



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10820.002042/2002-55  
**Recurso nº** 159.767 Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-00.177 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de maio de 2009  
**- Matéria** COMPENSAÇÃO DE IPI  
**Recorrente** USINA DA BARRA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL  
**Recorrida** DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

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

**CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS**

O ressarcimento de contribuições para o PIS e Cofins, a título de crédito-presumido de IPI, está condicionado à efetiva incidência dessas contribuições no custo das matérias-primas e insumos adquiridos e utilizados pelo produtor exportador. Assim, não se incluem na base de cálculo do incentivo as matérias primas e os insumos adquiridos de pessoas físicas e de não contribuintes dessas contribuições.

**COMBUSTÍVEIS E ENERGIA ELÉTRICA**

Súmula nº 12. 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.

**CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS NÃO-UTILIZADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO**

Os insumos não utilizados na industrialização dos produtos exportados não geram créditos presumidos de IPI decorrentes do PIS e da Cofins pagos sobre os insumos neles empregados.

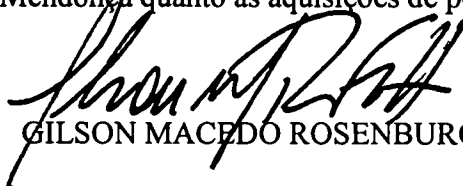
**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). HOMOLOGAÇÃO**

A homologação de compensação de débito fiscal, efetuada pelo próprio sujeito passivo, mediante a entrega de Dcomp, depende da certeza e liquidez dos créditos financeiros utilizados por ele.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Fernando Marques Cleto Duarte e Jean Cleuter Simões Mendonça quanto às aquisições de pessoas físicas.



GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Presidente



JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Andréia Dantas Moneta Lacerda (Suplente) e Odassi Guerzoni Filho.

## Relatório

A recorrente acima protocolou em 31/10/2002 e 14/11/2002 as declarações às fls. 01 e fl. 07, respectivamente, visando à compensação de débitos fiscais vencidos de sua responsabilidade, no total de RS 166.063,91 (cento e sessenta e seis mil sessenta e três reais e noventa e um centavos), indicando créditos financeiros decorrentes de ressarcimento de créditos presumidos de IPI referentes ao PIS e à Cofins, no montante de mesmo valor, calculado sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados na industrialização de produtos exportados e/ ou vendidos a empresas comerciais exportadoras, correspondentes ao 3º trimestre de 2002.

Por meio do despacho decisório às fls. 98/103, datado de 05/09/2007, de cuja ciência a recorrente foi intimada em 01/10/2007, a DRF em Piracicaba, SP, deferiu em parte o ressarcimento pleiteado e homologou a compensação de débitos fiscais até o total deferido.

Inconformada com o deferimento parcial, a recorrente interpôs a manifestação de inconformidade às fls. 120/141, requerendo a reforma daquele despacho decisório a fim de que lhe fosse reconhecido, na íntegra, o direito ao ressarcimento/ compensação do montante pleiteado, alegando razões que foram assim sintetizadas pela DRJ em Ribeirão, SP:

*“Tempestivamente, o interessado apresentou sua manifestação de inconformidade alegando, basicamente, que onde a lei não restringiu a SRF não poderia fazê-lo, portanto, com base na jurisprudência que cita, argumenta que tais exclusões seriam ilegais.”*

Analisada a manifestação de inconformidade, aquela DRJ julgou-a improcedente, conforme Acórdão nº 14-19.301, datado de 21/05/2008, às fls. 151/157, sob as seguintes ementas:

*“CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.*

*Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal*

*CRÉDITO PRESUMIDO. PORTARIA Nº 38/97. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS. FRETES. ENERGIA ELÉTRICA.*

*Incabível considerar como insumo os gastos com energia elétrica, combustíveis e frete.”*

Discordando dessa decisão, a recorrente interpôs o recurso voluntário às fls. 162/182, requerendo a reforma daquela decisão a fim de que lhe reconheça o direito ao ressarcimento total do montante pleiteado e a homologação das compensações declaradas, alegando, em síntese, quanto, às glosas efetuadas pela autoridade administrativa: a) sobre as aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas, que a legislação instituidora do crédito presumido de IPI não faz restrição a esse respeito; e, b) sobre os demais insumos, que todos são utilizados em sua atividade agroindustrial, bem como no processo produtivo do açúcar e do álcool carburante.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS, Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

A recorrente pleiteia o ressarcimento de créditos presumidos de IPI relativos ao PIS e Cofins nos termos da Lei nº 9.363, de 1996.

Esta lei assim dispõe quanto ao ressarcimento pleiteado:

*“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.*

*§1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.*

*§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.*

*§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.*

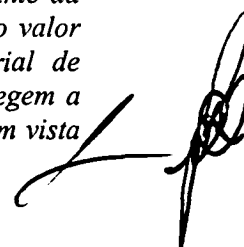
*§ 4º A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigada ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor correspondente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.*

*§ 5º Na hipótese do parágrafo anterior, o valor a ser pago, correspondente ao crédito presumido, será determinado mediante a aplicação do percentual de 5,37% sobre sessenta por cento do preço de aquisição dos produtos adquiridos e não exportados.*

*§ 6º Se a empresa comercial exportadora revender, no mercado interno, os produtos adquiridos para exportação, sobre o valor de revenda serão devidas as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, sem prejuízo do disposto no § 4º.*

*§ 7º O pagamento dos valores referidos nos §§ 4º e 5º deverá ser efetuado até o décimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido para a efetivação da exportação, acrescido de multa de mora e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos para a empresa comercial exportadora até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

*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.*

*Art. 4º. Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente.*

*Parágrafo único. Na hipótese de crédito presumido apurado na forma do § 2º do art. 2º, o ressarcimento em moeda corrente será efetuado ao estabelecimento matriz da pessoa jurídica.*

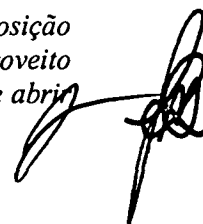
*Art. 5º. A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente.”*

Com base nesse diploma legal, a DRF em Piracicaba, por meio da Informação Safis às fls. 85/88, e das planilhas às fls. 53; 55; 56; 66/68; 69; 70; 80/82; 83; e 84, apurou que a recorrente faz jus a apenas R\$ 5.007,02 (cinco mil sete reais e dois centavos) a título de crédito presumido de IPI correspondente ao PIS e Cofins pagos na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo de produtos exportados. No presente caso, na produção açúcar exportado.

A redução do montante pleiteado de R\$ 166.063,91 (cento e sessenta e seis mil sessenta e três reais e noventa e um centavos) para apenas R\$ 5.007,02 (cinco mil sete reais e dois centavos) se deveu à exclusão dos custos correspondentes às aquisições de matérias primas adquiridas de pessoas físicas, óleo diesel, energia elétrica, despesas com fretes, com exceção daquelas correspondentes ao transporte da cana-de-açúcar. Também foram glosados os custos com produtos não-utilizados na produção do açúcar exportado, dentre eles, eletrodos, deaborn, sal iodetado e hipoclorito de potássio, todos utilizados em produtos diversos; oxigênio/acetileno utilizado na oficina; neutralizador, antiespumante e dispersante utilizados na fermentação do álcool; sulfato de alumínio utilizado no tratamento de água; hipoclorito de sódio utilizado na limpeza química; e adesivo espalhante utilizado na lavoura.

Conforme se depreende, o crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 2001, arts. 3º, 4º e 4º, é um benefício fiscal e, sendo assim, a sua concessão deve ser interpretada restritivamente, a teor do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Tratando-se de norma em que o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. Nesse sentido, Carlos Maximiliano, discorrendo sobre a hermenêutica das leis fiscais, ensina:

*“402 – III. O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abri*



*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. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos.”<sup>1</sup>*

A empresa produtora/exportadora de produtos nacionais, ao adquirir, no mercado interno no mercado interno, matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, paga as contribuições embutidas nos preços destes insumos e recebe, posteriormente, os valores desembolsados sob a forma de crédito presumido compensável com o IPI devido e, na impossibilidade de compensação, na forma de ressarcimento, em espécie, e/ ou compensação com outros débitos fiscais de sua responsabilidade, administrados pela Secretaria da Receita Federal.

O art. 1º transcrito anteriormente restringe o benefício fiscal ao “ressarcimento de contribuições [...] incidentes nas respectivas aquisições”. O legislador referiu-se ao PIS e à Cofins incidentes sobre as operações de vendas faturadas pelos fornecedores para as empresas produtoras/exportadoras, ou seja, nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelos fornecedores não sofreram a incidência daquelas contribuições, não há como enquadrá-las naquele dispositivo legal.

Há entendimentos, defendendo que o incentivo alcançaria todas as aquisições, inclusive as que não sofreram incidência das referidas contribuições. Contudo, o fato de o crédito presumido visar à desoneração de mais de uma etapa da cadeia produtiva não autoriza que se interprete extensivamente a norma, concedendo o incentivo a todas as aquisições efetuadas pelo contribuinte, independentemente, de tais contribuições terem sido pagas ou não na etapa anterior.

Alfredo Augusto Becker, ao se referir à interpretação extensiva, assim se manifestou:

*“... na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, 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.”*

Ora, se a interpretação extensiva cria regra jurídica nova, é claro que sua aplicação é vedada pelo art. 111 do CTN, quando se trata de incentivo fiscal. Assim, não há como ampliar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, que limita expressamente o incentivo fiscal ao ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições do produtor exportador, não o estendendo a todas as aquisições da cadeia comercial do produto

<sup>1</sup> *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, pp. 333/334.



Portanto, se na etapa anterior da cadeia produtiva dos insumos não houve o pagamento de PIS e de Cofins, o ressarcimento tal como foi concebido não alcança tais insumos. Se assim não fosse, não haveria necessidade de a norma especificar que se trata de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, ou, o que dá no mesmo, incidentes sobre as aquisições da empresa produtora/exportadora.

Esse entendimento é reforçado pelo fato de o art. 5º daquela lei prever o imediato estorno das parcelas do incentivo a que faz jus o produtor/exportador quando houver restituição ou compensação da contribuição para o PIS e Cofins pagas pelo fornecedor de matérias-primas na etapa anterior, ou seja, o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedores que obtiveram a restituição ou a compensação dos referidos tributos.

Havendo imposição legal para estornar as correspondentes parcelas de incentivos na hipótese em que as contribuições pagas pelo fornecedor lhes foram, posteriormente restituídas, não se pode utilizar, no cálculo do incentivo, as aquisições em que estes mesmos fornecedores não arcaram com os tributos incidentes nas vendas dos respectivos insumos.

Ressalte-se, ainda, que a norma incentivadora também prevê, em seu art. 3º, que a apuração da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das aquisições de matérias-prima, produtos intermediários e material de embalagem serão efetuadas, nos termos das normas que regem a incidência das contribuições para o PIS e Cofins, tendo em vista os valores constantes das respectivas notas fiscais de venda emitidas pelo fornecedor dos insumos ao produtor/exportador.

A vinculação legal 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 devem ser consideradas, no cálculo do incentivo, somente as aquisições de insumos que sofreram a incidência direta das contribuições. A negação dessa premissa tornaria supérflua a disposição do art. 3º da Lei nº 9.363, de 1996, contrariando o princípio elementar do direito que prega que a lei não contém palavras vãs.

Dessa forma, não há que se falar em créditos presumidos de IPI decorrentes de PIS e Cofins nas aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas, posto que não são contribuintes dessas contribuições.

Quanto às glosas dos custos de combustíveis e energia elétrica, trata-se de matérias já sumuladas por este 2º Conselho de Contribuintes, devendo aplicar ao presente caso, a súmula nº 12 que assim dispõe, *in verbis*:

*SÚMULA Nº 12 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.*

No que tange aos demais produtos, conforme demonstrado pela autoridade administrativa competente por meio da Informação Fiscal às fls. 85/88, nenhum deles integram o processo produtivo do produto fabricado e exportado pela recorrente, neste caso, o açúcar. Ao contrário do alegado por ela, não houve glosas referentes a custos de sacolões para ensaque

de açúcar. Todos os insumos utilizados no processo produtivo do produto exportado foram levados em conta na apuração do crédito presumido-presumido do IPI a que ela faz jus, conforme demonstrado nas planilhas às fls. 56, 70 e 84, dentre eles, clariptol, ácido sulfúrico, polímeros, soda cáustica e cal virgem.

Além disto, o art. 66 do RIPI/79, que, por sua vez, foi interpretado pelo Parecer Normativo CST nº 65/79, dispõe:

*“... 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.”*

Portanto, adotando o entendimento do referido Parecer, conclui-se que os custos dos insumos não-utilizados no processo produtivo, bem como daqueles que não estão diretamente relacionados à industrialização dos produtos exportados não geram crédito presumido de IPI.

Quanto à homologação da compensação de débitos fiscais vencidos com créditos financeiros contra a Fazenda Nacional, a Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, assim dispõe, *in verbis*:

*“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão”.(Redação dada pela MP nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002).*

*“§ 1º. A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados”.(Redação dada pela MP nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002).*

*§ 2º. A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Redação dada pela MP nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002).*

*(...).”*

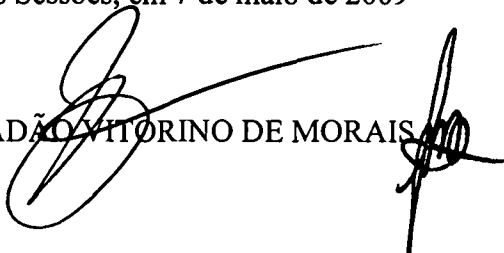
Conforme se verifica deste dispositivo legal, a compensação, mediante a entrega de Dcomp pelo contribuinte, assim como a sua homologação, depende da certeza e liquidez dos créditos financeiros nela declarados.

No presente caso, conforme demonstrado, a recorrente não dispunha dos créditos financeiros reclamados e utilizados por ela nas Dcomp, objeto deste processo administrativo.

Em face de todo o exposto, nego provimento ao presente recurso voluntário, mantendo a decisão recorrida.

Sala das Sessões, em 7 de maio de 2009

JOSÉ ADÃO VITÓRINO DE MORAIS

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke extending to the right, positioned over the printed name.