



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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29 / 08 / 07  
SSB  
Silvio Biquina Barbosa  
Mat.: Siape 91745

CC02/C01  
Fls. 646

|                    |                                                                     |
|--------------------|---------------------------------------------------------------------|
| <b>Processo nº</b> | 10925.001264/00-59                                                  |
| <b>Recurso nº</b>  | 138.485 Voluntário                                                  |
| <b>Matéria</b>     | IPI - Ressarcimento                                                 |
| <b>Acórdão nº</b>  | 201-80.414                                                          |
| <b>Sessão de</b>   | 17 de julho de 2007                                                 |
| <b>Recorrente</b>  | ADM EXPORTADORA E IMPORTADORA S/A (sucieda por ADM do Brasil Ltda.) |
| <b>Recorrida</b>   | DRJ em Porto Alegre - RS                                            |

MF/Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
29 / 08 / 2007  
Publicado em 29/08/2007

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/1998 a 30/09/1998

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente as aquisições de insumos de contribuintes da Cofins e do PIS geram direito ao crédito presumido concedido como ressarcimento das referidas contribuições, pagas no mercado interno.

CRÉDITO PRESUMIDO. VENDAS A COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. PROVA.

O direito ao crédito presumido de IPI somente pode ser reconhecido se demonstrada a venda à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/1998 a 30/09/1998

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. SELIC.

Não incidem os juros compensatórios sobre o ressarcimento de IPI.

Recurso negado.

|                                        |            |
|----------------------------------------|------------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES |            |
| CONFERE COM O ORIGINAL                 |            |
| Brasília,                              | 29, 08, 07 |
| SSB                                    |            |
| Silvio Sérgio Barbosa                  |            |
| Mat.: Siape 91745                      |            |

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas e Roberto Velloso (Suplente), que davam provimento parcial para reconhecer o crédito relativo às aquisições de pessoa física e cooperativas e Selic.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

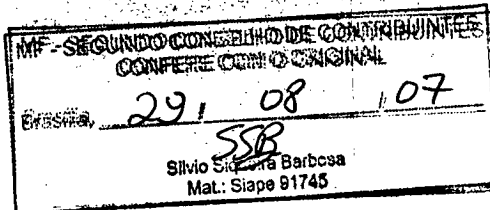
Presidente

*JOSE ANTONIO FRANCISCO*  
JOSE ANTONIO FRANCISCO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva, Maurício Taveira e Silva e Antônio Ricardo Accioly Campos.

Ausente o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto.



## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 611 a 621) apresentado contra o Acórdão nº 10-10.885, de 5 de janeiro de 2007, da DRJ em Porto Alegre - RS (fls. 602 a 608), que deferiu parcialmente a manifestação de inconformidade da interessada, quanto a pedido de ressarcimento de IPI, apresentado em 10 de novembro de 2000, relativamente aos 2º e 3º trimestres de 1998.

A ementa do Acórdão de primeira instância foi a seguinte:

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/04/1998 a 30/09/1998*

*Ementa: Crédito Presumido de IPI*

*O contribuinte tem direito ao crédito presumido decorrente de exportações que efetuou, no trimestre-calendário respectivo, de acordo com as provas dos autos.*

*As vendas para companhia comercial exportadora, se não comprovada a finalidade específica de exportação, não geram direito ao crédito presumido.*

*Não há previsão legal para ressarcimento de crédito presumido com correção monetária e/ou abono de juros pela Taxa Selic.*

*Solicitação Deferida em Parte".*

O pedido foi objeto de Despacho Decisório da autoridade local (fls. 545 e 546), comunicado à interessada em 16 de janeiro de 2003, que, com base no relatório fiscal de fls. 542 a 544, indeferiu o pedido da interessada.

Segundo a Fiscalização e o Despacho mencionado, não teria havido a demonstração da apuração descentralizada do crédito presumido, a apuração do crédito presumido de forma centralizada requereria pleitos centralizados e os demonstrativos elaborados pela contribuinte apresentariam "valores estanques", relativamente "aos meses de de maio, julho, agosto e setembro, contrariamente ao sistema de cálculo cumulativo determinado pela Portaria MF nº 38 em seu artigo 3º, § 1º".

A DRJ considerou demonstrados os valores relativos ao 3º trimestre de 1998, sem incidência da Selic, não aceitando os insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas e "o valor da nota fiscal nº 006179, da fl. 47, no valor de R\$ 730.000,00, com data de 11/05/98, código CFOP 6.11, porque se refere a venda para o mercado interno e sem indicação que se referia a venda para comercial exportadora, com o fim específico de exportação, de acordo com o § 2º do art. 40 do RIPI/1998, observação esta que deve constar da nota fiscal da venda", e, "Da mesma forma e pela mesma razão, a nota fiscal nº 010675, da fl. 46, de 17/07/98, código CFOP 6.11, no valor R\$ 350.000,00 não foi incluída na Receita de Exportação do 3º trimestre de 1998."

No recurso alegou a interessada, relativamente às mencionadas notas fiscais, que a legislação (Lei Complementar nº 70, de 1991, com a redação dada pela LC nº 85, de 1996).

|                                        |              |
|----------------------------------------|--------------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES |              |
| CONFERE COM O ORIGINAL                 |              |
| Brasília,                              | 29 / 08 / 07 |
| Silvio Cirqueira Barbosa               |              |
| Mat.: Siape 91745                      |              |

*“que ampara a aplicação da isenção de tributos federais nas exportações e nas vendas equiparadas”, não determinaria as exigências consideradas pelo Acórdão.*

Das notas fiscais, constaria apenas “o dispositivo da não exigência do ICMS, cuja legislação” seria “clara, no sentido de que deve ser indicado o referido dispositivo legal”.

Contestou a não incidência da Selic e, em relação às aquisições de cooperativas e de pessoas físicas, alegou que as conclusões do Acórdão seriam desprovidas de amparo jurídico, posto que a Lei nº 9.363/96, ao estatuir sobre o referido crédito, não fez segregação ou especificação quanto aos tipos de entradas, citando decisões administrativas que trataram da matéria.

Ao final, requereu o acolhimento do recurso.

É o Relatório.

*[Assinatura]*

|                                            |          |
|--------------------------------------------|----------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES     |          |
| CONFERE COM O ORIGINAL                     |          |
| Brasília,                                  | 29/08/07 |
| Silvio Stefano Barbosa<br>Mat: Siape 91745 |          |

## Voto

Conselheiro JOSÉ ANTONIO FRANCISCO, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

Em relação à natureza do crédito pleiteado, o Acórdão de primeira instância, superando os obstáculos levantados pela Fiscalização, considerou tratar-se de crédito presumido do IPI, em razão das alegações do próprio contribuinte.

Dessa forma, no âmbito do que foi concedido pelo Acórdão de primeira instância, o contribuinte recorreu a este 2º Conselho de Contribuintes em relação às questões da desconsideração das notas fiscais de saídas, da exclusão de aquisições de pessoas físicas e de cooperativas e da incidência de juros Selic.

No tocante às notas fiscais desconsideradas, veja-se que a DRJ esclareceu que a Fiscalização não encontrou “elementos para apreciar o pedido e autorizar o ressarcimento”. A apuração efetuada pela DRJ foi feita, “não obstante a falta de demonstrativo completo da apuração do crédito presumido”, “com base no demonstrativo de fl. 09”, que somente indicou os valores de receita e de insumos “mês a mês” em relação ao 3º trimestre.

Nesse contexto, a primeira instância entendeu que a ausência da informação “venda para comercial exportadora com o fim específico de exportação”, prevista no Regulamento do Imposto, art. 40, § 2º, seria formalidade necessária para a sua inclusão na apuração.

A recorrente alegou que não haveria disposição legal condicionando a isenção a essa formalidade e que das notas fiscais constaria apenas “o dispositivo da não exigência do ICMS, cuja legislação” seria “clara, no sentido de que deve ser indicado o referido dispositivo legal”.

O dispositivo do art. 40, § 2º, do RIPI/98, estabelece a permissão de que o estabelecimento industrial envie os produtos vendidos a comercial exportadora com o fim específico de exportação diretamente para exportação ou a depósito alfandegado, desde que por conta e ordem da comercial exportadora.

Não dispõe que as mencionadas vendas devam ser efetuadas somente nos termos do dispositivo, mas sim que as vendas assim realizadas não descaracterizam o fim específico de exportação.

Assim, a informação de que a venda tenha sido realizada com “o fim específico de exportação” não consta expressamente do Regulamento e, assim, não pode ser considerada condição *sine qua nom* para a demonstração dos fatos.

A venda com fim específico de exportação, por sua vez, pressupõe contrato ou pelo menos entendimento entre o estabelecimento industrial e a comercial exportadora, já que nem toda venda à comercial exportadora tem necessariamente aquele fim.

|                                        |     |    |
|----------------------------------------|-----|----|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES |     |    |
| CONFERE COM O ORIGINAL                 |     |    |
| Brasília,                              | 29  | 08 |
|                                        | 107 |    |
| Silvio Barbosa                         |     |    |
| Mat.: Siape 91745                      |     |    |

É certo que o destaque da informação na nota fiscal é uma forma incontestável de demonstração da finalidade da venda. Mas não seria a única forma de demonstrar tal fato.

A saída para comercial exportadora, entretanto, poderia ocorrer com suspensão do IPI, o que exigiria a indicação do motivo.

As notas fiscais de fls. 46 e 47, além de tratarem de vendas no mercado interno, não trazem informação alguma a respeito do IPI. Na nota de fl. 47 há uma menção não esclarecida à exportação, o que sequer consta da nota de fl. 46, embora ambas cite o mesmo dispositivo da legislação do ICMS indicado nas demais notas fiscais.

Entretanto, a venda com fim específico de exportação não pode ser verificada pelo exame da nota fiscal e não foram apresentados outros documentos que pudessem demonstrar o fato.

Quanto às aquisições de não contribuintes de PIS e de Cofins, a questão, ao final, diz respeito a saber se as IN da Secretaria da Receita Federal restringiram direito previsto em lei, relativamente às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem de cooperativas e de pessoas físicas.

Desde logo, devem-se afastar interpretações simplistas, baseadas em chavões do tipo “onde a lei não restringe, não cabe ao intérprete restringir”, ou “a lei não contém palavras inúteis”, pois a interpretação deve ser feita com base em critérios jurídicos e meios hábeis a definir os limites de sua aplicação.

No caso do crédito presumido de IPI, que é incentivo fiscal, criado com uma finalidade específica (anular, ao menos em parte, o efeito indesejável da “exportação de tributos”), não se pode prescindir da interpretação teleológica.

A lei, nesse caso, deve adequar-se ao fim que se propôs a atingir. Nesse contexto, não é possível admitir que se efetue ressarcimento sobre aquilo que não lhe sirva de causa, à vista de uma interpretação literal da lei.

No caso do crédito presumido, só em aparência faltou ao texto legal a distinção valorativa entre aquisições efetuadas de contribuintes da Cofins e do PIS e de aquisições de não contribuintes, uma vez que o próprio dispositivo do art. 1º refere-se a contribuições “incidentes sobre as respectivas aquisições”.

Ademais, a valoração também somente aparenta estar ausente da disposição literal específica do art. 2º da Lei nº 9.363, de 1996, uma vez que “matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem” são os mencionados no artigo anterior.

Por fim, o art. 5º da Lei determina que, se houver restituição ao fornecedor de valores relativos às contribuições pagas, eles deverão ser estornados pelo adquirente, o que implica ser completamente equivocada a tese de que, para a Lei nº 9.363, de 1996, a incidência das contribuições na aquisição seria irrelevante.

|                                              |          |
|----------------------------------------------|----------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES       |          |
| CONFERE COMO ORIGINAL                        |          |
| Brasília,                                    | 29/08/07 |
| Sílvia Siqueira Barbosa<br>Mat.: SIAPE 91745 |          |

No mais, adoto, em meu voto, os fundamentos do Acórdão nº 201-77.932, do qual foi Relatora a Conselheira Adriana Gomes Rêgo Galvão:

*"Inicialmente, argumenta a recorrente que a exclusão, para efeito do cálculo do crédito presumido, das aquisições de insumos efetuadas a pessoas físicas foi indevida.*

*Entretanto, discordo complementemente deste seu entendimento.*

*É que 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.' (negritei)*

*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, e, nas aquisições efetuadas pela empresa produtora e exportadora, elas não incidiram.*

*A respeito deste assunto, e já contrapondo-se ao argumento da recorrente de que não pode haver interpretação restritiva neste caso, destaco o Parecer PGFN nº 3.092, de 27 de dezembro de 2002, aprovado pelo Ministro da Fazenda:*

*'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.'*

*E não é só a partir do art. 1º da Lei nº 9.363/96 que se pode vislumbrar este entendimento, nem tampouco em razão do que havia sido disposto pela MP nº 674/94, que foi revogado, porque, nos demais artigos da lei, também se verifica tal posicionamento, como muito bem elucida o mencionado parecer, que transcrevo:*

*'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*

|                                           |          |
|-------------------------------------------|----------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES    |          |
| CONFERE COM O ORIGINAL                    |          |
| Brasília,                                 | 29/08/07 |
| Sílvia S. L. Barbosa<br>Mat.: SIAPE 91745 |          |

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).

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

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

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

|                                        |          |
|----------------------------------------|----------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES |          |
| CONFERE COM O ORIGINAL                 |          |
| Brasília,                              | 29/08/07 |
| Silvia L. Barbosa<br>Mat.: SIAPE 91745 |          |

*A propósito, no tocante à exigência de apresentação de comprovantes do recolhimento das contribuições a que se referia a MP nº 674/94, também convém trazer à tona palavras do parecer:*

40. Outro argumento apresentado é no sentido de que, no sistema anterior, o incentivo seria condicionado à prova de que o fornecedor pagou o tributo, o que não ocorreria com a Lei nº 9.363, de 1996. Assim, como essa disposição não consta da referida Lei, estaria demonstrado que o novo sistema não condicionou a concessão do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor de insumo.

41. Ocorre que a alteração legislativa nada prova em favor dessa tese. Não é cabível dizer que, em vista da revogação de uma obrigação acessória (prova do pagamento de tributos pelo fornecedor), o incentivo não estaria condicionado ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor de insumos.

42. Da revogação do antigo sistema é possível inferir apenas que o beneficiário do crédito presumido não precisará mais provar que o fornecedor do insumo pagou as referidas contribuições. Mas isso não quer dizer que o crédito presumido surge mesmo quando o fornecedor não pagou tais tributos. Uma coisa em nada tem a ver com a outra.

43. Inclusive, tal argumento cai diante do sistema de concessão e controle do crédito presumido fixado pela Lei nº 9.363, de 1996, fundamentado inteiramente na proposição de que o fornecedor do insumo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.

44. E a forma encontrada pelo legislador para conceder um crédito 'presumido' que reflita a média das 'incidências' do PIS/PASEP e da COFINS sobre os insumos que compõem o produto exportado, sem que o incentivo acarrete o enriquecimento sem causa do beneficiário foi, claramente, condicionar o aproveitamento do crédito ao pagamento das contribuições pelo fornecedor.

*Ressalto que toda essa argumentação vale para os artigos 165 e 166 do RIPI/98 (artigos 179 a 184 do RIPI/2002), já que a matriz legal desses dispositivos é justamente a Lei nº 9.363/96."*

Além disso, a apuração com base em custos coordenados a que se refere o § 5º do art. 3º da Portaria MF nº 38/97 não se contradiz com a exclusão, no cômputo destes custos, das aquisições efetuadas a não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, como aduziu a recorrente, porque tal apuração apenas implica dizer que deve ser possível determinar, a par da escrita contábil e fiscal da pessoa jurídica, a quantidade e os valores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, ao final de cada mês, porém, levando-se em conta, para efeito do cálculo, a premissa maior que é considerar as aquisições sobre as quais as contribuições **incidiram**.

Quanto aos juros Selic, não se trata, primeiramente, de correção ou atualização monetária, mas de juros compensatórios, previstos apenas em relação à restituição e de tributos federais e no caso de sua compensação.

|                                        |              |
|----------------------------------------|--------------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES |              |
| CONFERE COM O ORIGINAL                 |              |
| Brasília,                              | 29 / 08 / 07 |
| Silvio Sequenzi Barbosa                |              |
| Mat.: Siapa 91745                      |              |

O ressarcimento de créditos de IPI, além disso, difere-se da restituição de tributos pagos a maior ou indevidamente, uma vez que não pressupõe um recolhimento indevido e restringe-se somente à legislação específica do IPI (embora, atualmente, haja ressarcimento de créditos de PIS e de Cofins não cumulativos).

O ressarcimento de créditos sequer é constitucionalmente obrigatório para os créditos básicos do IPI, uma vez que a não-cumulatividade é levada a efeito pela compensação de créditos e débitos no âmbito interno da apuração do imposto, compensação essa que não se confunde, de forma alguma, com a compensação de tributos federais.

No caso de crédito presumido, trata-se de favor fiscal, que não pode ser confundido com restituição, ainda que a razão da criação do incentivo seja a incidência das contribuições sociais no mercado interno.

Ademais, a aplicação da Selic aos casos de compensação decorre de serem os juros cabíveis na restituição de tributos. A compensação de créditos ressarcidos de IPI, por sua vez, tem origem em legislação própria, que não prevê a incidência de juros compensatórios.

O art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 1995, claramente diz que os juros serão “calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior”, o que implica concluir que a incidência dos juros, no caso de compensação, somente ocorre nos casos de restituição e não de ressarcimento de IPI.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 17 de julho de 2007.

  
JOSE ANTONIO FRANCISCO

