



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 12, 07, 2007  
Sérvio Siqueira Barbosa  
Mat.: Sisepe 91745

2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 10909.002134/00-13  
Recurso nº : 132.570  
Acórdão nº : 201-79.706

Recorrente : SEARA ALIMENTOS S/A  
Recorrida : DRJ em Santa Maria - RS

2º  
C  
C  
PUBLICADO NO D. O. U.  
De 25 / 07 / 2007  
Caj.  
Pública

**IPI. CONCEITO DE MATÉRIA-PRIMA OU PRODUTO INTERMEDIÁRIO.**

Somente podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário, além daqueles que se integram ao produto novo, os bens que sofrem desgaste ou perda de propriedade, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização e desde que não correspondam a bens do ativo permanente.

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

Referindo-se a lei a contribuições "incidentes" sobre as "respectivas" aquisições, somente se admite, para efeito de cálculo do crédito presumido do IPI, as aquisições sobre as quais efetivamente incidiu o PIS/Pasep e a Cofins e que foram suportadas pelo produtor/exportador que pretende se beneficiar do crédito.

**RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. SELIC.**

Por falta de previsão legal, é incabível a incidência de correção monetária e/ou juros sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos de IPI decorrentes de incentivos fiscais.

**INSUMOS DA ATIVIDADE AGRÍCOLA.**

Indevido o crédito pela sistemática da Lei nº 9.363/96 quanto aos insumos adquiridos para utilização em etapas anteriores e exteriores ao processo produtivo do contribuinte.

**ALÍQUOTA. BENEFÍCIO FISCAL PREVISTO EM LEI**

Independentemente de discussão judicial acerca da majoração da alíquota da Cofins, indevido o cálculo por percentual diferente daquele previsto em lei.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SEARA ALIMENTOS S/A.

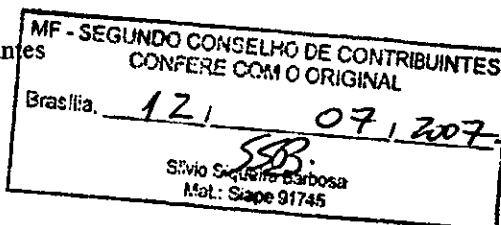
*Jou*

*Caj* 1



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10909.002134/00-13  
Recurso nº : 132.570  
Acórdão nº : 201-79.706



2ª CC-MF  
Fl.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em negar provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, quanto à energia elétrica, combustíveis, insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, e taxa Selic. Vencidos os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto (Relator), Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Fabiola Cassiano Keramidas e Cláudia de Souza Arzua (Suplente). Designado o Conselheiro Walber José da Silva para redigir o voto vencedor, nestes itens; e II) por unanimidade de votos, quanto aos insumos da atividade agrícola e ao percentual para cálculo do crédito presumido.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2006.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
Josefa Maria Coelho Marques  
Presidente

*Walber José da Silva*  
Walber José da Silva  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maurício Taveira e Silva e José Antonio Francisco.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 12/07/2007  
Sívio Siqueira Barbosa  
Mat.: Sisepe 91745

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10909.002134/00-13  
Recurso nº : 132.570  
Acórdão nº : 201-79.706

Recorrente : SEARA ALIMENTOS S/A

## RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI (fl. 01) apresentado em 20/09/2000, em que a contribuinte solicita a restituição da importância de R\$ 3.443.627,84, referente ao 2º trimestre de 2000, a título de crédito presumido de IPI de que trata a Portaria MF nº 38/97 (Lei nº 9.363/96). O valor do pedido foi complementado em 10/03/2004, sendo adicionados R\$ 297.879,82 (fl. 1.402). O demonstrativo de fl. 1.009 indica R\$ 3.598.822,73 de crédito a ser ressarcido.

O Despacho Decisório exarado em 14/04/2004 (fls. 1.423/1.424), com base no Parecer DRF Itajaí/Saort nº 050/2004 (fls. 1.405/1.422), deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento do crédito presumido de IPI, reconhecendo o valor total de R\$ 342.072,42. Homologadas as compensações dos débitos no limite do crédito reconhecido e determinado que se procedesse à cobrança dos débitos dos pedidos de compensação que ultrapassaram este limite, por restarem não homologados.

A recorrente teve ciência do teor do Despacho Decisório em 07/05/2004, apresentando manifestação de inconformidade em 08/06/2004, juntada às fls. 1.449/1.480 e 1.494/1.512 e instruída com os documentos das fls. 1.481/1.493 e 1.513/1.525. Alegou, resumidamente, que o cálculo do crédito presumido deveria ter sido efetuado sobre todas as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos, efetivamente empregados na fabricação de produtos exportados, e não somente sobre os consumidos na produção, além de serem devidas as inclusões no referido cálculo dos gastos com energia elétrica, aquisições de pessoa física e cooperativas, aquisições de aves/pintos e leitões matrizes, insumos das fábricas de ração, e insumos adquiridos pela empresa e repassados aos produtores integrados, com base no seu entendimento dos arts. 1º e 2º da Lei nº 9.363/96. Requereu a reforma do Despacho Decisório, baseado no critério da aquisição por ela apresentado, sem as glosas efetuadas pela Fiscalização, aplicação do percentual de 7,43% e correção do crédito pleiteado pela taxa Selic.

A Decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria - RS (fls. 1.549/1.564) manteve íntegro o indeferimento das pretensões da contribuinte. Em síntese, foram indeferidos, para fins de inclusão na base de cálculo do crédito presumido de IPI, as aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, por não serem contribuintes do PIS e da Cofins; os gastos com energia elétrica, ainda que consumida pelo estabelecimento industrial; itens que não se agregam ao produto final e nem sofrem desgaste em função de ação exercida diretamente sobre o produto fabricado; os bens que integram o ativo imobilizado; insumos das fábricas de ração e os adquiridos pela empresa e repassados aos "produtores integrados", bem como os gastos com itens não utilizados nas unidades de industrialização. Foi decidido que deve ser utilizado o percentual de 5,37% sobre a base de cálculo do crédito; que a autoridade administrativa é incompetente para apreciar a constitucionalidade e legitimidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo ou Executivo; e que não existe previsão legal para a correção monetária de valores relativos a ressarcimento de crédito presumido de IPI.

*[Assinatura]*

3



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 12, 07, 2007  
Sílvia Saraiva Barbosa  
Mat.: Sica 91745

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10909.002134/00-13  
Recurso nº : 132.570  
Acórdão nº : 201-79.706

Intimada da Decisão em 30/12/2005 a contribuinte, inconformada, apresentou recurso voluntário (fls. 1.567/1.607) em 19/01/2006, insurgindo-se contra a decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria - RS, que indeferiu o seu pedido. Em síntese, repete argumentos já trazidos quando da manifestação de inconformidade e argumenta que a finalidade do crédito presumido de IPI é a de restituir a contribuição ao PIS e a Cofins supostamente inseridas no preço que o produtor exportador paga na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na produção de produtos exportados, independentemente de essas mercadorias terem ou não sofrido incidência da contribuição ao PIS e da Cofins, nos termos da Lei nº 9.363/96. Do contrário, não estaria sendo considerada a real intenção do Governo Federal e do Legislador em desonerar as exportações.

Além disso, a recorrente defende que a Lei nº 9.363/96, ao definir a base de cálculo do crédito presumido de IPI, não fez exclusão, devendo ser abrangidas todas as aquisições, sem qualquer exceção, de forma que as Instruções Normativas da SRF não poderiam transpor, inovar ou modificar o texto legal, estabelecendo exclusões que do texto legal não constam, por serem estas normas complementares de lei, conforme expresso no art. 100 do Código Tributário Nacional. Apresenta jurisprudência do Conselho de Contribuintes, STJ e STF, para sustentar seus argumentos, colando ainda voto do Relator Conselheiro Serafim Corrêa, no Processo nº 10909.001409/99-69, de pedido de ressarcimento da própria recorrente, onde afirma que, se a lei estabelece que a base de cálculo é o valor total das aquisições, não pode a Instrução Normativa da SRF criar exclusões e fazer com que o valor do crédito passe a ser parcial.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 121 07 12007  
Sérvio Siqueira Carbone  
Mat.: Sique 91745

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10909.002134/00-13  
Recurso nº : 132.570  
Acórdão nº : 201-79.706

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
GILENO GURJÃO BARRETO

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

A questão gira em torno de controvérsias entre o contribuinte e a Fiscalização quanto à determinação da base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Primeiramente, quanto aos aspectos de inconstitucionalidade mencionados em vários momentos do recurso voluntário de que atos normativos infralegais não seriam aplicáveis, estamos diante de questões que exorbitam à competência legal deste Conselho de Contribuintes. O julgamento de tais matérias excede a competência administrativa, porquanto, no âmbito administrativo, a sua apreciação se restringe à legalidade do lançamento.

Primeiramente, cabe-nos tecer alguns esclarecimentos acerca do crédito presumido de IPI. Este foi instituído originariamente em 1995, com a publicação da Medida Provisória nº 948, de 23 de março daquele ano. Posteriormente, tal norma foi convertida na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996.

Tal incentivo fiscal foi instituído com o objetivo de ressarcir as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e para a Seguridade Social - Cofins, incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de produtos/bens destinados ao exterior.

Trata-se da aplicação prática do conceito de não exportar tributos, considerando que a legislação do PIS e da Cofins não previa hipóteses de mecanismos de crédito para afastar a cobrança em "cascata" destas contribuições. Em suma, "*visa desonerar as mercadorias nacionais exportadas das incidências daquelas contribuições, dando-lhes maior competitividade no mercado internacional*".<sup>1</sup>

Desta forma, dada a semelhança das possibilidades de crédito, podemos admitir que o crédito presumido do IPI para ressarcimento de PIS e Cofins precedeu a concepção da legislação do PIS e da Cofins não-cumulativos, que consolidou a idéia de se eliminar o efeito em cascata destes tributos.

Quanto à natureza do crédito presumido do IPI, à luz do direito tributário, este crédito presumido tem a natureza de *restituição subsidiária de tributos*. Essa modalidade de restituição ocorre através da concessão de crédito fiscal a título de incentivo. O crédito fiscal, como espécie de incentivo, é a quantia a ser abatida do débito do imposto e que corresponde a tributo anteriormente pago ao ente público. Aplica-se diretamente ao caso, quando temos essa importância relativa a qualquer imposto incidente sobre a exportação, que sirva para o abatimento de outros tributos pagos internamente.

<sup>1</sup> Exposição de Motivos nº 536/MF, de 18 de novembro de 1996.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE CÓPIA ORIGINAL
Brasília, 12, 07, 2007
Serviço Siqueira Campos Mat.: Sape 91745

2º CC-MF Fl.
-----------------

Processo nº : 10909.002134/00-13  
Recurso nº : 132.570  
Acórdão nº : 201-79.706

Toda e qualquer restituição de tributos a título de incentivo é uma prestação de direito público idêntica a qualquer outra obrigação do Estado. Não se confunde com a obrigação tributária, por ser o oposto dessa. Não é tributo, mas obrigação financeira criada por lei.<sup>2</sup>

Nesse sentido, importante ressaltar que, muito embora se trate de categoria de direito financeiro, isso não pode ser utilizado para negar as consequências próprias de direito tributário às restituições a título de incentivo. Inclusive porque indissociáveis ambos os são.

O crédito fiscal decorrente da restituição é a importância que a lei permite que se deduza do débito do imposto. Coincide com a idéia de redução do imposto a título de incentivo. Esse "crédito-incentivo", concedido por lei, modifica qualquer das características do crédito básico. Dentro da tipologia dos créditos-incentivo, podemos ter o crédito financeiro, o crédito autônomo e o crédito presumido, onde, por óbvio, o objeto dessa análise se insere.

Esse tipo de crédito é utilizado para instrumentalizar as isenções, que, quando não são integradas e abrangentes de todo o processo de circulação, acabam por transferir o ônus financeiro às etapas subseqüentes.

O sujeito passivo da obrigação de restituir o tributo a título de incentivo é o ente público competente para administrá-lo, no caso, a Secretaria da Receita Federal, que não pode furtar-se da obrigatoriedade estabelecida pelas Leis nºs 9.363/96 e 10.276/2001.

Uma vez estabelecida a natureza do crédito tributário e sua indissociabilidade da legislação do tributo que o origina, partiremos então para analisar legal e temporalmente a restituição desse tributo, paralelo e concomitante à sua própria obrigação tributária original.

Primeiramente, quanto ao objeto, as obrigações tributárias podem ser de *dar* e de *fazer*. A última subdivide-se entre obrigação de *fazer*, de *não fazer*, e de *tolerar*.<sup>3</sup>

A obrigação tributária *principal* corresponde a uma obrigação de dar. Seu objeto é o pagamento do tributo, ou da penalidade pecuniária. A obrigação tributária principal, para ser exigível, depende de sua liquidação, da determinação do valor do seu objeto. Essa determinação decorre do lançamento. Ocorrido o lançamento, não mais podemos falar de obrigação tributária, mas sim de crédito tributário.

As fontes da obrigação tributária são a *lei* e o *fato gerador*. A primeira é denominada pela doutrina como fonte *formal* e a segunda trata-se da fonte *material*. Ambas são indispensáveis. As obrigações, assim, decorrem de lei ou de ato ilícito, nunca da vontade. E isso nos permite excluir do trato das obrigações tributárias as normas relativas a obrigações contratuais ou de atos de vontade.

Entre as normas aplicáveis às obrigações decorrentes de ato de vontade encontram-se aquelas relativas aos efeitos da confissão. As normas segundo as quais a confissão da dívida afasta a possibilidade de seu questionamento não se aplicam às obrigações tributárias.

Outro aspecto a ser considerado a respeito da obrigação tributária é que essa é uma obrigação *ex lege*, ou seja, decorrente de lei. Toda e qualquer obrigação, em sentido jurídico, e em última análise, resulta de lei e nasce independentemente da manifestação de vontade.

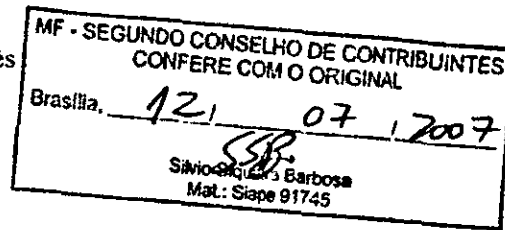
<sup>2</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos Tributos*. Ed. Forense. São Paulo: 1983.

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Britto. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Ed. Atlas. São Paulo: 2003



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10909.002134/00-13  
Recurso nº : 132.570  
Acórdão nº : 201-79.706



2ª CC-MF  
Fl.

Feitos os considerandos, passaremos inicialmente a analisar a possibilidade de os valores referentes à energia elétrica e combustíveis comporem ou não o cálculo do crédito presumido do IPI como ressarcimento relativo à contribuição para o PIS e à Cofins, tal questão está expressamente prevista pelo art. 1º da Lei nº 10.276/2001, reproduzido a seguir.

Como tenho manifestado posição em outras lides, a Lei nº 9.363/96 não veda a tomada de créditos sobre a aquisição de insumos na etapa anterior, fazendo apenas referência à sua classificação, na forma do art. 2º:

*“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.”*

No caso específico o que houve foi a limitação do alcance pretendido pela lei e pela autoridade fazendária, posteriormente objeto de revisões, já de conhecimento amplo.

Do contrário, legislação posterior versando sobre o mesmo tema assim o reconheceu mais explicitamente, caso da Lei nº 10.276/2001:

**Lei nº 10.276/2001:**

*“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 ressarcimento 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 aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo; (...).  
(negritei)*

Desta forma, apesar de o pedido de ressarcimento tratar de período anterior à edição da Lei nº 10.276/2001, poderia argumentar-se que no presente caso, por força do art. 106, II, do CTN, verificando-se, assim, que a interpretação da norma tributária mais benéfica ao contribuinte (*lex mitior*) aplicar-se-ia na espécie, teríamos que:

**Código Tributário Nacional:**

*“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

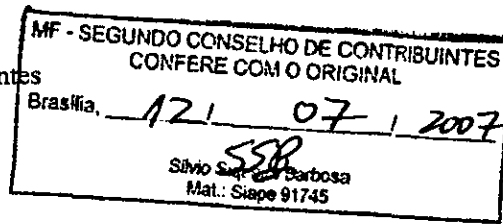
*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10909.002134/00-13  
Recurso nº : 132.570  
Acórdão nº : 201-79.706

- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."

Assim também entende o ilustre Hugo de Brito Machado, em "Comentários ao Código Tributário Nacional", volume II, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2004, páginas 164 e 165, ao reforçar que:

*"Temos no art. 106 do Código Tributário Nacional, portanto, duas hipóteses de aplicação retroativa da lei tributária, a saber, a hipótese de lei expressamente interpretativa e a hipótese de lei punitiva mais favorável ao acusado, que denominamos retroatividade benigna. Quanto a esta última, não existem divergências dignas de nota."*

Entretentes, essa não é uma lei expressamente interpretativa. Citamos aqui como exemplo para demonstrar que o legislador em nenhum momento, por ocasião da Lei nº 9.363/96, quis obstar a tomada dos créditos pelo contribuinte, senão permiti-los naquilo que dissesse respeito à mitigação dos efeitos da tributação "em cascata" do PIS e da Cofins, no caso dos exportadores.

Nossa expressa concordância com o pleito da contribuinte decorre da própria natureza de "outorga" de crédito de PIS e Cofins, apenas viabilizável pela compensação com o IPI, sem, no entanto, nada dever à respectiva ordem jurídica, exceto nos seus aspectos "subsidiários".

Além disso, este Conselho de Contribuintes possui recentes decisões tratando a matéria. Destaco, os Recursos Voluntários nºs 110.473, 110.474 e 110.475, de semelhante teor. Transcrevo o primeiro deles a seguir:

*"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - EXPORTAÇÕES - AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA - PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS - DIREITO AO CRÉDITO - Estão abrangidos no conceito de produto intermediário os produtos que, embora não se integrem ao novo produto, são consumidos no processo de industrialização. Integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI, na exportação, as aquisições de energia elétrica, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96. Recurso Voluntário provido." (Recurso nº 110.473, Acórdão nº 201-74.607, relator Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa)*

Assim também entendo, pois que a energia elétrica e os combustíveis, mesmo não se integrando ao novo produto, na concepção da referida legislação do IPI, são consumidos no processo de industrialização, tratando-se, assim, de produtos intermediários.

Quanto ao cômputo de aquisições feitas pela empresa frente a pessoas físicas e cooperativas, tal matéria encontra-se disciplinada nos arts. 1º e 2º da Lei nº 9.363/96, transcritos a seguir:

*"Artigo 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."*

*SM*

8



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n<sup>o</sup> : 10909.002134/00-13  
Recurso n<sup>o</sup> : 132.570  
Acórdão n<sup>o</sup> : 201-79.706

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 12, 07, 2007.  
Silvio Sigwalt Barbosa  
Mel: Síope 91745

2<sup>o</sup> CC-MF  
Fl.

*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.*

*Artigo 2<sup>o</sup>. 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." (grifei)*

Cabe, a esta altura, ter em mente que a apuração do crédito presumido de IPI está associada à quantificação dos créditos gerados pelas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Nesse exame é possível asseverar que toda aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem deve integrar a apuração do crédito presumido de IPI, pois a legislação não estabeleceu restrição ou discriminação quanto à compra.

Dessa forma, não é possível limitar ou selecionar as aquisições (valores) de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens que seriam passíveis de integrar o levantamento do crédito presumido de IPI, porquanto tal posicionamento configuraria postura contrária à lei.

Além disso, a questão sob exame conta com posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo observa-se do seguinte julgado:

*"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO PIS/COFINS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECONHECIMENTO.*

*A receita, inclusive de exportação, deve ser reconhecida quando da tradição do bem exportado, que se dá apenas quando da entrega do bem pelo vendedor exportador ao comprador estrangeiro, conforme a modalidade de exportação contratada, e não quando da celebração de dito contrato e da emissão da correspondente nota fiscal.*

*AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.*

*Incluem-se na base de cálculo do crédito presumido as aquisições feitas de não contribuintes das contribuições para o PIS e da COFINS. Recurso a que se nega provimento." (Acórdão CSRF/02-01.250, 2<sup>a</sup> Turma, Relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Recurso n<sup>o</sup> 110.146, Processo n<sup>o</sup> 10945.008246/97-56, sessão: 27/01/2003)*

Adoto a orientação como parâmetro decisório, salientando que também o STJ enfrentou a matéria, tendo optado por idêntico desfecho:

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

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

*SM*

*9*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 12/07/2007  
Sávio Siqueira Barbosa  
Mat.: Sape 91745

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10909.002134/00-13  
Recurso nº : 132.570  
Acórdão nº : 201-79.706

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

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

4. Recurso especial improvido." (REsp nº 586.392/RN, rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19/10/2004, DJ de 6/12/2004, p. 259)

Por fim, a título meramente ilustrativo, e para concluir a argumentação no sentido da embrionária intenção legiferante acerca da não-cumulatividade, materializada no crédito presumido ora em discussão, o creditamento de energia elétrica e de combustíveis passou a ser permitido pelo art. 3º, II e IX, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que consolidaram o regime da não-cumulatividade para a contribuição ao PIS e a Cofins.

Nenhuma reparação a ser feita, entretanto, quanto à glosa de aquisições de matrizes e reprodutores, por estes não se enquadrarem no conceito de insumos utilizados na produção, com base nos Pareceres Normativos CST nºs 57/76 e 65/79, bem como justa a glosa de aquisições não utilizadas em unidades de industrialização, aquisições das fábricas de ração e outras, e aquelas adquiridas pela empresa e repassadas aos produtores integrados, por estarem em descordo com os arts. 1º e 2º da Lei nº 9.363/96, ao não se restarem suficientemente comprovados que se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, do processo de industrialização, nos termos do referido diploma legal.

Quanto ao pedido de atualização monetária do crédito pela Selic, já é pacífico neste Conselho de Contribuintes que não se pode, por analogia, estender ao ressarcimento de IPI, que é um incentivo fiscal, a abrangência do texto legal do art. 66 da Lei nº 8.383/91, que possibilita a referida atualização nos casos de compensação e de restituição de pagamentos indevidos ou a maior, exceto quanto à parcela devida posteriormente ao ingresso do pedido de restituição, pelo qual dou provimento, em consonância com o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por fim, inaplicável o percentual de 7,43% para cálculo do crédito presumido de IPI, por inexistência de previsão legal que o autorize. O percentual correto é o de 5,37%, por ser este o percentual determinado pela Lei nº 9.363/96.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial à pretensão deduzida no recurso voluntário para que o Fisco admita os valores correspondentes às aquisições de pessoas físicas e cooperativas, bem como os gastos com energia elétrica e combustíveis, na apuração do crédito presumido de IPI atribuível à recorrente, e à pretensão de ver seus créditos atualizados pela Selic a partir do respectivo protocolo do pedido de restituição.

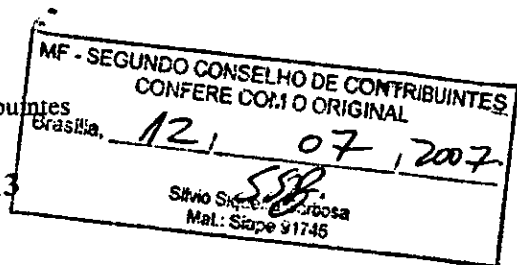
Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2006.

GILENO GURJÃO BARRETO



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10909.002134/00-13  
Recurso nº : 132.570  
Acórdão nº : 201-79.706



2ª CC-MF  
Fl.

### VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO WALBER JOSÉ DA SILVA

Seguindo entendimento predominante desta Câmara, discordo do ilustre Conselheiro-Relator quanto à pretensão da recorrente de incluir energia elétrica no cômputo das aquisições de matérias-primas ou produtos intermediários para fins de cálculo do crédito presumido do IPI, a que se refere a Portaria MF nº 38/97.

Ratifico o entendimento do Acórdão recorrido, que adoto, acrescentando que o art. 147 do RIPI/98 (art. 82 do RIPI/82), ao dispor que se inclui no conceito de matéria-prima e produtos intermediários aqueles que, embora não se integrando ao produto novo, sejam consumidos no processo produtivo, salvo se se tratar de ativo permanente, na verdade, está admitindo como tal somente aqueles produtos que, ou se integram ao novo, ou são consumidos no processo produtivo, o que não significa dizer que basta não ser ativo permanente, por exemplo, para poder ser incluído nesta concepção, porque, de pronto, já se deve excluir aqueles que não se integram e nem são consumidos na operação de industrialização.

Além disso, este artigo corresponde ao art. 66 do RIPI/79, que, por sua vez, foi interpretado pelo Parecer Normativo CST nº 65/79, segundo o qual:

*"... 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, não vislumbro que a energia elétrica utilizada para acionamento ou funcionamento de motores, que, por sua vez, movimentam as máquinas e equipamentos usados no processo produtivo, possam ser considerados matéria-prima ou produtos intermediários, porque não exercem qualquer ação direta sobre o produto final. O mesmo vale para a energia utilizada na iluminação do parque fabril.

Quanto às aquisições de insumos efetuadas de pessoas físicas e cooperativas, entendo procedente o indeferimento feito pela autoridade competente e mantido pela decisão recorrida, cujos fundamentos adoto como se aqui estivessem escritos.

Como bem disse a decisão recorrida, a Lei nº 9.363/96, em seu art. 1º, é muito clara ao dispor: "com o 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." (grifei)

Ora, se não houve incidência das contribuições nas aquisições, não há que se falar em ressarcimento. E neste sentido deve-se observar que a lei fala em "incidentes sobre as respectivas aquisições", de forma que pouco importa se incidiu em etapas anteriores, ou se, nas aquisições efetuadas pela empresa produtora e exportadora, estas não incidiram.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 12 de 07 de 2007

Silvio Siqueira Barbosa  
Mat.: S.ape 91745

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10909.002134/00-13  
Recurso nº : 132.570  
Acórdão nº : 201-79.706

A respeito deste assunto, destaco o Parecer PGFN nº 3.092, de 27 de dezembro de 2002, aprovado pelo Ministro da Fazenda, citado na decisão recorrida:

*"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 ressarcidas 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.*

*22. Ao contrário, para admitir que o legislador teria previsto o crédito presumido como um ressarcimento dos tributos que oneraram toda a cadeia produtiva, seria necessária uma interpretação extensiva da norma legal, inadmitida, nessa específica hipótese, pela Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional.*

(...)

*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 ressarcimento 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 ressarcidos. 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:*

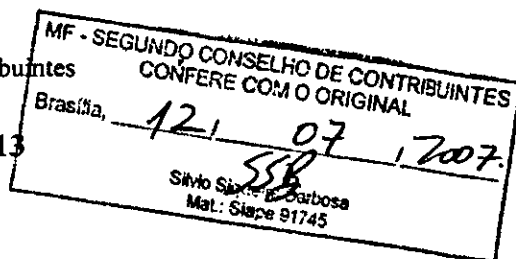
*'Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em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

deu





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10909.002134/00-13  
Recurso nº : 132.570  
Acórdão nº : 201-79.706

Na restituição a Fazenda Nacional entrega ao contribuinte o que recebeu e não lhe pertencia. Portanto, era uma posse ilegítima e a restituição deve ser exatamente no montante recebido, sob pena de ocorrer enriquecimento ilícito da União. No ressarcimento a Fazenda Nacional entrega ao contribuinte o que possui legitimamente, que integra o seu patrimônio e deve ser feito no exato montante estabelecido em lei.

Na restituição, a Fazenda Nacional faz voltar ou retornar o que fora recebido indevidamente. Já o ressarcimento visa compensar o ressarcido por algo que o Estado (em última análise, a sociedade) entende necessário. No caso sob exame, o incentivo previsto na Lei nº 9.363/96.

E, como toda despesa pública, a sua realização deve obedecer aos estritos limites da lei, independente do tipo de dispêndio.

Dito isto, é evidente que todo e qualquer benefício fiscal, ou incentivo fiscal, ou outro nome que lhe dê, deve ser exercido nos estritos limites da lei que o instituiu. Esta regra vale tanto para o contribuinte beneficiário como para a administração tributária.

Se não há, na legislação do benefício pleiteado pela recorrente ou na legislação tributária em geral, previsão legal para qualquer acréscimo ao valor do crédito pleiteado e ressarcido em espécie, como pode o administrador adicionar, ao valor apurado, parcelas outras sem expressa previsão legal, aumentando a despesa pública?

Se o administrador tributário, mesmo sem base legal, resolver acrescentar parcelas outras ao valor acima referido, a que título o fará? A título de correção monetária ou a título de juros compensatórios?

Como correção (ou atualização) monetária é impossível.

Com o Plano Real, o instituto da correção monetária foi gradativamente sendo abolido da legislação tributária pátria. E a extinção da Ufir, promovida pelo § 3º do art. 29 da Medida Provisória nº 1.973-67/2000 (MP nºs 2.095-76/2001 e 2.176-78/2001 e Lei nº 10.522/2002), enterrou de vez o famigerado instituto da correção monetária, extirpando-o da legislação tributária pátria.

Não há, após a previsão legal para utilização da taxa Selic no cálculo dos juros de mora e após a extinção da Ufir, como falar em correção monetária, atualização monetária ou reposição do poder aquisitivo da moeda incidente sobre créditos ou débitos de contribuintes ou da Fazenda Nacional, inclusive sobre ressarcimento.

Se a administração fiscal, incluindo aí os tribunais administrativos, reconhecerem o direito à correção monetária no ressarcimento para manter o valor real do benefício, o termo inicial, o termo final e o índice a ser utilizado serão arbitrados pela administração, ao seu livre arbítrio, o que se constitui numa excrecência.

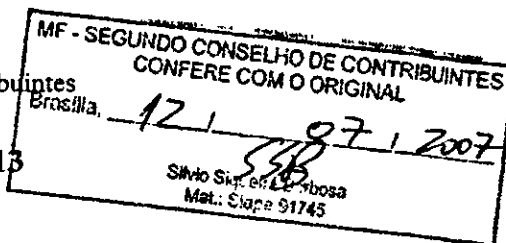
O administrador tributário é desprovido de tal poder. Seus atos devem estar plenamente vinculados à lei, não lhe restando poder discricionário.

Pelo que foi dito acima, carece de fundamento legal a pretensão da recorrente de querer aplicar o princípio da isonomia para aumentar despesa pública sob o argumento de que o ressarcimento pelo valor nominal implica em diminuição do patrimônio do contribuinte e enriquecimento sem causa do Estado arrecadador.

*Assinatura*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10909.002134/00-13  
Recurso nº : 132.570  
Acórdão nº : 201-79.706

A isto acrescento que adoto os fundamentos, como se aqui estivessem escritos, do Acórdão recorrido, que abordou com propriedade o aspecto da legalidade da decisão do Delegado da Receita Federal de negar o pedido da recorrente por absoluta falta de previsão legal, em nada merecendo reforma.

Embora respeite, entendo equivocadas e contrárias à lei decisões deste Segundo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que reconhecem algum tipo de acréscimo ao valor do ressarcimento de crédito de IPI.

Ante ao que foi dito, e por tudo o mais que do processo consta, meu voto é para negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2006.

WALBER JOSÉ DA SILVA