



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF

Fl.

124

Processo nº : 13983.000062/00-20
Recurso nº : 133.074
Acórdão nº : 204-01.783

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

IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. CRÉDITO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE INSUMOS DE COOPERATIVAS. A base de cálculo do crédito presumido de IPI, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, é o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem das cooperativas.

RESSARCIMENTO DE INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA. Tendo a Lei 9.363/96, instituído um benefício fiscal a determinados contribuintes, com conseqüente renúncia fiscal, deve ela ser interpretada restritivamente. Assim, se a Lei dispõe que farão jus ao crédito presumido, com o ressarcimento das contribuições Cofins e PIS incidentes sobre as aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo, não há que se falar no favor fiscal quando não houver incidência das contribuições na última aquisição, como no caso das aquisições de pessoas físicas.

IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. CRÉDITO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES, ENERGIA ELÉTRICA, PRODUTOS PARA CONSERVAÇÃO, MANUTENÇÃO, LIMPEZA E DESINFECÇÃO. Geram direito a crédito todos os insumos que forem consumidos no processo de industrialização e que sejam essenciais ao mesmo, ainda que não integrem o novo produto. Contudo, no caso concreto, a contribuinte não comprova qual o exato emprego dos mencionados produtos no processo produtivo, inviabilizando o acolhimento do pedido.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE IPI. ATUALIZ

AÇÃO PELA TAXA SELIC. Sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, é devida a incidência da Taxa Selic para fins de atualização dos créditos a serem ressarcidos a partir da data da apresentação do pedido junto à Administração. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SADIA

S/A.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

125

Processo nº : 13983.000062/00-20

Recurso nº : 133.074

Acórdão nº : 204-01.783

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito às aquisições de cooperativas e correção pela Taxa Selic.** Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente) e Adriene Maria de Miranda (Relatora) quanto às aquisições de pessoas físicas e os Conselheiros Nayra Bastos Manatta, Júlio César Alves Ramos e Henrique Pinheiro Torres quanto a Taxa Selic. Designado o Conselheiro Jorge Freire para redigir o voto quanto ao item pessoa física.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2006.

Henrique Pinheiro Torres

Presidente

Jorge Freire

Relator-Designado



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

126

Processo nº : 13983.000062/00-20

Recurso nº : 133.074

Acórdão nº : 204-01.783

Recorrente : SADIA S/A

RELATÓRIO

Formulou a contribuinte pedido de ressarcimento/compensação (fls. 01 e 10) de créditos presumidos de IPI referentes à aquisição de insumos empregados na fabricação de produtos destinados à exportação a teor da Lei nº 9.363/96.

Tal pedido foi parcialmente deferido (fls. 53-55), conforme ementa a seguir:

Assunto: IMPOSTO S/ PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 2º trimestre/2000

Ementa: RESTITUIÇÃO DE SALDO CREDOR DO IMPOSTO NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA APLICADA NA INDUSTRIALIZAÇÃO.

O saldo credor do 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 restituído ou compensado (art. 11 da Lei nº 9.779/1999).

COMPENSAÇÃO EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da SRF. A compensação será efetuada pelo sujeito passivo mediante o encaminhamento à SRF da “Declaração de Compensação”. A compensação declarada à SRF extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento. Outrossim, se verificada a compensação indevida de tributo ou contribuição não lançado de ofício nem confessado, deverá ser promovido o lançamento de ofício do crédito tributário.

SOLICITAÇÃO PARCIALMENTE DEFERIDA (f. 53).

Regularmente intimada, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 57-69), na qual alega, em síntese, que: (i) é nulo o despacho decisório que deferiu parcialmente o pleito da empresa, eis que não se trata de ressarcimento de créditos relativos a insumos isentos ou tributados à alíquota zero (art. 11 da Lei nº 9.779/99) e sim de insumos empregados em produtos exportados (Lei nº 9.363/96); e (ii) a contribuinte tem direito ao benéfico preceituado pela Lei nº 9.363/96 no tocante às receitas de energia elétrica, de exportação de mercadorias adquiridas de terceiros, de materiais de conservação e manutenção, de limpeza e desinfecção e de combustíveis e lubrificantes.

Após exame dos autos, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria - RS anulou a r. decisão (fls. 78-81), tal como se verifica da ementa a seguir:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

127

Processo nº : 13983.000062/00-20
Recurso nº : 133.074
Acórdão nº : 204-01.783

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

Ementa: DESPACHO DECISÓRIO – PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.

Nulo, por preterição do direito de defesa, o Despacho Decisório cujo Relatório e Fundamentação não se coadunam com a matéria controvertida nos autos.

Solicitação indeferida. (fl. 78).

Após devolução dos autos à origem, em novo despacho decisório, a solicitação foi parcialmente deferida (fls. 82-85), cuja ementa é destacada:

Assunto: IMPOSTO S/ PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 2º trimestre de 2000

Ementa: NULIDADE DAS DECISÕES.

O Despacho Decisório anteriormente proferido, foi declarado nulo pela Autoridade Administrativa de Primeira Instância (DRJ/Santa Maria/RS), por preterição do direito de defesa, uma vez que o relatório e sua fundamentação não se coadunam com a matéria controvertida nos autos. Nesse sentido, portanto, nova decisão se impõe em substituição àquela.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS DO IPI. COMO RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS – LEI Nº 9.363/1996.

É de ser reconhecido o direito ao crédito IPI, como ressarcimento das contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para a Seguridade Social – COFINS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação para o exterior, de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, será apurado e utilizado de conformidade com o disposto nesta Portaria MF nº 38/1997.

COMPENSAÇÃO EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da SRF. A compensação será efetuada pelo sujeito passivo mediante o encaminhamento à SRF da “Declaração de Compensação”. A compensação declarada à SRF extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento. Outrossim, se verificada a compensação indevida de tributo ou contribuição não lançado de ofício nem confessado, deverá ser promovido o lançamento de ofício do crédito tributário.

SOLICITAÇÃO PARCIALMENTE DEFERIDA (fls. 82-83).

Contra referido acórdão a contribuinte interpôs nova impugnação (fls. 87-95), na qual reiterou que as receitas concernentes à energia elétrica, combustíveis e lubrificantes na fabricação de produtos destinados à exportação têm direito ao crédito presumido de IPI, bem como as receitas concernentes à aquisição de pessoas físicas e cooperativas, nos termos da Lei nº 9.363/96.

Em seguida, a DRJ em Santa Maria - RS indeferiu a solicitação (fls. 99-109), sob a seguinte ementa:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

128

Processo nº : 13983.000062/00-20
Recurso nº : 133.074
Acórdão nº : 204-01.783

Manifestação de Inconformidade contra indeferimento de pedido de ressarcimento de crédito.

Período de apuração: 01/04/2000 – 30/06/2000

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO.

Não se incluem na base de cálculo do benefício as aquisições de matéria-prima de cooperativas de produtores e de pessoas físicas que não tenham sofrido a incidência da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins.

Os valores pagos na aquisição de materiais de conservação e manutenção, de limpeza e desinfecção, combustíveis, lubrificantes e gastos pelo consumo de energia elétrica, não entram na base de cálculo do benefício, por não se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, únicos insumos autorizados pela lei.

Não se inclui, no cômputo da Receita de Exportação, o valor das vendas para o de mercadorias que não sofreram qualquer etapa de industrialização no estabelecimento do requerente, vez que o benefício destina-se, exclusivamente, a estabelecimento que industrializar os produtos que exportar.

ABONO DE JUROS SELIC. DESCABIMENTO.

Por falta de previsão legal, é incabível o abono de juros Selic ao ressarcimento de crédito presumido do IPI.

Solicitação indeferida (fl. 99).

Contra referido acórdão, interpôs a contribuinte recurso voluntário (fls. 112-119), asseverando que: (i) a pretensão da autora está amparada na Lei nº 9.363/96, tendo em vista o direito de crédito de IPI de insumos utilizados no processo produtivo de mercadorias exportadas; (ii) a DRJ teria extrapolado a legislação ordinária ao decidir que produtos de exportação não tributados deveriam ser excluídos da base de cálculo do IPI; (iii) há direito ao crédito relativo à aquisição de produtos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, além de materiais de conservação e manutenção, de limpeza e desinfecção, energia elétrica, combustíveis e lubrificantes; e (iv) os créditos ora discutidos devem ser atualizados pela taxa Selic.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

129

Processo nº : 13983.000062/00-20
Recurso nº : 133.074
Acórdão nº : 204-01.783

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA
ADRIENE MARIA DE MIRANDA

Preenchidos os requisitos mínimos de admissibilidade, conheço do presente recurso.

a) do direito ao crédito relativo à aquisição de insumos de pessoas físicas e cooperativas

Já decidiu a Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais que o art. 2º da Lei nº. 9.363/96 autoriza o crédito referente à aquisição de insumos de pessoas físicas e cooperativas:

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." (CSRF/02-01.415, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, d. j. 08.09.2003, negritamos)

"IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTE AO PIS E A COFINS – 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 art. 1º da Lei nº. 9.363 de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. (art. 2º, da Lei nº. 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. (CSRF/02-01.435, Rel. Cons. Otacílio Dantas Cartaxo, d.j. 08/09/2003, negritamos)

Outrossim, uma vez que a Cofins e o PIS oneram em cascata o insumo adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição, estão, por conseguinte, embutidos no seu valor.

Nesse passo, o produtor-exportador, ao adquirí-los, acaba por ser contribuinte de fato das mencionadas contribuições. Ora, tendo arcado com o ônus das contribuições incidentes nas operações antecedentes, é de rigor o direito do produtor-exportador ao crédito presumido de IPI como ressarcimento do PIS e da Cofins pagas, sob pena de não se estar cumprindo o espírito da lei que é desonerar os produtores exportadores a fim de incentivar as exportações.

Registre-se, ainda, que o Col. Superior Tribunal de Justiça, examinando a matéria, concluiu pelo reconhecimento do direito ao crédito presumido referente à aquisição de insumos de não contribuinte do PIS e da Cofins:

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF

Fl.

136

Processo nº : 13983.000062/00-20
Recurso nº : 133.074
Acórdão nº : 204-01.783

1. A IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, 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.

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/RP, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ de 06/12/2004, negritamos)

Desse modo, quanto a esse aspecto, deve ser reconhecido o direito da empresa.

b) do direito ao crédito relativo à aquisição de produtos para combustíveis, energia elétrica, produtos de conservação, manutenção, limpeza e desinfecção e lubrificantes

Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, geram direito a crédito as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo, *in verbis*:

Art. 2º. A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições e 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 produto exportado (negritamos).

Na hipótese, combustíveis, energia elétrica, produtos de conservação, manutenção, limpeza e desinfecção e lubrificantes poderiam configurar-se como insumos, ensejando o crédito.

Com efeito, geram direito a crédito todos os insumos que forem consumidos no processo de industrialização e que sejam essenciais ao mesmo, ainda que não integrem o novo produto. É o que dita o art. 147, I do RIPI/98, *verbis*:

Art. 147 – Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanentes (negritamos)

Vale dizer, para caracterizar matéria-prima ou produto intermediário, devem os insumos ser consumidos ou utilizados no processo industrial, sendo irrelevante o fato de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF

Fl.

137

Processo nº : 13983.000062/00-20
Recurso nº : 133.074
Acórdão nº : 204-01.783

integrarem o produto final ou que o seu consumo tenha sido imediato e decorrido de contato físico direto sobre o produto em fabricação.

Todavia, na espécie, a contribuinte não esclarece qual o exato emprego dos mencionados produtos no processo produtivo, resumindo-se a afirmar que *“devem ser excluídos da base de cálculo do incentivo, o valor relativo aos insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas de produtores, as receitas de exportação de produtos NT (itens não tributados), bem como os combustíveis, lubrificantes, uniformes e produtos sanitários, utilizados no processo produtivo”* (f. 113).

Dessa forma, uma vez que não foi comprovado como o combustível e demais produtos que a empresa alega que participam do processo produtivo, cujos créditos relativos à sua aquisição se requer, são efetivamente utilizados na produção, não vejo como reconhecer o direito ao aludido crédito.

c) da atualização pela taxa Selic

Por fim, no tocante ao cabimento da atualização monetária objeto de ressarcimento pela Taxa Selic, por força do disposto no art. 39, §4º, da Lei nº 9.250/95, deve ser provido o recurso.

Sobre o tema, já se manifestou a Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais, reconhecendo que o ressarcimento constitui uma espécie de restituição, em virtude do que é devida a atualização monetária dos créditos a serem ressarcidos, sendo aplicável a Taxa Selic para tal fim a partir de janeiro de 1996. É o que se verifica dos seguintes julgados:

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS – 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 art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a “valor total” e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. TAXA SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Incidindo a Taxa SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recurso Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado restituição



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

132

Processo nº : 13983.000062/00-20
Recurso nº : 133.074
Acórdão nº : 204-01.783

o ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento. Recurso negado (CSRF 02-01.248, Rel. Cons. Dalton César Cordeiro de Miranda, d. j. 27/01/2003 – destacamos).

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). RESSARCIMENTO. TAXA SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recurso Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado restituição o ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento. Recurso a que se nega provimento” (CSRF/02-01.414, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, d. j. 08/09/2003 – destacamos).

Conclusões

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito presumido de IPI relativo a à aquisição de insumos de pessoas físicas e cooperativas, com atualização pela taxa Selic.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2006.


ADRIENE MARIA DE MIRANDA



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

133

Processo nº : 13983.000062/00-20
Recurso nº : 133.074
Acórdão nº : 204-01.783

VOTO DO CONSELHEIRO DESIGNADO
JORGE FREIRE

Fui designado relator em relação ao único ponto em que a digna relatora foi vencida: a não inclusão dos valores correspondentes às aquisições de insumos das pessoas físicas. A seguir, articulo minha posição em relação à matéria, valendo o mesmo raciocínio em relação às aquisições de insumos das cooperativas, em que fui vencido.

A Lei nº 9.363, de 13/12/96, assim dispõe em seus artigos 1º e 2º:

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

... (grifei).

Trata-se, portanto, o chamado crédito presumido de IPI, de um benefício fiscal, com conseqüente renúncia fiscal, devendo ser interpretada restritivamente a Lei instituidora.

Da referida norma depreende-se que o objetivo expresso do legislador foi o de estimular as exportações de empresas industriais (produtor-exportador) e a atividade de industrial interna, atendendo a dois objetivos de política econômica, mediante o ressarcimento das contribuições Cofins e PIS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de todos os insumos utilizados no processo produtivo. Para tanto utilizou-se do Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo este tributo aproveitado em sua organicidade para operacionalizar o benefício instituído.

Para a instituição do benefício fiscal em debate poderia o legislador ter se valido de inúmeras alternativas, mas entendeu que o favor fiscal fosse dado mediante o ressarcimento



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

134

Processo nº : 13983.000062/00-20
Recurso nº : 133.074
Acórdão nº : 204-01.783

da Cofins e PIS embutidos nos insumos que comporiam os produtos industrializados pelo beneficiário a serem exportados, direta ou indiretamente.

Com efeito, a meu sentir, só haverá o ressarcimento das mencionadas contribuições sociais quando elas incidirem nos insumos adquiridos pela empresa produtora exportadora, não havendo que falar-se em incidência em cascata e em crédito presumido independentemente de haver ou não incidência das contribuições a serem ressarcidas. E, se o legislador escolheu o termo **incidência**, não foi à toa. Atrás dele vem toda uma ciência jurídica.

E, como bem lembra Paulo de Barros Carvalho em sua obra Curso de Direito Tributário (Ed. Saraiva, 6ª ed., 1993), “*Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva*”. Adiante, na mesma obra, averba o referido mestre que “*À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação*”. E, naquilo que por hora nos interessa, arremata que “*Tomada com relação ao direito positivo, a Ciência do Direito é uma sobre linguagem ou linguagem de sobrenível. Está acima da linguagem do direito positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico*”.

Assim, ao intérprete cabe analisar a norma sob o ângulo da ciência do direito. Ao transmitir conhecimentos sobre a realidade jurídica, ensina o antes citado doutrinador, o cientista emprega a linguagem e compõe uma camada lingüística que é, em suma, o discurso da Ciência do Direito. Portanto, a linguagem e termos jurídicos colocados em uma norma devem ser perqueridos sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Com base nestas ponderações enfrente, sob a ótica da ciência do direito, o alcance do termo “*incidência*” disposto na norma sob comento.

Alfredo Augusto Becker¹ afirma: “*Incidência do tributo: quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (‘fato gerador’), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo; o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.*”

E a norma, como sobredito, tratando de renúncia fiscal deve ser interpretada restritivamente. Se seu art. 1º, supra transcrito, estatui que a empresa fará jus ao crédito presumido do IPI, **com o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo**, não há como alargar tal entendimento sob o fundamento da incidência em cascata.

Dessarte, divirjo do entendimento² que mesmo que não haja incidência das contribuições na última aquisição é cabido o creditamento sob o fundamento de tais contribuições incidirem em cascata, onerando as fases anteriores da cadeia de comercialização,

¹ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.

² Nesse sentido Acórdãos nºs 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, de 18/05/99.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

175

Processo nº : 13983.000062/00-20
Recurso nº : 133.074
Acórdão nº : 204-01.783

uma vez calcada na exposição de motivos da norma jurídica, ou mesmo, como entende a recorrente, na presunção de sua incidência. A meu ver a questão é identificar a incidência das contribuições nas aquisições dos insumos, e por isso foi usada a expressão incidência, e não desconsiderar a linguagem jurídica definidora do termo.

Com a devida vênia, entendo, nesses casos, que a exegese foi equivocada, uma vez ter utilizado-se de processo de interpretação extensivo. E, como ensina o mestre Becker³, “na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, 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”. (grifei)

A questão que se põe é que, tratando-se de normas onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. É nesse sentido o ensinamento de Carlos Maximiliano⁴, ao discorrer sobre a hermenêutica das leis fiscais:

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 abrir 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.

Assim, não há que se perquirir da intenção do legislador, mormente analisando a exposição de motivos de determinada norma jurídica que institui benefício fiscal, com conseqüente renúncia de rendas públicas. A boa hermenêutica, calcada nos profícuos ensinamentos de Carlos Maximiliano, ensina que a norma que veicula renúncia fiscal há de ser entendida de forma restrita. E o texto da lei não permite que se chegue a qualquer conclusão no sentido de que se buscou a desoneração em cascata da Cofins e PIS, ou que a alíquota de 5,37% desconsidera o número real de recolhimentos desses tributos realizados e, até mesmo, se eles efetivaram-se nas operações anteriores. Isto porque a norma é assaz clara quando menciona que a empresa produtora e exportadora fará jus a crédito presumido de IPI com o ressarcimento das contribuições Cofins e PIS **INCIDENTES SOBRE AS RESPECTIVAS AQUISIÇÕES, NO MERCADO INTERNO, DE....**”.

Ora, entender que também faz jus ao benefício do ressarcimento das citadas contribuições mesmo que elas não tenham incidido sobre os insumos adquiridos para utilização no processo produtivo, uma vez que incidiram em etapas anteriores ao longo do processo produtivo, é, estreme de dúvidas, uma interpretação liberal, não permitida, como visto, nas hipóteses de renúncia fiscal.

³ *op. cit.*, p. 133.

⁴ In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p.333/334.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

136

Processo nº : 13983.000062/00-20
Recurso nº : 133.074
Acórdão nº : 204-01.783

Demais disso, lendo-se o disposto no artigo 5º da Lei nº 9.363/96, tem-se que também esse foi o entendimento do legislador quando refere-se à restituição ao fornecedor das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no transcrito artigo 1º.

Nada obstante tais considerações, já há manifestação do Poder Judiciário a respaldar meu entendimento, como dessume-se do Acórdão AGTR 32877-CE, julgado em 28/11/2000, pela Quarta Turma do TRF da 5ª Região, sendo relator o Desembargador Federal Napoleão Maia Filho, conforme ementa a seguir transcrita:

TRIBUTÁRIO. LEI 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI A TÍTULO DE RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E DA COFINS EM PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E/OU RURAIS QUE NÃO SUPORTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI JURES AO CREDITAMENTO.

Tratando-se de ressarcimento de exações suportadas por empresa exportadora, tal como se dá com o benefício instituído pelo art. 1º da Lei 9.363/96, somente poderá haver o crédito respectivo se o encargo houver sido efetivamente suportado pelo contribuinte.

Sendo as exações PIS/PASEP e COFINS incidentes apenas sobre as operações com pessoas jurídicas, a aquisição de produtos primários de pessoas físicas não resulta onerada pela sua cobrança, daí porque impraticável o crédito de seus valores, sob a forma de ressarcimento, por não ter havido a prévia incidência....

O mesmo entendimento foi esposado pelo desembargador federal do TFR da 5ª Região, no AGTR 33341-PE 2000.05.00.056093-7⁵, onde, a certa altura de seu despacho, averbou:

A pretensão ao crédito presumido do IPI, previsto no art. 1º da Lei 9.363, de 13.12.96, pressupõe, nos termos da nota referida, 'o ressarcimento das contribuições de que tratam as leis complementares nºs 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 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' utilizados no processo produtivo do pretendente.

Ora, na conformidade do que dispõem as leis complementares a que a Lei nº 9.363/96 faz remissão, somente as pessoas jurídicas estão obrigadas ao recolhimento das contribuições conhecidas por PIS, PASEP, e COFINS, instituídas por aqueles diplomas, sendo intuitivo que apenas sobre o valor dos produtos a estas adquiridos pelo contribuinte do IPI possa ele se ressarcir do valor daquelas contribuições a fim de se compensar com o crédito presumido do imposto em referência.

Não recolhendo os fornecedores, quando pessoas físicas, aquelas contribuições, segue não ser dado ao produtor industrial adquiriente de seus produtos, compensar-se de valores de contribuições inexistentes nas operações mercantis de aquisição, pois o crédito presumido do IPI autorizado pela Lei nº 9.363/96 tem por fundamento o ressarcimento daquelas contribuições, que são recolhidas pelas pessoas jurídicas....

⁵ Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2^o CC-MF

Fl.

137

Processo nº : 13983.000062/00-20
Recurso nº : 133.074
Acórdão nº : 204-01.783

Dessarte, respaldado agora por decisões judiciais, fica evidenciado meu entendimento que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI através do ressarcimento da Cofins e PIS quando tais tributos nas operações de aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, não forem exigíveis na última aquisição (no último elo do processo produtivo), vale dizer, quando os tributos objeto do ressarcimento não incidirem na aquisição.

Forte no exposto,

NEGO PROVIMENTO PARA A INCLUSÃO NO CÁLCULO DO BENEFÍCIO INSTITUÍDO PELA LEI 9.363/96, DOS VALORES REFERENTES ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE COOPERATIVAS E DE PESSOAS FÍSICAS, HIPÓTESES EM QUE NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES QUE SE QUER VER RESSARCIDA.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2006.


JORGE FREIRE 