compreendido a segunda quinzena de um mês e a primeira quinzena do mês subsequente, de sorte que não reflete o consumo efetivamente ocorrido no mês de trinta dias. Assim, não obstante as faturas dos meses de julho, agosto e setembro de 2002 refletissem parte do consumo efetivo de energia elétrica dos meses de junho e de outubro de 2002, a interessada apropriou-se do seu valor total estampado na face.

Todavia, para casos quetais, ou seja, em não havendo coincidência do período de faturamento dos custos de energia elétrica (quinzenal) com o período de apuração do crédito presumido (mensal), a IN SRF nº 69, de 2001, no parágrafo 2º do artigo 6º, estabelece que o aproveitamento de tais gastos deve ser dar *pro rata*, ou seja, proporcionalmente aos dias de consumo efetivo no mês.

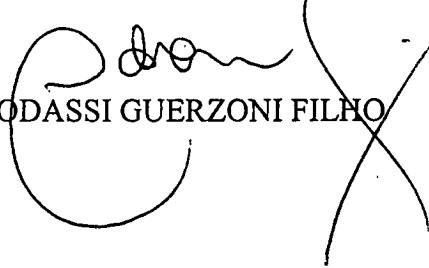
Assim, correto o procedimento do Fisco ao considerar na formação do cálculo do crédito presumido apenas os gastos com energia elétrica efetivamente realizados no mês, mediante a sua apuração *pro rata*.

Nego, pois, provimento ao recurso quanto a essa matéria.

### **Conclusão**

Em face do exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro de 2008

  
ODASSI GUERZONI FILHO

<sup>1</sup> À época dos fatos envolvidos no processo, vigia a isenção para as Cooperativas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 13005.000436/2005-13  
**Recurso nº** 158.203 Voluntário  
**Matéria** Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI (Lei nº 10.276, de 2001)  
**Acórdão nº** 203-13.748  
**Sessão de** 03 de fevereiro de 2009  
**Recorrente** COMPANHIA MINUANO DE ALIMENTOS  
**Recorrida** DRJ-PORTO ALEGRE/RS

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

**CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA POR FALTA DE LANÇAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA.**

Não há que se cogitar de se proceder ao lançamento de ofício previsto pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional quando, na análise de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI (regime alternativo), se depara com valor indevidamente incluído dentre as receitas de exportações, no caso as devoluções de vendas.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

**CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.276/2001. BASE DE CÁLCULO. CONDIÇÕES PARA FRUIÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO EM ATOS INFRALEGAIS. POSSIBILIDADE DE SUA UTILIZAÇÃO PARA FUNDAMENTAR GLOSAS.**

Originalmente prevista na lei que criou o benefício a possibilidade da edição de atos infralegais para trazer as instruções necessárias, inclusive os requisitos e periodicidade para a sua apuração e fruição, válida é a sua utilização e fundamento para as glosas efetuadas.

**CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.276/2001. BASE DE CÁLCULO. AJUSTE OBRIGATÓRIO EM FACE DE INSUMOS EXISTENTES NOS ESTOQUES DE PRODUTOS ACABADOS E NO DE PRODUTOS NÃO ACABADOS. EXCLUSÃO OBRIGATÓRIA NÃO EFETUADA.**

É obrigatória a exclusão da base de cálculo do crédito presumido do último trimestre do ano dos valores dos gastos com energia

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília,

12.03.09

*ML*  
Markle Cícero da Oliveira  
Mat. Slape 91650

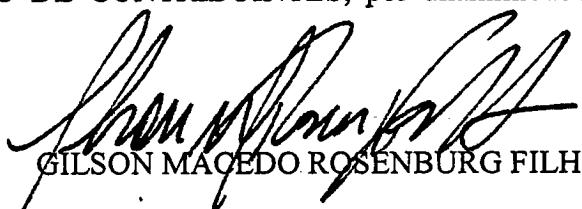
*1*

elétrica e combustíveis utilizados nos estoques dos produtos acabados e não acabados, portanto, ainda não exportados.

Recurso Voluntário Negado.

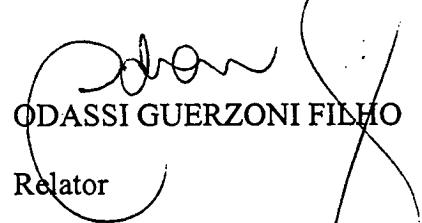
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTEs, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.



GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO

Presidente



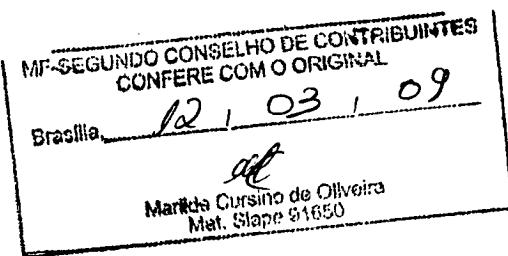
ODASSI GUERZONI FILHO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça, José Adão Vitorino de Moraes, Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente).

Ausente o Conselheiro Luiz Guilherme Queiroz Vivacqua (Suplente).

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTEs	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	<u>12 / 03 / 09</u>
	
Marilda Cursino de Oliveira	
Mat. Sílape 91650	



## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra o Acórdão nº 10-15.580, da DRJ-Porto Alegre/RS, que indeferiu a solicitação da interessada contida em Manifestação de Inconformidade, relativamente a pedido de ressarcimento de créditos de IPI dos 1, 2º, 3º e 4º trimestres de 2003, no valor de R\$ 28.270,94, R\$ 49.108,43, R\$ 12.363,58 e R\$ 22.381,18, respectivamente, formulado em 2004 com base na Lei nº 10.276, de 10/09/2001, deferido parcialmente por despachos decisórios, nos montantes de R\$ 12.363,58, e R\$ 21.979,10, respectivamente para os 3º e 4º trimestre, nada sendo deferido para os 1º e 2º trimestre de 2003.

A referida decisão ora recorrida fora assim ementada:

*Acórdão DRJ N° 10-15850 de 2008*

### *Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. REGIME ALTERNATIVO. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. PRODUTOS ACABADOS, MAS NÃO VENDIDOS. EXCLUSÃO. INCLUSÃO. Os valores de MP, PI e ME utilizados em produtos em elaboração e acabados mas não vendidos devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido do último período de apuração anterior à opção pelo regime alternativo e computados, pelo custo de aquisição, a partir do primeiro período de apuração correspondente à nova sistemática de cálculo. Idêntica providência deve ser adotada em relação ao último trimestre do ano, ou ao último trimestre em que houver exportações. AQUISIÇÕES NÃO ADMITIDAS. MP, PI e ME adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas não geram direito ao crédito presumido do IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE. O julgador administrativo não tem competência para apreciar alegação de ilegalidade de ato administrativo baixado pelo Secretário da Receita Federal do Brasil.*

### *Solicitação Indeferida.*

No Recurso Voluntário, alegou a interessada, preliminarmente, que o Fisco deveria ter constituído o crédito tributário correspondente ao ter deparado com o "crédito presumido negativo", bem como com a "incerta falta de dedução de pedidos de ressarcimentos anteriores" e que a inexistência deste estaria a cercear a sua defesa. Acrescentou que a IN SRF nº 69/2001 não poderia inovar em relação às definições trazidas pela Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, especialmente ditar exclusões que a referida norma não previra, no caso, os insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas de produção.

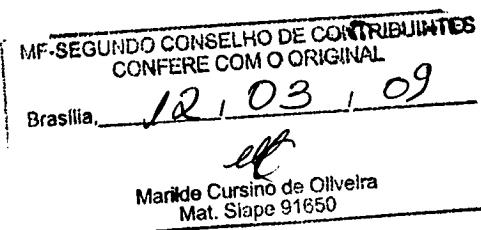
Entende a Recorrente que assume grande importância para o presente caso o fato da IN SRF nº 69/2001 ter sido revogada pela IN SRF nº 315/2003 e posteriormente pela IN SRF nº 420/2004, visto que estas não trouxeram qualquer vedação a aquisições junto às pessoas físicas. Assim, prossegue, caberia aqui a aplicação do disposto no inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional.

*R. 3*

No tópico "Do creditamento de Produtos Supostamente não Vendidos", a Recorrente, contestou o que chamou de "glosa" dos gastos com aquisições de combustíveis, energia elétrica, argumentando que existe previsão legal para o aproveitamento de tais insumos.

Para reforçar suas argumentações a Recorrente colacionou algumas decisões dos Conselhos de Contribuintes que entende estar perfiladas ao seu entendimento.

É o Relatório.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 12/03/09

*dt*  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Slape 91650

CC02/C03  
Fls. 202

## Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

A tempestividade se faz presente pois, científica da decisão da DRJ em 11/06/2008, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 10/07/2008. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

### Cerceamento ao direito de defesa

Inicialmente, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa pelo fato de a autoridade fiscal, ao descontar do valor pleiteado os montantes dos pedidos formulados anteriormente, bem como ao apurar um "crédito presumido negativo", não ter efetuado lançamento. Ora, certamente assim não procedeu o Fisco pelo simples fato de que não há lançamento algum a ser feito, já que o que se discute aqui é a procedência ou não do montante de um pedido de resarcimento de créditos e a providência a ser adotada nesses casos não é outra senão a de aceitar ou não o seu valor, no todo ou em parte, e não se constituir um crédito tributário por conta de rubricas indevidamente inseridos ou não na base de cálculo. Assim, mostra-se completamente dissonante do que se discute neste processo a argumentação contida no item "II" do Recurso Voluntário, intitulado "*Preliminariamente – Da Inexistência de Lançamento para Cobrança do Suposto Débito*", razão pela qual deve ser rechaçada.

### Utilização de atos infralegal para apuração do crédito presumido

Quanto à alegação da Recorrente de que a IN SRF nº 69, de 06/08/2001<sup>1</sup>, teria trazido inovações em relação ao disposto na lei que instituiu o regime alternativo de apuração do crédito presumido, ou seja, estabelecendo restrições onde a lei não estabeleceria, é preciso lembrar que, seja o crédito presumido fruído pelas empresas pela Lei nº 9.363, de 14 de dezembro de 1996, ou pela Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001 (regime alternativo), o fato é que o artigo 6º da primeira diz claramente que, *verbis*, "*O Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei nº, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo resarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.*" (grifei)

Justamente para dar efetividade a este comando, inicialmente foi editada a Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, e, logo em seguida, a IN SRF nº 23, de 13/03/1997, os primeiros atos, portanto a trazer as tais *instruções e requisitos* necessários, tanto para a *apuração* quanto para a *fruição* do benefício, nas quais, por óbvio, passou-se a detalhar os limites implícitos contidos na lei. Seguiram-se a tais atos infralegalas outras portarias e instruções normativas, dentre as quais a citada IN SRF nº 69/2001, que, da mesma forma e sempre de acordo com as modificações e inovações do regime, notadamente a edição da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, cumpriu a mesma função, qual seja, a de dar os contornos gerais para a *fruição* do benefício.

<sup>1</sup> Dispõe sobre o cálculo, a utilização e a apresentação de informações do regime alternativo do crédito presumido de IPI.

*[Assinatura]* 5

Brasília, 12 / 03 / 09

  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Slape 91650

CC02/C03  
Fls. 203

Assim, perfeitamente válida, senão obrigatória, a fundamentação em atos infralegais para a correta apuração e fruição do crédito presumido de IPI.

### Inconsistências no DCP

Dos Termos de Verificação Fiscal lavrados relacionados aos 1º e 2º trimestres de 2003, fls. 82/87, verifiquei que o que motivou, de fato, o não atendimento ao que fora pleiteado pela interessada, foram inconsistências verificadas nos Demonstrativos de Crédito Presumido – DCP, estas decorrentes de ajustes efetuados de ofício pela autoridade fiscal em pedidos de ressarcimento anteriores, mais especificamente, do ano de 2002, então formulado em processo administrativo específico, qual seja, o de nº 13005.000435/2005-79, coincidentemente sorteado para a minha relatoria em face do Recurso Voluntário nº 158.172, então interposto pela interessada, julgado agora há pouco nesta mesma Sessão.

Em outras palavras, para esses dois primeiros trimestres não houve glosa de insumos propriamente dito; apenas inconsistências apuradas pelo Fisco no DCP apresentado pela interessada quando o mesmo confrontado com o "DCP" elaborado de ofício pela autoridade fiscal em face de glosas havidas em pedidos de ressarcimentos anteriores, conforme pontuado acima.

Coerentemente e na esteira da análise que a autoridade fiscal efetuara nos pedidos de ressarcimento anteriormente apresentados pela interessada, nos quais, conforme relatado acima, foram encontradas divergências, o que motivou ao refazimento, de ofício, de um novo demonstrativo que espelhasse o valor do crédito presumido de acordo com as regras legais vigentes, a mesma autoridade se viu obrigada a ajustar, também de ofício, o DCP relativo aos quatro trimestres de 2003, visto que, algumas informações são cumulativas.

Por conta desses ajustes é que:

- No primeiro trimestre de 2003, em vez do crédito presumido de R\$ 28.270,94, o Fisco apurou um crédito presumido "negativo" da ordem de R\$ 21.509,48; e
- No segundo trimestre de 2003, em vez do crédito presumido de 20.837,49, o Fisco apurou um crédito presumido "negativo" de R\$ 107,34.

O DCP apresentado pela interessada relativo ao terceiro trimestre de 2003, por sua vez, passou integralmente pelo crivo da autoridade fiscal, não tendo sido efetuado nenhuma glosa e sido reconhecido o direito ao ressarcimento dos R\$ 12.363,58 pleiteados.

Assim, em relação aos 1º, 2º trimestres, nos quais houve divergência entre o entendimento do Fisco e da interessada, o argumento da interessada é apenas no sentido de contestar, ou de não de se conformar, com os ajustes em cascata efetuados pelo Fisco, os quais, por estarem previstos nas normas que regulam o incentivo, não merecem reparo, razão pela qual deve ser negado provimento ao recurso.

Já, no quarto trimestre de 2003, a interessada incorreu no mesmo equívoco que incorrera no quarto trimestre de 2002, pois procedeu ao ajuste legal obrigatório determinado pelo artigo 11 da IN SRF nº 315, de 03/04/2003, de forma parcial, ou seja, o fez

apenas em relação às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, deixando de fazê-lo, todavia, em relação aos gastos com energia elétrica e com combustíveis.

É que, não obstante a existência em estoque ao final do ano de 2003 de produtos – acabados e semi-acabados –, portanto, não vendidos, nos quais foram empregados os valores gastos com energia elétrica e com combustíveis, a interessada não observou ao disposto no artigo 11 da IN SRF nº 315/2003, que determina expressamente a exclusão da base de cálculo do crédito presumido, no último trimestre, no mês de dezembro, do valor dos gastos com energia elétrica e com combustíveis.

Esse, portanto, é não o motivo imaginado pela Recorrente, foi o fundamento da glosa efetuada pelo Fisco. É que, equivocadamente a Recorrente entendera que a glosa se dera por não se aceitar pura e simplesmente os gastos com combustíveis e energia elétrica na formação da base de cálculo do crédito presumido, tanto que sua argumentação foi toda centrada nessa linha, inclusive com a colação de julgados deste Conselho.

Mas, como visto, não foi isso que ocorreu.

A glosa, repito, se deu unicamente pelo fato de a interessada não ter retirado da base de cálculo do crédito presumido do 4º trimestre de 2003 os valores correspondentes aos gastos com energia elétrica e com combustíveis que foram alocados a produtos ainda não exportados, seja por estarem em estoque, seja por não terem ainda sido acabados.

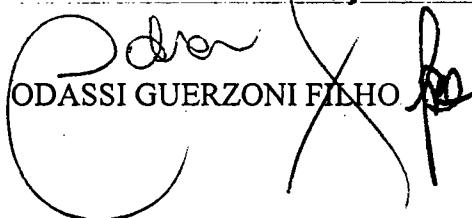
De se negar provimento, pois, ao Recurso Voluntário quanto a este tópico.

Por outro lado, é de não se conhecer, a argumentação da Recorrente quando a mesma se refere a uma suposta glosa de insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas no ano de 2003, pelo simples fato de que, no ano de 2003, neste processo, não houve qualquer glosa na base de cálculo por conta da inclusão desses insumos.

### Conclusão

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 2009

  
ODASSI GUERZONI FILHO

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	19 / 03 / 09
	
Marilde Curtino de Oliveira	
Mat. Siape 91650	