



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

**Processo nº** 10768.100257/2002-12  
**Recurso nº** 130.834 Voluntário  
**Matéria** RESSARCIMENTO - CRÉDITO PRESUMIDO IPI  
**Acórdão nº** 202-18.970  
**Sessão de** 07 de maio de 2008  
**Recorrente** COMPANHIA VALE DO RIO DOCE S/A  
**Recorrida** DRJ em Juiz de Fora - MG

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

Período de apuração: 01/07/1998 a 30/09/1998

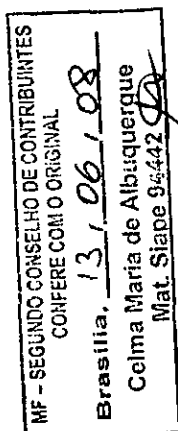
RESSARCIMENTO - CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTO  
NÃO TRIBUTÁVEL PELO IPI.

A norma do art. 1º da Lei nº 9.363/96, instituidora do crédito presumido do IPI, reporta-se ao conceito de produção e não de produto ou estabelecimento industrial. O conceito de produção é o contido no art. 3º do RIPI/82.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

O § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95 inseriu no seu comando a aplicação da taxa Selic somente sobre os valores oriundos de indêbitos passíveis de restituição ou compensação, não contemplando valores oriundos de ressarcimento de tributo presumidamente calculado.

Recurso provido em parte.

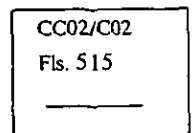
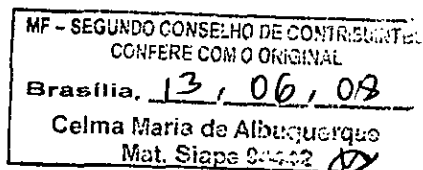


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: I) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à inclusão dos valores de energia elétrica e combustíveis no cálculo do crédito presumido; II) por maioria de votos, em dar provimento para incluir o valor dos insumos aplicados na fabricação de produtos NT no cálculo do crédito presumido; III) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à correção do ressarcimento pela taxa Selic. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Antônio Lisboa Cardoso, Domingos de Sá Filho e Maria Teresa Martínez López que deram provimento

*[Assinatura]*

*[Assinatura]*



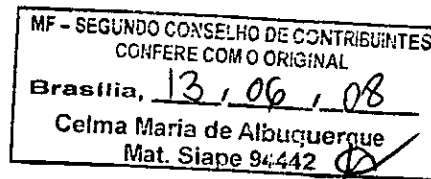
parcial para excluir do cálculo do incentivo apenas os combustíveis e lubrificantes e os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Nadja Rodrigues Romero e Antonio Zomer que negaram provimento integral.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

Relatora



## Relatório

Em continuidade ao julgamento da lide contida nestes autos, após retorno dos autos da diligência determinada por meio da Resolução nº 202-00.921, de 25/01/2006, (fls. 131/139), reproduzo abaixo, para a retomada dos fatos, o relatório da referida resolução:

*"Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora, MG, referente ao indeferimento do pedido de ressarcimento de crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363, de 13/12/1996, correspondente ao trimestre de apuração 3/1998, protocolizado em 26/12/2002, no valor total de R\$..., bem como ao processo nº 10768.100249/2002-76, a este apensado.*

*Por bem relatar os fatos, reproduz-se, abaixo, parte do relatório da decisão recorrida:*

*'Versa o presente processo sobre apreciação de pedido da interessada em epígrafe acerca de ressarcimento do crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, formalizado em 26/12/2002 (fl. 01) no valor de R\$..., tendo como referência o 3º trimestre de 1998 (fl. 02).*

*Em análise de legitimidade, a Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária (DERAT) no Rio de Janeiro-RJ, por meio do despacho decisório de fls. 59/66, indeferiu o pleito em questão sob os fundamentos transcritos sinteticamente a seguir:*

*'(...) não encontra respaldo na legislação de regência o aproveitamento de crédito do IPI nas operações que envolvam produtos 'NT', conseqüentemente, resta inadmissível a obtenção do ressarcimento do crédito presumido de IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME neles empregados, de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996.*

*Ora, o pleito da empresa versa exatamente sobre o creditamento presumido de IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME empregados na operação que envolve produto NT, para o qual, como provado, à exaustão, NÃO HÁ PREVISÃO LEGAL para deferimento.*

*Por fim, sobre o argumento de que o Conselho de Contribuintes já reconheceu o direito ao benefício fiscal em tela, cumpre esclarecer que, embora de inestimável valor como fonte de consulta, tais decisões não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (Parecer Normativo CST n.º 390/71).*

*(...).'*

*Cientificada do indeferimento de seu pleito, a interessada, por meio de representante legal, apresentou manifestação de inconformidade de fls.*

Handwritten signatures and initials at the bottom of the page, including a large 'J' and some other marks.

|                                                                                                                                            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES<br>CONFERE COM O ORIGINAL<br>Brasília, 13, 06, 08<br>Celma Maria de Albuquerque<br>Mat. Siape 96442 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

68/86, na qual, em síntese, apresentou argumentos resumidos conforme a transcrição abaixo:

**FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

(...)

(...) a Contribuinte está obrigada a cumprir tão somente o disposto na lei, sabido que o nosso ordenamento jurídico consagra o **PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**.

(...)

O fundamento do Despacho Decisório é o mesmo contido no Parecer MF/SRF/COSIT DITIP no. 139/1996, contudo, data vênua, é inadmissível, porque o intérprete da lei não é atribuída competência para inovar a ordem jurídica.

Assim, nenhum ato normativo emanado do poder executivo poderá restringir o alcance da Lei nº 9.363/1996, para aplicá-la somente em relação aos produtores com status de industrializados sujeitos a uma alíquota ou isentos do IPI, se a LEI elegeu como condição ao benefício a exportação de 'MERCADORIA'.

Também não se extrai da Lei nº 9.363/1996 nenhuma restrição ao direito aos créditos de IPI presumidos na hipótese de produtores exportadores de produtos NT (não-tributados).

(...)

(...) a Contribuinte implementa todos os requisitos previstos na LEI para usufruir desse direito ao crédito de IPI presumido, ou seja, é produtora e exportadora de mercadorias nacionais, alcançadas pela imunidade.

(...)

(...) a concessão desse benefício fiscal não está limitada aos ditames da legislação do IPI, cuja aplicação é tão somente subsidiária.

(...)

(...) o fato da MERCADORIA exportada pela Contribuinte estar classificada na TIPI como N/T (não-tributada) não a impede do exercício do direito em questão, porque a intenção da lei não foi beneficiar somente os produtos tributados pela legislação do IPI, mas, toda e qualquer mercadoria destinada ao exterior.

(...) o entendimento do Despacho Decisório diverge do entendimento jurisprudencial do Eg. Conselho de Contribuintes.

(...)

(...) o crédito presumido merece deferimento em relação a qualquer aquisição que represente custos de produção, pois, a intenção da lei foi desonerar as exportações do PIS e da COFINS- incidentes no ciclo de produção sob o efeito cumulativo.

|                                                                                                                                           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES<br>CONFERE COM O ORIGINAL<br>Brasília, 13, 06, 08<br>Celma Maria de Albuquerque<br>Mat. Siape 9442 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

(...)

(...) a Instrução Normativa nº 23/1997 também não poderia restringir a utilização dos créditos, na forma do seu art. 2º, § 2º, porque a norma jurídica por ato emanado do Poder Executivo.

(...)

A Contribuinte acrescenta finalmente que desde o protocolo do seu pedido até a presente data já transcorreu um longo período, portanto, se os valores dos créditos presumidos forem deferidos, devem ser seguidos da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA desde as suas ocorrências, para recompor esses valores dos efeitos da inflação.

(...)

Constata-se que o óbice à correção monetária cria uma vantagem ilícita em favor da União Federal, em desequilíbrio ao PRINCÍPIO DA IGUALDADE, considerando que a União Federal recorre à correção monetária para atualizar os seus créditos.

(...)

Assim sendo, os valores correspondentes aos créditos de IPI presumidos devem ser atualizados a partir das ocorrências, nos mesmos moldes utilizados pela Secretaria da Receita Federal para atualizar os tributos pagos em atraso, em cumprimento do PRINCÍPIO DA ISONOMIA.'

Por tudo que expôs, propugnou pela reforma do despacho decisório recorrido, com a conseqüente procedência do seu pedido de ressarcimento..

Apreciando as razões postas na impugnação, o Colegiado de primeira instância proferiu decisão resumida na seguinte ementa e decisão:

'Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/1998 a 30/09/1998

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT.

O direito ao crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96 condiciona-se a que os produtos estejam dentro do campo de incidência do imposto, não estando, por conseguinte, alcançados pelo benefício os produtos não-tributados (NT).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/1998 a 30/09/1998

Ementa: 1-LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGALIDADE.

As normas e determinações previstas na legislação tributária presumem-se revestidas do caráter de legalidade, contando com

*validade e eficácia, não cabendo à esfera administrativa questioná-las ou negar-lhes aplicação.*

## **2- CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS.**

*É incabível, por falta de previsão legal, a incidência de atualização monetária ou de juros sobre créditos escriturais legítimos do IPI. Para créditos que se revelem inexistentes ou ilegítimos, a pretensão de tal incidência é, deveras, absurda.*

### **Solicitação Indeferida**

*Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, INDEFERIR a solicitação contida na manifestação de inconformidade da interessada, não lhe concedendo o direito ao ressarcimento do crédito presumido do IPI pleiteado à fl. 02.'*

*Intimada a conhecer da decisão em 29/06/2005, a interessada insurreta contra seus termos, apresentou, em 29/07/2005, recurso voluntário a este E. Conselho de Contribuintes, com as seguintes razões de dissentir:*

*aponta erro de interpretação da decisão a quo ao afastar a recorrente da condição de estabelecimento industrial pelo fato de dar saída a produtos classificados como não tributados – NT – na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI;*

*aduz que não se fez previsão alguma de que o crédito presumido de IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96, não pudesse ser utilizado quando o produto comercializado ao exterior não se enquadrar no campo de incidência do referido imposto;*

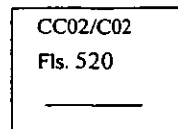
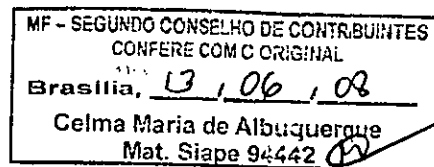
*salienta a intenção do legislador em incentivar e fomentar a exportação via anulação da carga tributária, amortizando a incidência de PIS e COFINS incidente sobre matéria-prima e insumos aplicados no processo produtivo, que configuram custo de produção-exportação;*

*defende a dissociação do direito de fruição do benefício fiscal do pagamento do IPI ou da condição de contribuinte do mesmo imposto, uma vez que a lei não expressou tal condição;*

*reproduz doutrina e jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes para reforçar a tese que espousa no que concerne à extrapolação do conteúdo da Lei nº 9.363/96 pelos atos normativos infralegais que a regulamentaram, restringindo onde a lei não restringiu, atingindo o direito líquido e certo à fruição do benefício fiscal;*

*pugna pela atualização monetária dos valores a ressarcir com base no princípio da igualdade, evitando-se locupletamento sem causa por parte da União. Reproduz jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes para reforçar sua defesa.*

*Alfim, requer o conhecimento e provimento do recurso voluntário, reformando o acórdão recorrido e deferindo o pedido de ressarcimento de IPI no montante pleiteado."*



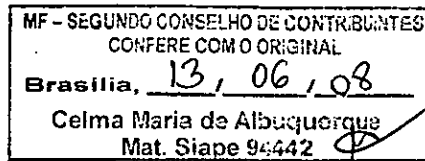
Como já destacado, após o atendimento dos termos da diligência requerida, retornaram os autos a este Conselho para seguimento do julgamento, estando a informação fiscal às fls. 499/506.

A recorrente foi regularmente intimada para manifestar-se acerca do resultado da diligência, porém absteve-se de qualquer manifestação.

É o Relatório.

*CR*

*2*



## Voto

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

Nos fundamentos que motivaram a propositura e a aprovação da resolução de fls. 131/139 está reproduzida a solução de consulta dada pela Divisão de Tributação – DISIT –, da Superintendência Regional da Receita Federal da 5ª Região Fiscal – SRRF – 5ª RF –, nº 17, de 03/06/2005, a qual é abaixo reproduzida, na parte que interessa à solução da controvérsia, cujos fundamentos foram acolhidos e adotados para aquele voto:

*“SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/5ª RF/DISIT Nº 17, de 03 de junho de 2005*

*13. O art. 155, § 3º, da Constituição Federal dispõe:*

*... ‘Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:*

*§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. ‘... (grifo nosso).*

*14. A magna carta brasileira, no parágrafo 3º do artigo supracitado, apenas considerou incidentes sobre as operações nele referidas o imposto estadual ICMS e os impostos federais sobre Importação e sobre Exportação. Assim, à exceção destes impostos, as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País estão imunes quanto à incidência de quaisquer outros tributos, inclusive sobre produtos industrializados – IPI.*

*15. Reafirmando, em âmbito infraconstitucional, a imunidade atribuída aos minerais do País, o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI, promulgado através do Decreto nº 4.544, de 26/12/2002, prescreve, em seu artigo 18, inciso IV:*

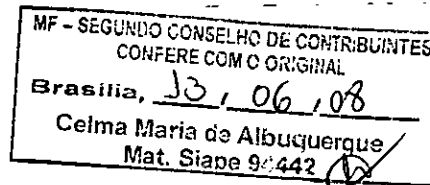
*... ‘Art. 18. São imunes da incidência do imposto*

*IV - a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Constituição Federal, art. 155, § 3º). ‘... (grifo nosso)*

*16. Cabe esclarecer que todos os produtos imunes ao IPI estão automaticamente fora de seu campo de incidência, sendo legalmente ‘não-tributados’, independentemente de estarem gravados ou não pelo IPI na Tabela de Incidência do IPI (TIPI).*

*17. A utilização dos créditos do IPI foi modificada pela promulgação da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, que, em seu artigo 11, assim preconizou:*

Handwritten signature and initials at the bottom right of the page.



... 'Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.'... (grifo nosso)

18. A Instrução Normativa SRF nº 33, de 04/03/1999, disciplinou a matéria estabelecendo, em seu art. 2º, § 3º, que os créditos originários da aquisição de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), quando destinados à fabricação de produtos não-tributados (NT), devem ser estornados. Entretanto, o artigo 4º da mesma Instrução Normativa reconheceu o direito de aproveitamento desses mencionados créditos, alcançando, exclusivamente, insumos recebidos por estabelecimento industrial ou equiparado a industrial a partir de 1º/01/1999, quando aplicados na industrialização de produtos imunes, desde que atendidas as condições previstas no artigo 11 da Lei nº 9.779/1999 supratranscrito. Eis o que dizem os artigos 2º, § 3º, e 4º da IN SRF nº 33/1999:

... 'Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:

...

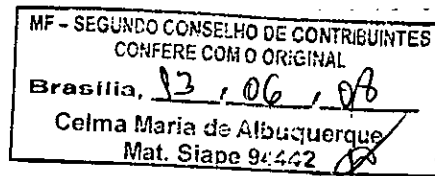
§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT). "...

...

'Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.'... (grifo nosso)

19. Realizando-se a interpretação teleológica das normas jurídicas supracitadas, verifica-se a prevalência da vontade constitucional que, como lei primeira do ordenamento jurídico brasileiro, quis gravar com a imunidade as operações relacionadas em seu artigo 155, § 3º, excluindo-as da incidência de impostos diferentes daqueles expressamente mencionados nesse mesmo dispositivo. O conflito entre os ditames do artigo 2º, § 3º, e do artigo 4º da IN SRF nº 33/1999 é apenas aparente, já que, pelo princípio da hierarquia das normas, o espírito constitucional prevalece para preservar a possibilidade de aproveitamento de créditos do IPI quando os produtos forem não-tributados apenas em razão de imunidade. Caso se não revele hipótese de imunidade tributária constitucional, inexistirá possibilidade de



*aproveitamento de créditos do IPI quando os produtos forem não-tributados.*

20. *Conclui-se, portanto, que, com o direito à manutenção e à utilização de créditos do IPI instituído pelo art. 11 da MP nº 1.788/1998, convertida na Lei nº 9.779/1999, deixou de ter eficácia, a partir de 1º de janeiro de 1999, relativamente aos produtos imunes, a realização do estorno dos referidos créditos, previsto no art. 174, I, 'a', do RIPI então vigente (Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998), sendo irrelevante, conforme acima exposto, no que concerne aos minerais do país, de constarem da TIPI vigente como produtos não-tributados (NT), não se aplicando, nesse caso, as prescrições da IN SRF nº 33/1999, art. 2º, § 3º.*

21. *Por pertinente, cumpre esclarecer que o instituto da compensação de créditos do IPI está atualmente disciplinado pela Instrução Normativa SRF nº 460, de 18/10/2004, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa SRF nº 534, de 05/04/2005.*

#### CONCLUSÃO

22. *À vista do exposto, respondo à consulente que, a partir de 1º de janeiro de 1999, poderão ser mantidos e utilizados na escrita fiscal do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial os créditos de IPI relativos aos insumos empregados na industrialização de minerais do País. A manutenção e a utilização desses créditos observarão as disposições da IN SRF nº 33/1999, não se aplicando, porém, nesse caso, o estorno previsto no art. 2º, § 3º, da referida Instrução Normativa."*

Aqui entendo pertinente enfrentar os argumentos apresentados em sentido contrário ao acima esposado, os quais têm como fundamento o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, conjugado com o art. 3º da Lei nº 4.502/64.

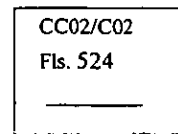
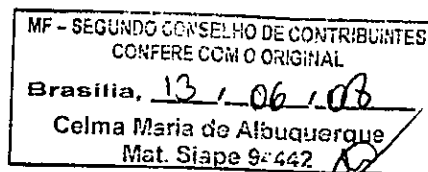
Primeiramente faz-se mister identificar a legislação aplicável ao crédito presumido.

As normas vigentes à época dos fatos eram: a Lei nº 9.363/96, resultante da conversão da Medida Provisória nº 948, de 23/03/1995, Portaria MF nº 38/1997 e IN SRF nº 23/1997.

Assim, é à luz desta legislação que deverá ser examinada a lide.

O direito à fruição do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 está estampado em seu art. 1º, como abaixo reproduzido:

*"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."*



Muito oportuno, para compreensão do texto legal, a ensinança de Gilberto Ulhôa Canto, citada pela recorrente, e aqui também, em parte, reproduzida:

*"... a Lei deve ser lida e entendida como se depreende do seu contexto. A interpretação é um processo gnoseológico [Relativo ao conhecimento] de maior complexidade, que somente cabe quanto: a) no seu texto não se encontre, de modo claro e conclusivo, um comando de norma, b) quando aquilo que deflue da mera leitura torna a regra legal inaplicável porque contras as Leis da natureza, c) quando um dispositivo de Lei aparenta, pela leitura, uma determinação que se choca com a de outro artigo da mesma Lei ou d) quando a disciplina que ela estabelece na sua expressão vocabular é contrária ao sistema de direito positivo em que se insere.*

*Fora desses casos, não há que interpretar a norma, e muito menos para descobrir nas suas palavras uma ordem que não formula."*

Assim, extrai-se, de plano, da norma do art. 1º acima reproduzido:

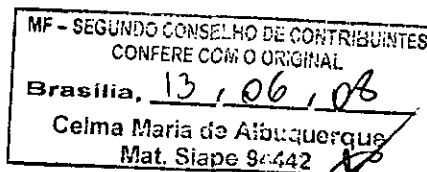
- a) trata-se de benefício fiscal instituído com a finalidade de promover o ressarcimento do PIS e da Cofins incidentes sobre as aquisições efetuadas pelo produtor-exportador para utilização no processo produtivo;
- b) a metodologia utilizada para efetivar o ressarcimento das contribuições consistiu em transmutar tais valores em crédito presumido do IPI;
- c) o destinatário é a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais;
- d) a base de apuração é o valor de aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário utilizados no processo produtivo;
- e) o PIS e a Cofins passíveis de serem ressarcidos deverão ser aqueles incidentes sobre tais aquisições (*"...incidentes sobre as respectivas aquisições..."*).

Portanto, entendo preenchida a condição citada na letra "a" do texto do mestre Ulhôa Canto, pela existência de um comando de norma que, caso fosse ausente, exigiria aplicação do processo de interpretação.

Desse modo, *"ler e entender"* uma norma tributária limita-se a apreender o seu conteúdo, como minudentemente acima analisado.

Portanto, ao elaborar comandos operativos infralegais, tanto a Portaria Ministerial quanto a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal se limitaram a reproduzir a exegese que se depreende do contexto da medida provisória instituidora do crédito presumido.

Ao perquirir o conceito jurídico de *"produtora e exportadora de mercadorias nacionais"*, discordo da tese esposada pela decisão recorrida.



O parágrafo único do art. 3º da citada lei remete à legislação do IPI, *subsidiariamente*, dentre outros, o conceito de produção e não de estabelecimento industrial.

Diz o referido parágrafo:

*"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." (destaque inserido).*

E o conceito de produção não é o contido no art. 8º do Regulamento do IPI – RIPI/98, como entendeu a decisão recorrida. Ali se encontra conceituado o que seja, para fins de incidência do IPI, estabelecimento industrial e isso não vem ao caso.

O conceito de "produção" é lúbrico na legislação do IPI, porém pode ser inferido do conceito de industrialização contido no art. 4º do RIPI/98.

E, mesmo que assim não fosse, outras formas existem, no regulamento, de identificar o referido conceito.

O art. 488 do RIPI/98 conceitua o que sejam "*bens de produção*". O que se visa com a concessão do benefício são exatamente tais bens de produção. Este termo foi acrescido à Lei nº 4.502/64 pelo Decreto-Lei nº 34, de 18/11/66, *litteres*:

*"Art. 2º A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

*Alteração 1ª - Renumerado o atual parágrafo único para 2º, acrescenta-se ao artigo 4º os seguintes incisos e parágrafo:*

*'IV - os que efetuem vendas por atacado de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, equipamentos e outros bens de produção'.*

O art. 488, então, conceitua bens de produção por desdobramento do comando do DL nº 34/66:

*"Art. 488 – consideram-se bens de produção:*

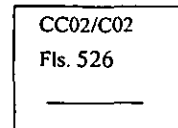
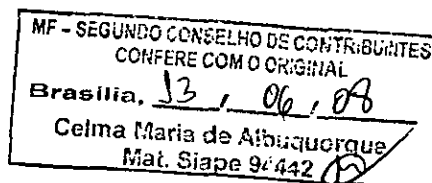
*I – as matérias-primas;*

*II – os produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial;*

*III – os produtos destinados a embalagem e acondicionamento;*

*IV – as ferramentas, empregadas no processo industrial, exceto as manuais;*

*V – as máquinas, instrumentos, aparelhos e equipamentos, inclusive suas peças, partes e outros componentes, que se destinem a emprego no processo industrial."*



No Dicionário eletrônico Aurélio, versão 5.0, tem-se:

Conceito de produção – “7. *Econ. Criação de bens e de serviços capazes de suprir as necessidades econômicas do homem.*”

Conceito de indústria – “4. *Econ. Atividade de produção de mercadorias, especialmente de forma mecanizada e em grande escala, abrangendo a extração de produtos naturais (indústria extrativa) e sua transformação (indústria de transformação).*” (negrito inserido).

Conclui-se que o conceito de produção está contido no conceito de indústria, o qual, por sua vez, tem seu processo descrito no art. 4º do RIPI/98.

Destarte, o fato de um produto estar afastado do campo de incidência do IPI, por ser não tributável (NT), não faz dele um produto não industrializado. Faz dele, sim, um produto que, se industrializado, não é tributado pelo IPI. E tal produto, para sua obtenção, poderá ou não ser constituído de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem que tenham sofrido a incidência das contribuições no momento de sua aquisição.

Ainda na legislação do IPI, verifica-se que o art. 5º no RIPI/98, expressamente, dispõe sobre as exclusões do que a lei considera industrialização. Tais exclusões são *numerus clausus*, ou seja, a relação é exaustiva, não comporta dilatação.

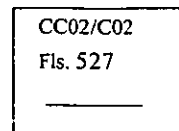
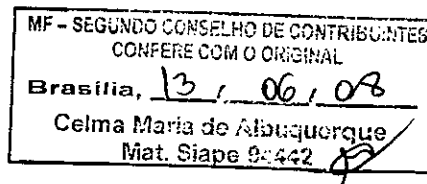
Poder-se-ia dizer então que existe um vazio legal para os produtos considerados *não tributáveis*, já que não constam nem no art. 5º nem no art. 8º, na medida em que o art. 8º do Regulamento/1998 define que “*estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no artigo 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento.*” Portanto, não contemplando os produtos não tributados os quais também não se encontram contemplados nas exclusões do art. 4º.

Porém, entendo que tal vazio legal é aparente. O disposto no art. 8º visou, exclusivamente, restringir o alcance da incidência do imposto ao definir como estabelecimento industrial, para fins de incidência do IPI, somente aqueles que efetuarem operações cujo resultado seja um produto tributado. Nada mais correto, uma vez que a parcela de produtos industrializados que interessa à referida legislação é exatamente esta fração do universo total de produtos que sofrem industrialização. Não definiu o que seja *produto industrializado*. Este está definido no art. 4º. Porém, para fins de incidência do IPI, o conceito lá contido foi restringido pelo art. 8º.

Isso significa que, excluído o que consta do art. 5º do RIPI/98, todas as circunstâncias fáticas que se enquadrem no conceito das operações referidas no art. 4º é produto industrializado, ou seja, decorre de um processo de produção.

Como exemplo, veja-se que na Tabela de Incidência do IPI – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26/12/2002, produtos como “querosene de aviação”, “óleo diesel” e “óleos lubrificantes”, da posição 27.10, são produtos NT. Entretanto é de conhecimento geral e de domínio do senso comum que tais produtos têm como matéria-prima o petróleo e que passam por processos industriais químicos e físicos para serem obtidos. Portanto, efetiva-se a produção de tais bens, sendo produtos industrializados porque não contemplados nas exclusões do art. 4º do RIPI/82, mesmo que a produção ocorra em estabelecimento que não esteja

*Handwritten signatures and initials.*



incluído no conceito de estabelecimento industrial, por serem os produtos classificados como NT na Tabela de Incidência do IPI - TIPI e, por conseguinte, não contemplados no art. 8º do mesmo regulamento.

Se o produtor, mesmo de produtos insertos no campo da incidência do IPI, adquirir matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários de fornecedores não contribuintes das contribuições contempladas com o benefício fiscal, não terá direito ao ressarcimento. Não se trata de condições cumulativas, na medida em que a lei é clara em afirmar que o ressarcimento será das contribuições *incidentes*, porém não vincula o benefício à legislação do IPI, a não ser, subsidiariamente, para definir *produção*.

Ademais, cumpre ressaltar que o conceito de estabelecimento produtor contido no art. 3º da Lei nº 4.502/64 (*"Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto."*[grafia no original] ) não se confunde com o de produção/industrialização após a edição do Código Tributário Nacional em 1966, o qual definiu, no art. 49, *para efeitos do IPI*, que *"considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo"*, ou seja, o conceito contido no art. 3º do RIPI/82 somente admite as exclusões do art. 5º do mesmo regulamento, sem considerar as restrições do art. 8º, pertinente somente à tributação do IPI.

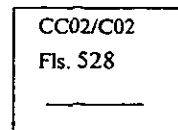
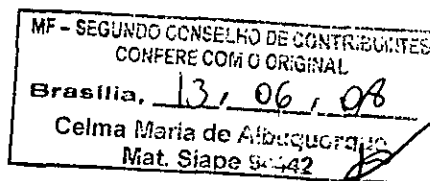
Assim também se manifesta a doutrina. De se ver a lição de Hugo de Brito Machado<sup>1</sup> acerca do fato gerador do IPI:

*"Para a adequada compreensão do âmbito constitucional do imposto em tela faz-se indispensável saber o que se deve entender por produto industrializado. No regime da Constituição de 1988, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre a definição dos fatos geradores dos impostos nela discriminados (CF de 1988, art. 146, inc. III, alínea 'a'). Não cabe à lei complementar definir os fatos geradores dos impostos, evidentemente, mas estabelecer normas gerais sobre tais definições; e entre essas normas gerais pode-se entender que está aquela que delimita conceitos utilizados na norma da Constituição, como é o caso do conceito de produto industrializado.*

*Realmente, o conceito de produto industrializado independe de lei. É um conceito pré-jurídico. Mesmo assim, para evitar ou minimizar conflitos, a lei complementar pode e deve estabelecer os seus contornos. Assim é que o Código Tributário Nacional estabeleceu que, para os efeitos desse imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. Delimitou também seu âmbito constitucional quanto ao aspecto temporal." (grifo acrescido)*

Outro não pode ser o entendimento. O conceito de produto industrializado (produção) contido no CTN em nada se confunde com o conceito de estabelecimento produtor contido no art. 3º da Lei nº 4.502/64.

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 26ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros. 03-2005. p. 328.



A inclusão de qualquer produto no campo de incidência do imposto, a retirada do campo de incidência, a redução da alíquota a zero, a isenção e a imunidade são circunstâncias intrínsecas à função extrafiscal do IPI.

Desse modo, a inclusão ou não de qualquer produto no campo de incidência do IPI, alteração de alíquotas ou isenção é uma questão de política econômica de Governo. Não é uma questão de conceituar o que seja um produto industrializado e, por sinonímia, o que seja produção.

Por isso, a utilização da legislação do IPI para fins de definir a abrangência e o alcance da desoneração das contribuições do PIS e da Cofins na exportação de mercadorias por empresa produtora deve, impositivamente, ser utilizada de forma subsidiária, buscando, exclusivamente o conceito determinado pela lei, a qual dever ser interpretada dentro do contexto do benefício concedido, sem extrapolar seus limites para restringi-lo.

De bom alvitre reproduzir parte da Exposição de Motivos nº 120, de 23/03/1995, do Senhor Ministro da Fazenda, que justificou a edição da MP nº 948/95, gênese da Lei nº 9.363/96, nos seguintes termos:

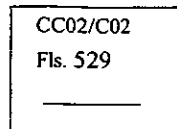
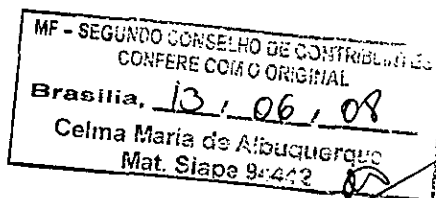
*"Permitir a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidentes sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros, dentro da premissa básica de diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos.*

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

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

A opção do legislador pela metodologia adotada visou contornar as dificuldades de caixa do Tesouro Nacional. Entendo que tal propósito não pode contaminar o efetivo conteúdo da norma que é ressarcir contribuições que incidiram sobre os produtos de produção própria do exportador.

Entendo ser este o sentido do art. 4º da Lei nº 9.363/96, ao reconhecer a possibilidade de ser inviável a utilização do crédito presumido, na compensação do IPI devido



pela empresa produtora e exportadora, nas operações de venda no mercado interno, simplesmente por não serem seus produtos sujeitos à tributação do IPI, seja em razão de isenção, de alíquota zero, ou porque o produto está fora do campo de incidência deste imposto, mormente em razão de imunidade. Nesses casos, a norma prevê que o ressarcimento será efetuado em espécie.

Valho-me do voto da lavra do Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, no Acórdão nº 202-09.865, onde, em caso similar, tratando-se também de crédito para incentivo à exportação de produtos nacionais, o assunto restou assim enfrentado:

*"O fato de se acharem ditos produtos (no caso, minério de ferro e manganês)<sup>2</sup> classificados como N/T, não os excluem do seu enquadramento como industrializados, segundo o conceito geral, só pelo fato de se lançar mão, em caráter subsidiário, da legislação do IPI, quando, no caso, não há necessidade de dele se lançar mão, quando o critério geral já atende o desejado.*

*É sabido que, por esse conceito (o da legislação do IPI), até recentemente, produtos de sofisticada industrialização, como as locomotivas elétricas, diesel-elétricas, das posições 86.02.00 e 86.03.00, eram N/T, o que quer dizer, não industrializadas."*

A própria norma expedida pela Secretaria da Receita Federal – IN SRF nº 103, de 30/12/1997, em seu art. 1º, demonstra que o que se visa é identificar os insumos sujeitos à incidência das contribuições e não à incidência do IPI. *Verbis*:

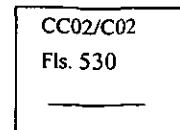
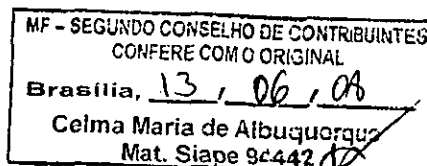
*"Art. 1º O sistema de custos de que trata o § 5º do art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 023, de 13 de março de 1997, deverá permitir a identificação das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para a Seguridade Social - COFINS."*

Por outro lado, as disposições contidas em lei são regulamentadas pelas normas infralegais, nos termos do art. 99 do Código Tributário Nacional. Dita regulamentação deve ficar adstrita ao conteúdo da lei e não ampliar, restringir ou modificar o seu sentido, alcance ou aplicação. Neste contexto, verifica-se que o sentido dado à norma pela decisão recorrida não é a melhor exegese a ser aplicada à Lei nº 9.363/96.

Tanto é assim, que a Tabela de Incidência do IPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26/12/2002, diversamente da anterior, para os produtos *"carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas"*, da posição 02.03, estabelece a alíquota 0 (zero), onde antes era NT. Mantida a posição da decisão recorrida, os produtos ora analisados deixariam de ser produtos não industrializados (NT) e passariam à condição de produtos industrializados, sendo que, para eles, inexistia a questão constitucional da imunidade.

E não é por meio de um ato normativo que se transmuda a questão fática, ou mesmo legal (porque estabelecida no CTN), de um bem ser, efetivamente, um produto industrializado ou um produto não industrializado.

<sup>2</sup> Nota inserida na transcrição.



A considerar que esta seja uma condição jurídica, o destinatário da norma será ou não produtora ao sabor das alterações inseridas na TIPI. E não entendo seja este o sentido a ser extraído da norma do art. 1º da Lei nº 9.363/96.

Assim, se o conceito de produção é jurídico, ele deve ser buscado à exaustão no ordenamento jurídico, sendo certo que limitá-lo ao conceito de "*produto sujeito ao IPI*" é limitar onde a lei não limita.

Desse modo, é de clareza solar que a Lei nº 9.363/96 determinou a obtenção do conceito de **produção** na legislação do IPI, de forma subsidiária, exclusivamente porque a condição de ser produtor é uma condição fático-legal, conceituada naquela legislação nos mesmos termos que estabelecido no CTN, não estando limitado pelo conceito de **estabelecimento produtor** para fins de inserção no campo de incidência desse imposto. Aquele é mais abrangente do que este na própria legislação do IPI.

O art. 3º do Regulamento do IPI – RIPI/1982, acima citado, dispõe sobre quais sejam as circunstâncias que caracterizam a industrialização, sendo antecedido pelo art. 2º que define o que seja produto industrializado, conforme se reproduz:

*"Art. 2º. Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária."*

*Art. 3º. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo..."*

Já o art. 1º do mesmo RIPI não trata de "*produto industrializado*" mas, especificamente, da forma de incidência do imposto e a localização das alíquotas de cada produto, consoante a classificação em que estiver inserido, como a seguir transcrito:

*"Art. 1º. O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da respectiva Tabela de Incidência."*

Ou seja, a incidência do IPI, sim, está restrita a uma parte do universo da produção industrial, nos termos da TIPI, mas não atinge a conceituação desse universo. Isto seria tomar o todo pela parte.

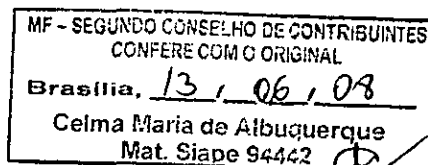
Portanto, transferir para o benefício fiscal, cuja natureza jurídica é de ressarcimento das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins as regras atinentes ao IPI, é, no mínimo, contornar os dispositivos da norma que o instituiu, restringindo o seu alcance.

Não entendo haver, nessa circunstância, amparo legal para afastar o direito ao crédito presumido.

No ponto seguinte que motivou o indeferimento do ressarcimento, entendo estar a razão com a fiscalização.

Todas as exclusões efetuadas pela fiscalização, conforme consta da Informação Fiscal decorrente da diligência, referem-se a energia elétrica, o diesel, o óleo combustível e o

Handwritten signature and initials at the bottom right of the page.



gás natural e, nos termos da Súmula nº 12 deste Conselho de Contribuintes, não integram a base de cálculo do benefício, conforme se reproduz:

*"Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário."*

Finalmente, quanto à atualização monetária dos valores a serem ressarcidos, discordo da pretensão da recorrente.

Essa matéria está longe de ser pacificada nos Conselhos de Contribuintes. Assim, pode-se citar jurisprudência dessa esfera em qualquer um dos dois sentidos: para reconhecer o direito à atualização monetária ou negá-la.

Reporta-se a recorrente (fl. 127) à isonomia dos valores a ressarcir com os débitos fazendários, com utilização da mesma forma de atualização.

Minha discordância desse posicionamento está no fato de que os débitos fazendários gozam de certeza *ex lege*, ou seja, ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária e, com ela, o crédito da Fazenda Nacional. Também a data para extinguir o crédito tributário surgido é estabelecida em lei. Desse modo, o não pagamento na data legal impõe a atualização dos valores devidos. Já o ressarcimento depende da verificação do cumprimento das condições legais para fruição. Assim ele passa a ser devido somente após reconhecido como tal e devidamente quantificado.

Entendo incabível a aplicação da taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido por ausência de previsão legal. O § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95 inseriu no seu comando a incidência da taxa Selic somente sobre valores oriundos de indébitos passíveis de restituição ou compensação, ou seja, de valores recolhidos a maior ou indevidamente como se tributo fosse, não contemplando valores oriundos de ressarcimento de tributo presumidamente calculado, cujo direito somente se concretiza depois de reconhecido pela autoridade administrativa fiscal, nos termos da lei. Este se constitui em instituto jurídico distinto daqueles.

Com as considerações acima, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito presumido incidente sobre as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos para aplicação no processo produtivo de produtos exportados, classificados como não tributáveis na TIPI – NT, afastando desses conceitos a energia elétrica e os combustíveis, como apurado pela fiscalização às fls. 505/506 e negar provimento quanto à atualização monetária do ressarcimento.

Sala das Sessões, em 07 de maio de 2008.

  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA