



Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 16/02/07
C	Rubrica

Recorrente : COMPANHIA MINUANO DE ALIMENTOS  
Recorrida : DRJ em Santa Maria - RS

CONFERE COM O ORIGINAL  
Assilia - DF, em 21/07/06

Selma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAP nº 9.1442  
Segundo Conselho de Contribuintes

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO. PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS.**

O artigo 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e da COFINS em favor da empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a "mercadorias" foi dado o benefício fiscal ao gênero, não cabendo ao intérprete restringi-lo apenas aos "produtos industrializados", que são espécie do gênero "mercadorias".  
**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.

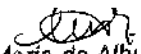
**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC.**

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 ao qual se dá parcial provimento.**



Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

  
Celma Marta de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**COMPANHIA MINUANO DE ALIMENTOS.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito ao crédito referente aos embargos e a correção pela Taxa SELIC. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Nayra Bastos Manatta quanto aos produtos NT e Antônio Carlos Bueno Ribeiro quanto a Taxa SELIC. O Conselheiro Raimar da Silva Aguiar deu provimento total e apresentou declaração de voto. Designado o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. Geraldo Paulo Seifert.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2003

  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

  
Dalton Cesar Cordeiro de Miranda  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Eduardo da Rocha Schmidt e Ana Neyle Olímpio Holanda.

cl/opr



Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

*Calma*  
**Calma Maria de Albuquerque**  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

Recorrente : **COMPANHIA MINUANO DE ALIMENTOS**

## RELATÓRIO

Por bem relatar o processo em tela, transcrevo o Relatório da Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria - RS, fls. 207/208:

*A empresa em epígrafe teve indeferido em parte seu pedido de ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como ressarcimento das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na produção de mercadorias exportadas, por ter exportado produtos não tributados (NT), e por ter calculado o benefício sobre as matérias-primas (aves) produzidas por outros estabelecimentos da mesma empresa, ou por meio do sistema de integração, conforme consta da Decisão nº 195/99, que se encontra às fls. 191 a 193.*


*Inconformada, a contribuinte apresentou a manifestação que se encontra às fls. 195 a 204, na qual constam seus argumentos, que podem ser assim resumidos:*

- 1. O crédito presumido que pleiteia encontra amparo na Lei nº 9.393, de 1996, estando equivocada a decisão de negar-lhe parte do pedido, pois a requerente é contribuinte do IPI, visto que está obrigada a escriturar o livro de Apuração do IPI, bem como a entregar a DIPI. Além disso, o art. 8º do RIPI, in fine, não estipula que deva haver débito do IPI para que o estabelecimento seja industrial, ou contribuinte do IPI.*
- 2. Houve confusão do direito ao crédito do IPI com o crédito fiscal que requereu, que se tratam de institutos diferentes, pois a Lei nº 9.363, de 1996 não exige a condição de contribuinte de IPI ao produtor-exportador para que possa usufruir do benefício fiscal concedido.*
- 3. O benefício deve ser deferido sobre todo o valor pedido, pois o valor computado como matéria-prima é o valor dos insumos adquiridos no mercado interno para empregar na produção dos animais usados como matéria-prima, sobre os quais, em grande parte, houve a incidência das contribuições do PIS e da Cofins.*
- 4. Mesmo que sobre os citados insumos não houvesse a incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, o crédito fiscal é direito da requerente, visto que a lei, ao*

*cul A*



Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

  
Celma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

*atribuir o percentual de 5,37%, afastou tal exigência ao optar por uma média de incidências das exações.*

5. *Cita decisões administrativas do Segundo Conselho de Contribuintes em casos análogos, que são favoráveis ao seu entendimento.*

*Requer a declaração do seu direito ao crédito pleiteado e que seja determinado o processamento da restituição nos valores demonstrados, devidamente atualizados.*

Em de 14 de agosto de 2001, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria - RS manifestou-se por meio da Decisão nº 604, fl. 207, que foi assim ementada:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1996*

*Ementa: CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRODUTOS "NT". MATÉRIA-PRIMA PRODUZIDA POR OUTROS ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.*

*O cálculo de créditos presumidos do IPI, como ressarcimento do PIS/Pasep e Cofins, de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, não é admitido em relação aos estabelecimentos cujos produtos sejam classificados como não tributados (NT). Também não pode ser incluído na base de cálculo do crédito presumido o valor das matérias-primas (aves) produzidas por outros estabelecimentos da mesma empresa, ou pelo sistema de integração.*

*Solicitação Indeferida*

Em 24 de agosto de 2001, a Recorrente foi cientificada da decisão acima mencionada, fl. 212.

Não conformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a Recorrente requereu a reforma da decisão recorrida no sentido de que lhe fosse deferido o direito ao crédito fiscal requerido, no valor de R\$1.148.358,45, acrescido da Taxa SELIC até a utilização do crédito. Para embasar seu apelo, a reclamante reapresenta os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade deduzida perante a Delegacia de Julgamento.

É o relatório.



Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

*Colma Maria de Albuquerque*  
Matricula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

A teor do relatado, a questão trazida a debate pela contribuinte cinge-se à inclusão ou não na base de cálculo do crédito de insumos adquiridos para fabricação de ração que, posteriormente, é fornecida aos criadores de galináceas contratados pela empresa exportadora dessas aves as quais, quando chegam ao ponto ideal, são devolvidas ao contratante que as abate, as corta, as embala e as vende.

Esclareça-se, primeiramente, que os créditos pretendidos pela reclamante referem-se à exportação de produtos que constavam da TIPI com a notação NT (não tributados). A partir de 17/04/1997, com a edição da Medida Provisória nº 1.508-16, ditos produtos passaram de NT para serem tributados à alíquota zero.

A questão envolvendo o direito de crédito presumido de IPI no tocante às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens utilizados na confecção de produtos constantes da Tabela de Incidência do IPI com a notação NT (Não Tributado) destinados à exportação, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição do Fisco, ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras.

A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão dos valores correspondentes às exportações dos produtos não tributados (NT) pelo IPI, já que, nos termos do *caput* do art. 1º da Lei nº 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito é destinado, tão-somente, às empresas que satisfaçam, cumulativamente, dentre outras, a duas condições: a) ser produtora; b) ser exportadora. Isso porque, os estabelecimentos processadores de produtos NT, não são, para efeitos da legislação fiscal, considerados como produtores.

Isso ocorre porque as empresas que fazem produtos não sujeitos ao IPI, de acordo com a legislação fiscal, em relação a eles, não são consideradas como estabelecimentos produtores, pois, a teor do artigo 3º da Lei nº 4.502/1964, *considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto*. Ora, como é de todos sabido, os produtos constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI com a notação NT (Não Tributados) estão fora do campo de incidência desse tributo federal. Por conseguinte, não estão sujeitos ao imposto.

Ora, se nas operações relativas aos produtos não tributados a empresa não é considerada como produtora, não satisfaz, por conseguinte, a uma das condições a que está subordinado o benefício em apreço, o de ser produtora.

Por outro lado, não se pode perder de vista o escopo desse favor fiscal que é o de alavancar a exportação de produtos elaborados, e não a de produtos primários ou semi-elaborados. Para isso, o legislador concedeu o incentivo apenas aos produtores, aos industriais exportadores. Tanto é verdade, que, afora os produtores-exportadores, nenhum outro tipo de



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 21/07/06

2º CC-MF  
Fl. 1

245

*Celma*  
**Celma Maria de Albuquerque**  
Matricula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

empresa foi agraciada com tal benefício, nem mesmo as *trading companies*, reforçando-se assim, o entendimento de que o favor fiscal em foco destina-se, apenas, aos fabricantes de produtos tributados a serem exportados.

Cabe ainda destacar que assim como ocorre com o crédito presumido, vários outros incentivos à exportação foram concedidos apenas a produtos tributados pelo IPI (ainda que sujeitos à alíquota zero ou isentos). Como exemplo pode-se citar o extinto crédito-prêmio de IPI conferido industrial exportador, e o direito à manutenção e utilização do crédito referente a insumos empregados na fabricação de produtos exportados. Neste caso, a regra geral é que o benefício alcança apenas a exportação de produtos tributados (sujeitos ao imposto); se se referir a NT, só haverá direito a crédito no caso de produtos relacionados pelo Ministro da Fazenda, como previsto no parágrafo único do artigo 92 do RIPI/1982.

Outro ponto a corroborar o posicionamento aqui defendido é justamente a mudança trazida por essa Medida Provisória (MP nº 1.508-16), aludida linhas acima, consistente em incluir-se no campo de incidência do IPI os galináceos abatidos, cortados e embalados, que passaram de NT para alíquota zero. Essa mudança na tributação veio justamente para atender aos anseios dos criadores e exportadores de frangos, que passaram, então, a usufruir dos incentivos fiscais referentes ao IPI.

Diante de todas essas razões, é de se reconhecer que as aves exportadas pela reclamante, no período em que constavam da TIPI como NT, não geravam crédito presumido de IPI.


Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2003

*Henrique Pinheiro Torres*  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES



Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

  
Celma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

### VOTO DO CONSELHEIRO DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA RELATOR-DESIGNADO

Destaco, por oportuno e quanto aos demais pleitos constantes destes autos, que este voto foi elaborado a partir de estudo da matéria realizado pelo Dr. Eduardo da Rocha Schmidt, Conselheiro da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Antes de adentrar no exame da questão propriamente dita, faz-se necessário tecer algumas breves considerações sobre a Lei nº 9.363/96, cuja correta interpretação determinará a solução da lide.

Com efeito, através do referido diploma legal foi instituído benefício fiscal por meio do qual se objetivou desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidentes sobre os insumos adquiridos para utilização no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

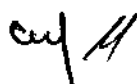
O objetivo que se buscou e se busca alcançar mediante a desoneração tributária das exportações de produtos manufaturados brasileiros, não é o de simplesmente tornar mais competitivos, no mercado externo, tais produtos, mas sim o de melhorar o balanço de pagamentos brasileiro e, via de conseqüência, diminuir nossa perigosa dependência do cada vez mais volátil capital financeiro internacional.

Este pequeno intróito buscou ressaltar o fato de que a questão deve ser examinada à luz das disposições do artigo 5º da Lei Introdução ao Código Civil (LICC) - lei de introdução a todas as leis -, que determina que *"na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum"*.

Tendo em vista que, segundo o art. 1º da Lei nº 9.363/96, o benefício fiscal consiste no ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições dos insumos, afirma-se que não entrariam no cômputo da base de cálculo os valores despendidos nas aquisições de produtos cujos fornecedores não se encontrem sujeitos à incidência de PIS e da COFINS.

E tal entendimento se baseia no disposto no artigo 5º da Lei nº 9.363/96, que determina que *"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"*, pois como o PIS e a COFINS restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, não haveria como incluir no cômputo do benefício fiscal em questão as aquisições feitas de não contribuintes.

Os demais fundamentos defendidos e contrários à recorrente, sustentam-se na pretérita jurisprudência desta Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, neste particular, notadamente no que se refere à necessidade de se *"simplificar os mecanismos de controle"*, não se prestam a sustentá-la, como a seguir restará demonstrado.





Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

*Celma Maria de Albuquerque*  
Matriçula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

A questão a meu ver não se apresenta simples. Com efeito, como se pode perceber das Portarias Ministeriais e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal que regulam e regularam a matéria, não existe e nunca existiu qualquer norma a regulamentar o citado artigo 5º da Lei nº 9.363/96.

Esta lacuna regulamentar, acredito, não é fruto do acaso, mas muito ao contrário, tem fácil explicação, qual seja, o fato de o comando no artigo 5º da Lei nº 9.963/96 ser simplesmente inaplicável, haja vista contrariar frontalmente toda a sistemática estabelecida no citado diploma legal.

Em nosso Direito, friso, só cabe a restituição de tributo pago a maior ou indevidamente. Isto porque, a possibilidade de estorno somente teria razão de ser caso o crédito de IPI em questão não fosse presumido e estimado, mas em sentido contrário, calculado com base em valores efetivamente pagos pelo produtor fornecedor a título de PIS e COFINS, pois somente em tal hipótese o crédito poderia ser calculado com base em valores pagos de forma indevida ou a maior, que, se restituídos, naturalmente deveriam ser estornados da base de cálculo do crédito presumido de IPI.

No caso, entretanto, o que ocorre é exatamente o oposto, pois o crédito é calculado de forma presumida e estimada, não levando em conta os valores efetivamente recolhidos pelo produtor fornecedor a título de PIS e COFINS, impossibilitando, assim, a realização do estorno, pois em tal caso estar-se-ia admitindo a realização de estorno decorrente da restituição de valores pagos indevidamente e que, portanto, não redundaram no pagamento de tributo a menor, o que não se afigura jurídico.

Todavia, inaplicável ou não, permanecem válidas as disposições do citado artigo 5º, que por isso não podem ser simplesmente desconsideradas pelo julgador, de tal modo que a única maneira de conferir alguma efetividade ao mencionado dispositivo legal, é interpretá-la de forma que o montante a estornar deve corresponder ao PIS e à COFINS que incidam diretamente sobre as aquisições de insumos pelo titular do crédito, provado que a restituição incidiu sobre estes mesmos valores.

Outros métodos de apuração do montante a estornar podem conduzir a situações não jurídicas, contrárias ao espírito da Lei nº 9.363/96, senão vejamos:

(i) caso se admita que qualquer restituição, independentemente da causa do pagamento indevido, dê ensejo ao estorno, estar-se-á admitindo também que mesmo quando o indébito tenha sido motivado por erro no cálculo do tributo devido e, portanto, a sua restituição não redunde em um recolhimento a menor do tributo efetivamente devido, segundo a lei tributária e em prejuízo aos cofres públicos, haverá a necessidade de se realizar o estorno, conclusão que afronta a Lei nº 9.363/96;

(ii) considerando que tanto o PIS como a COFINS são calculados com base na receita bruta das empresas, e não sobre vendas isoladas, caso se entenda que o estorno deve corresponder ao exato valor restituído ao fornecedor, estar-se-á

*cup //*



Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

*Colma Maria de Albuquerque*  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

admitindo a possibilidade de que a restituição de PIS e COFINS incidentes sobre vendas não realizadas ao produtor-exportador possa causar a redução de seu crédito presumido; e

(iii) como sustentado pelo patrono da recorrente: *"o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado"*, de modo que o não pagamento do PIS e da COFINS pelo fornecedor dos insumos não pode impedir o nascimento do crédito presumido, sob pena de se contrariar o disposto no artigo 1º da Lei nº 9.363/96.

Como já consignado, a finalidade da Lei nº 9.363/96 foi a de desonerar as exportações de mercadorias nacionais e, como consequência, melhorar o balanço de pagamentos. Aliás, tal entendimento está em linha com o que doutrinariamente defendido por José Erinaldo Dantas Filho, *"O espírito do citado diploma legal foi o de incentivar a exportação de produtos nacionais, tentando diminuir o chamado 'custo Brasil' para os produtos pátrios, de maneira que sejam 'exportados tributos para o exterior'. O legislador federal visualizou a extrema necessidade de desonerar a exagerada carga tributária para os produtos exportados, bem como visou a combater o acentuado déficit da balança comercial de nosso País, assim gerando mais empregos e maior arrecadação."*<sup>1</sup>.

Creio, ainda, abrindo aqui parênteses a bem ilustrar o debate, que do exame do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98), que trata dos conceitos de industrialização (transformação; beneficiamento; montagem; acondicionamento; e renovação e recondicionamento), entendo possível afirmar que as "mercadorias" exportadas pela interessada (*produtos de origem animal impróprios para o consumo humano, utilizados na preparação de produtos farmacêuticos - fl. 143*) - sobre os quais houve incidência de PIS e COFINS -, são sim objeto ou resultante de um processo produtivo, mesmo que classificados como NT.

Neste sentido, vale citar trechos de artigo de Júlio M. de Oliveira, intitulado "A Constituição, A Lei e o Regulamento do IPI - Hipóteses de Conflito"<sup>2</sup>:

"(...)

*Ao nosso ver, o objeto do imposto não consiste meramente no ato de produzir acima delineado, pelo contrário, a materialidade da hipótese de incidência reside no resultado final deste ato - o produto.*

*Assim não fosse, estaríamos diante de um imposto sobre industrialização e não sobre o produto industrializado. Neste sentido, cabe lembrar as sempre lúcidas considerações do mestre Geraldo Ataliba, verbis:*

<sup>1</sup> "Da impossibilidade de Restrições ao Crédito Presumido de IPI através de Normas Administrativas Complementares", in *Revista Dialética de Direito Tributário*, volume 75, p. 77.

<sup>2</sup> "IPI - Aspectos Jurídicos Relevantes - Coordenação Marcelo Magalhães Peixoto" - São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 221 a 238



Processo n° : 13005.000689/98-61  
Recurso n° : 119.193  
Acórdão n° : 202-15.016

*CM*  
**Celma Maria de Albuquerque**  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

*"... Pela sua utilização (desse conjunto de componentes) é que se obtém, afinal, um produto. Se, portanto, a produção ou industrialização for posta na materialidade da hipótese de incidência do imposto, já não se estará diante do IPI, mas de tributo diverso."*<sup>8</sup>

*Porém, esgotar-se na existência de produtos industrializados a materialidade da hipótese de incidência do IPI, em outras palavras, o mero surgimento de um produto industrializado é suficiente para caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto?*

*Quer nos parecer que não. (...)."*

Feitas essas considerações, é possível afirmar que as "mercadorias" exportadas pela interessada são sim "produtos industrializados", mesmo que não tributados. Mas, a meu entender, não é essa a questão central que se encontra em debate.

E a propósito da discussão central travada nestes autos, necessária se faz reafirmar que o benefício do crédito presumido está expressamente direcionado à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

O artigo de lei é abrangente, portanto, daí não ser possível restringir o debate entre a distinção entre "produto industrializado não tributado" e "produto industrializado tributado", pois tanto um como outro são "mercadorias"<sup>3</sup> e, conseqüentemente, abrangidos pela Lei nº 9.363/96. Daí, sim, se autorizado o pleito de ressarcimento para produtores de produtos NTs, como na hipótese dos autos.

Aliás, o crédito presumido em análise tem por objetivo o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as etapas anteriores da cadeia produtiva, no caso o PIS e a COFINS, não importando se o produto é ou não tributado pelo IPI na saída final.

Tal sistemática deve ser também aplicada para o cálculo do crédito quanto a insumos adquiridos de não contribuintes, pois é a única que está de acordo com o espírito da Lei.

Pelo exposto, tem a recorrente direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não contribuintes de PIS e da COFINS.

No que se refere especificamente aos insumos adquiridos de cooperativas, ao argumento de que as mesmas não se sujeitariam à incidência de PIS e da COFINS sobre o faturamento ou a receita, e de que a IN-SRF nº 23/97 vedaria o creditamento com relação a insumos adquiridos de não contribuintes, afirma a Fiscalização que tais aquisições não ensejariam o nascimento de crédito passível de ressarcimento.

<sup>3</sup> "Aquilo que é objeto de comércio; bem econômico destinado à venda; mercancia. ..." Ferreira, Aurélio Buarque de Holanda. "Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa/3ª edição - Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1999



Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

*Celma Maria de Albuquerque*  
Matriçula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

Discordo. A uma porque a premissa de que parte o Fisco não é de toda correta, pois a Lei nº 9.430/96 revogou a isenção de COFINS para as Cooperativas de que cuidava o artigo 6º, inciso I, da Lei Complementar nº 70/91.

A duas porque se afiguram equivocadas as argumentações da Fiscalização, equívocos estes que parecem decorrentes de uma equivocada compreensão do papel desempenhado pelas cooperativas na cadeia produtiva.

Com efeito, em recentes julgamentos (Recursos nºs 109.742, 110.248 e 109.933), firmou entendimento a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes que as cooperativas, quando realizam vendas, agem, na realidade, não em nome próprio, mas sim em nome de seus cooperados.

Ou seja, as vendas, na verdade, são realizadas pelo cooperado, atuando a cooperativa como uma intermediária entre o comprador final e seus associados, razão pela qual no momento em que apropriada por estes a receita resultante de tais vendas, incidiriam PIS e COFINS.

Ora, são os cooperados, e não a cooperativa a que se encontram vinculados, que suportam o PIS e a COFINS incidentes sobre as vendas por esta realizadas, pois esta atua como mera intermediária e, portanto, venda alguma realiza em nome próprio, mas sim por conta, ordem e nome de seus associados.

Tem-se, pois, que o alegado fato de as cooperativas não serem contribuintes de PIS e COFINS não é razão suficiente para negar-se à Interessada o direito ao crédito de IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, pois quando esta adquire insumos de tais pessoas jurídicas, está, na realidade, adquirindo insumos de seus associados, que podem ou não estar sujeitos à incidência das citadas contribuições sociais.

Deste modo, não havendo a demonstração de que os associados às cooperativas que negociaram com a Interessada se encontram fora da incidência de PIS e da COFINS, é de se concluir que os insumos delas adquiridos dão nascimento ao crédito objeto do pedido de ressarcimento sob análise.


A corroborar o todo acima exposto e com a devida vênia, transcrevo, com as devidas honras de estilo, trechos do voto da lavra do Conselheiro Renato Scalco Isquierdo, proferido por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário nº 107.894, Acórdão nº 203-06.484:

*A recorrente pretende seja reconhecido o seu direito a incluir, na base de cálculo do incentivo fiscal de que se trata, os valores das aquisições de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, especialmente pessoas físicas, cooperativas e de compras feitas dos estoques reguladores do governo.*

*A glosa feita pela fiscalização, é importante que se registre, atende ao comando de normas administrativas expedidas pela Secretaria da Receita Federal, no sentido da impossibilidade da inclusão de tais aquisições na base de cálculo do incentivo em*



Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

  
Celma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

tela. No caso de aquisição de bens de pessoas físicas, a proibição está contida na IN SRF nº 23/97, art. 2º, §2º, que tem a seguinte redação:

**“Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.**

§ 1º (...)

**§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.”**

Com relação às cooperativas, a proibição de inclusão na base de cálculo do incentivo decorre da norma contida na IN SRF n. 103/97, como segue:

**“Art. 2º- As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido.”**

Essa orientação também constou do Boletim Central nº 147/98, no qual foram publicadas “Perguntas e Respostas sobre Crédito Presumido do IPI”, mais especificamente na pergunta de número 10:

**“10) Tendo-se em vista que o índice de 5,37%, utilizado para cálculo do benefício, corresponde a duas operações sucessivas sujeitas ao pagamento de PIS/COFINS, ocorrendo a hipótese de mercadorias fornecidas na segunda operação terem sido adquiridas de pessoas físicas, produtor rural, sociedades cooperativas (ou outros não sujeitos ao pagamento daquelas contribuições), ou seja, tendo havido apenas uma operação com pagamento de PIS/COFINS, qual o procedimento a adotar para corrigir o aumento indevido no montante do benefício?**

**R) Não há nenhum procedimento específico a ser adotado em função do número de etapas anteriores. O índice a ser adotado é sempre de 5,37%. No caso de o insumo ser fornecido por pessoa jurídica não sujeita ao PIS/PASEP e COFINS, ou pessoa física, não há direito ao crédito presumido destes insumos (ainda que em etapas anteriores a estes fornecedores tenha havido incidência das contribuições). Deve ser observada a regra do § 2º, do art. 2º da IN 23/97.”**

As demais glosas de outros não-contribuintes estão sendo feitas seguindo uma regra geral, que serviram de fundamento para as normas antes transcritas, segundo a qual, se o incentivo visa ao ressarcimento do PIS e da COFINS incidentes sobre as operações anteriores, de forma a não onerar os produtos exportados com tais contribuições, o fato de não haver a incidência dessas contribuições sobre o vendedor das mercadorias, daria ao ensejo o registro de um crédito indevido.

Penso que tal raciocínio decorre de um exame equivocado das normas que regulam o incentivo fiscal tratado, da falta de compreensão dos mecanismos de apuração da sua base de cálculo, que parte de uma ficção legal, e, finalmente, da transposição incorreta de preceitos da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

O incentivo aqui analisado foi instituído pela Lei nº 9.393/96, decorrência da conversão da Medida Provisória nº 1.484 e suas reedições, esta, por sua vez, antecedida pela Medida Provisória nº 948 e suas reedições. Em sua essência, o





Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

*Colma*  
Colma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

*cálculo do incentivo fiscal, tal como previsto nas normas citadas, não guarda maiores complexidades.*

*Segundo a lei, a empresa produtora-exportadora deve apurar a relação percentual da receita de exportação do período em relação ao valor da receita bruta total. O percentual apurado deve ser aplicado sobre o valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Tal procedimento visa segregar o custo dos insumos utilizados na fabricação de produtos exportados. E aqui, é bom que se registre desde logo, estamos diante de uma ficção legal<sup>4</sup>, qual seja, a de que o custo de fabricação dos produtos exportados e dos produtos destinados ao mercado interno guardam relação com o preço de venda.*


*Sabe-se que o mercado internacional é muitas vezes mais competitivo que o mercado interno, e que as empresas exportadoras operam com uma margem de lucro bem inferior ao praticado no mercado nacional. Ainda que tivéssemos uma empresa fabricante de um produto apenas, de custo de fabricação único, as exigências do mercado internacional fazem com que os custos (com embalagem, seguros, cartas de créditos, etc.) superem os custos com as operações internas. Portanto, a lei, ao determinar a segregação dos custos a partir do rateio das receitas brutas, distancia-se da realidade dos fatos e assume, mesmo sabendo ser falso, que os custos com a fabricação de produtos exportados guarda relação com a proporção entre a receita de exportações e a de venda no mercado interno.*

*Sobre o valor resultante da aplicação desse percentual apurado sobre o preço de aquisição (portanto, sobre o custo dos produtos exportados), a lei determina que se aplique o percentual de 5,37%. O valor assim apurado é o valor a ser ressarcido (ou compensado com o IPI devido de outras operações, como faculta a lei). A aplicação desses 5,37% é a segunda ficção legal. Estabelece o legislador que a carga tributária da COFINS e do PIS existente no valor das mercadorias adquiridas corresponde a 5,37% do preço final de aquisição.*

<sup>4</sup> Importante para o tema é a distinção entre presunção legal e ficção legal. Segundo Paulo Celso Bonilha, "a presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inegável, portanto, que a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da experiência constitui a premissa maior. A consequência positiva que resulta do raciocínio do julgador é a presunção". Gilberto Ulhoa Canto, por sua vez, diz que, "na presunção, toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque, na grande maioria das hipóteses análogas, determinada situação se retrata ou define de um certo modo e passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexos causal lógico que o liga aos dados antecedentes". Segundo Antônio da Silva Cabral, "as ficções, ao contrário das presunções, não se baseiam no que ordinariamente acontece, mas naquilo que se sabe não ter acontecido. A função da ficção é criar a aparência de realidade, quando se sabe que a realidade é outra... A ficção consiste em a lei atribuir a determinado fato, coisa, pessoa ou situação um predicado que não possuem no mundo real. O legislador sabe que as coisas não existem no mundo real, conforme a situação descrita na norma; apesar disso, finge que realmente existem conforme previsto na norma. Enquanto na presunção se parte de um fato conhecido para se chegar a um fato desconhecido, mas real, na ficção já se sabe que o fato não existe, mas a lei o considera como se existisse".



Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

  
Celma Maria de Albuquerque  
Matricula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

*Note-se que os 5,37% correspondem à aplicação cumulativa da alíquota de 2,65% ( $1,0265 \times 1,0265$ ). Esses valores sequer correspondem às alíquotas atuais da COFINS e do PIS, que são, respectivamente, 3% e 0,75%<sup>5</sup>. Há quem afirme, em face da aplicação cumulativa dos referidos valores, que a lei pretendeu ressarcir as contribuições incidentes sobre as duas últimas operações. Essa informação consta, inclusive, na exposição de motivos da Medida Provisória nº 948/95 como segue:*

*“Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponde não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim das duas para 5,37% (...)”.*

*Guardando coerência, aliás, se coubesse a glosa dos valores correspondentes a aquisições de não contribuintes do PIS e da COFINS, pelos mesmos motivos deveria a autoridade fiscal investigar a etapa anterior à última, glosando, igualmente, os valores correspondentes às operações realizadas com não contribuintes dessas exações, já que, como ficou expresso na exposição de motivos da lei, o ressarcimento alcança também a etapa que antecede a aquisição dos insumos. Não se tem notícias, contudo, de glosas realizadas em razão da participação de não contribuintes na operação que antecede à aquisição, pelo estabelecimento incentivado, dos insumos aplicados em produtos exportados.*

*Cabe destacar, também, que, apesar de ter sido a intenção do legislador ressarcir as contribuições incidentes sobre as duas etapas anteriores ao processo produtivo, como revela a leitura da exposição de motivos, a norma criada gera outros efeitos, diferentes dos imaginados pelo elaborador da norma, pois o percentual de 5,37%, como foi dito, não guarda relação com as alíquotas efetivamente vigentes das contribuições. Além disso, esse percentual previsto pela lei incide sobre o preço de aquisição dos insumos, e portanto, atinge pelo menos a margem de lucro da última operação. O ressarcimento, portanto, mesmo contemplando alíquotas inferiores às efetivamente previstas para as contribuições a serem devolvidas (2,65% para a COFINS e PIS, quando deveria ser 2,75%<sup>6</sup>), pode resultar em um valor maior que o encargo efetivo de PIS e COFINS incidente nas duas últimas operações de compra e venda, dependendo da margem de lucro praticada pelo vendedor da última etapa.*

*A constatação desse fenômeno é simples, e basta alguns cálculos para sua comprovação. Imagine-se uma determinada matéria-prima que foi vendida por um fabricante a um distribuidor por \$100,00, e este o revendeu ao estabelecimento produtor-exportador com um acréscimo de 50%, por \$150,00, portanto. As contribuições recolhidas nessas duas operações correspondem a \$2,75 ( $\$100,00 \times 2,75\%$ )<sup>7</sup> e \$4,12 ( $\$150,00 \times 2,75\%$ ), o que totaliza \$6,87 ( $\$2,75 + \$4,12$ ).*

<sup>5</sup> A alíquota de 2,65% não decorre de uma vontade aleatória do legislador como possa parecer à primeira vista. Ela corresponde à soma da alíquota de 2% da COFINS (vigente desde a sua criação pela Lei Complementar nº 70/92, até a criação do adicional de 1% compensável com o imposto de renda), com a alíquota de 0,65% do PIS, exigível a partir dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, posteriormente declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (com a declaração de inconstitucionalidade, a alíquota do PIS voltou a ser a prevista na Lei Complementar nº 07/70, de 0,75%).

<sup>6</sup> Abstraindo-se, evidentemente, o adicional de 1%, recuperável por meio do Imposto de Renda.

<sup>7</sup> Equivalente à soma das alíquotas de 2% da COFINS (desprezado o adicional de 1% compensável com o IR) e de 0,75% do PIS.



*[Assinatura]*  
Celma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

*O ressarcimento, segundo o critério legal, contudo, seria de \$8,05 (\$150,00 x 5,37%), valor bastante superior ao encargo incidente sobre as duas operações anteriores<sup>8</sup>. Evidentemente esses números variam de acordo com a estrutura de preços praticados nas operações anteriores à aquisição, e exatamente aí reside a dificuldade do ressarcimento pretendido. Por se tratar de tributos cumulativos, e que não permitem um controle sobre a sua incidência em cada fase (ao contrário dos impostos indiretos, como IPI e ICMS, que possuem registros detalhados em cada etapa), não é possível apurar-se o valor efetivamente cobrado nas etapas anteriores.*

*Não por outro motivo que o legislador lançou mão da ficção legal antes referida, porque impossível, na prática, precisar o valor pago acumuladamente dos referidos tributos na aquisição dos insumos aplicados nos produtos exportados. Uma primeira conclusão, entretanto, é possível se extrair de tudo o que foi dito até o momento: o incentivo, na forma como foi instituído, visa ressarcir as contribuições incidentes sobre as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem nas suas diversas etapas (e não apenas na última), e que o percentual de 5,37% corresponde ao ressarcimento das contribuições incidentes em mais de duas etapas anteriores.*

*Ora, se a lei determinou a aplicação de um percentual que não guarda relação direta com as alíquotas efetivamente aplicadas, que incide sobre uma base de cálculo também irreal, e, finalmente, que a aplicação conjunta desses critérios leva à apuração de um valor que supera ao efetivamente pago pelo menos nas duas etapas anteriores, é claro que o legislador não pretendia o ressarcimento apenas do valor incidente na última aquisição. E mesmo que pretendesse apurar um valor que se aproximasse da realidade, buscando ressarcir o encargo tributário incidente sobre as duas últimas operações, conforme evidenciou na exposição de motivos, utilizou um critério fixo, não fazendo qualquer distinção para os casos em que há uma ou dez operações anteriores, e se essas operações estavam ou não sujeitas à incidência das contribuições que se pretende ressarcir.*

*Aliás, se a lei visasse apenas o ressarcimento das contribuições incidentes sobre a última operação, não haveria motivos para modificar a legislação, já que a Medida Provisória nº 725/94, vigente até a edição das normas atuais, previa o ressarcimento de exatos 2,65% incidentes sobre os insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, mediante, ainda, a apresentação, pelo exportador, das correspondentes guias de recolhimento pelo seu fornecedor imediato<sup>9</sup>.*

<sup>8</sup> O ressarcimento será sempre maior que o encargo efetivo das contribuições nas operações (considerados os critérios da nota anterior), desde que a margem de lucro na segunda operação seja superior a 5%.

<sup>9</sup> A redação da referida Medida Provisória era a seguinte:

Art. 1º. Fica instituído, a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito fiscal, mediante ressarcimento em moeda corrente destinado a compensar o custo representado pelas contribuições sociais 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, que incidirem sobre o valor das matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno pelo exportador para utilização no processo produtivo.

Art. 2º. A base de cálculo do crédito fiscal será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem referidos no artigo 1º, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do exportador.

Art. 3º. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 2,65% sobre a base de cálculo definida no artigo 2º.

(...)

*[Assinatura]*



Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

*Calma*  
Calma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

*A lei nova veio exatamente para corrigir essa distorção, qual seja, o ressarcimento apenas das contribuições incidentes sobre a última aquisição, de forma a ampliar o seu alcance. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 948/95 (da qual originou-se a Lei nº 9.393/96) é clara no sentido de que o ressarcimento visa a desoneração das diversas etapas anteriores e não apenas da última operação. A referida exposição de motivos tem a seguinte dicção:*

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

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

*E para alcançar as operações anteriores à última, cujo valor, repita-se, é impossível de ser apurado, o legislador lançou mão de um critério que não guarda relação com a realidade, uma ficção legal, portanto. E mais: criou um critério único, aplicável a todos os casos indistintamente.*

*Pouco importa, por conseguinte, que a empresa exportadora adquira insumos que percorram 20 etapas anteriores, ou apenas 2. O critério para apuração do crédito a ser ressarcido será sempre o mesmo, qual seja, a aplicação do percentual de 5,37% sobre o valor total de insumos aplicados na fabricação dos produtos exportados, estes, por sua vez, apurados a partir do rateio dos custos, apurado segundo a relação percentual das receitas de exportação e de vendas no mercado interno.*

*Irrelevante, igualmente, que tenha havido incidência da COFINS e do PIS na aquisição dos insumos feita pelo estabelecimento exportador. Não há, na lei, qualquer referência a esse requisito (ao contrário da legislação anterior, que expressamente o exigia). E a interpretação da norma, assim levada a efeito em todos os seus aspectos, especialmente o histórico-integrativo, conduzem à conclusão diversa à contida no lançamento.*

*Quando o legislador quis auferir a efetiva incidência das contribuições na operação anterior, ele o fez de forma expressa. Havia, como já foi destacado, a exigência da comprovação do efetivo recolhimento das contribuições naquela oportunidade. A reforma legislativa teve como pressupostos básicos a simplificação do incentivo, pela criação de um percentual fixo, e o atingimento das operações anteriores à última.*

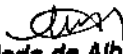
Art. 5º. O benefício, ora instituído, é condicionado a apresentação pelo exportador, das guias correspondentes ao recolhimento, pelo seu fornecedor imediato, das contribuições devidas nos termos das Leis Complementares nºs 07 e 08/70 e 70/91.

(...)

§2º. A eventual restituição das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições que serviram à comprovação prevista neste artigo, inclusive quando sob a forma de compensação mediante crédito, implica a imediata devolução, por parte do exportador beneficiário do crédito, do valor correspondente à restituição ou compensação, acrescido de atualização e de juros, calculados de acordo com as normas que regem o atraso de pagamento das referidas contribuições.



Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

  
Celma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

*Não cabe ao intérprete da norma jurídica estabelecer distinção onde o legislador não o fez. Ao excluir as aquisições, cuja última operação não esteja sujeita à incidência das contribuições por haver um distanciamento do critério legal de apuração da carga de contribuições contida nos insumos, automaticamente estar-se-ia legitimando o pleito de um ressarcimento maior que o previsto em lei para os casos em que a carga de contribuições contida no valor das mercadorias fosse maior que o valor resultante da aplicação do critério previsto em lei, em razão do maior número de etapas que tenha percorrido.*

*O erro da exigência da efetiva incidência das contribuições na última operação decorre, na minha opinião, de dois fatores. A tentativa da administração de barrar o benefício dado pela lei às empresas que adquiram produtos sem a incidência das contribuições, em razão do evidente ganho que auferem pela critérios contidos na lei. O outro é a decorrente da transferência indevida das regras vigentes na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a presente sistemática de apuração dos créditos de COFINS e PIS a serem ressarcidos.*

*Como é sabido, a legislação do IPI, como regra geral, expressamente proíbe o registro do crédito do imposto, se a operação de aquisição não está sujeita à incidência do referido imposto. Em razão do nome "crédito presumido de IPI" a Secretaria da Receita Federal deu ao incentivo fiscal o tratamento de crédito de IPI (conforme fica evidenciado pelas diversas normas administrativas expedidas por aquele órgão), como é o caso das mercadorias classificadas como "Não Tributadas" (ou NT) na tabela de incidência do IPI, hipótese em que as considera fora do incentivo fiscal em tela. O crédito passível de registro nos livros fiscais do IPI foi apenas uma forma criada pelo legislador para o ressarcimento mais rápido das contribuições, e seu valor não pode ser confundido com o IPI. Por outro lado, a lei autoriza que se utilize os conceitos da legislação do IPI apenas no que se refere aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96). O fato de ser ressarcido mediante a compensação com créditos de IPI não lhe altera a natureza jurídica, que permanece sendo de contribuição para o PIS e COFINS.*


*Finalmente, não cabe à autoridade administrativa tentar corrigir eventuais distorções contidas na lei, como é o caso do ressarcimento das contribuições nos casos em que não houve essa incidência na operação anterior por não ser praticada por contribuinte, como nos casos de pessoas físicas e cooperativas, entre outros. Da mesma forma como a lei beneficiou as empresas que adquirem mercadorias de não contribuintes do PIS e PASEP, ao estabelecer um critério uniforme de apuração do crédito a ser ressarcido para todas as situações, igualmente prejudicou aquelas, cujos produtos percorrem várias etapas, sendo oneradas pelas contribuições de forma mais intensa, pela cumulação da incidência tributária, lhes retirando a competitividade, especialmente no mercado internacional, onde a regra é a não exportação de tributos.*

*Entendo que a lei deva ser aplicada da forma como foi concebida pelo legislador, e que somente a este compete aprimorá-la. Evidentemente, por todas razões expostas, sou da opinião de que as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, mesmo que adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, ou que, por outro motivo, essas contribuições não tenham incidido na aquisição dessas mercadorias, os valores correspondentes a essas operações devem compor a base de cálculo do incentivo fiscal em tela, sendo, portanto, incorreta a glosa aplicada pela fiscalização.*





Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

  
Celma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

Concluindo, entendo, por derradeiro, ser devida a incidência da denominada Taxa SELIC a partir da efetivação do pedido de ressarcimento.

Com efeito, a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes firmou entendimento no sentido de que até o advento da Lei nº 9.250/95, ou até o exercício de 1995, inclusive, não obstante a inexistência de expressa disposição legal neste sentido, os créditos incentivados de IPI deveriam ser corrigidos monetariamente pelos mesmos índices até então utilizados pela Fazenda Nacional para atualização de seus créditos tributários. Tal direito é reconhecido por aplicação analógica do disposto no § 3º do artigo 66 da Lei nº 8.383/91.

Todavia, com a desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advento da citada Lei nº 9.250/95, que acabou com a correção monetária dos créditos dos contribuintes contra a Fazenda Nacional havidos em decorrência do pagamento indevido de tributos, prevaleceu o entendimento de que a partir de então não haveria mais direito à atualização monetária, e de que não se poderia aplicar a Taxa SELIC para tal fim, pois teria a mesma natureza jurídica de taxa de juros, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.

Tal entendimento, entretanto, merece uma melhor reflexão. Tal necessidade decorre de um equívoco no exame da natureza jurídica da denominada Taxa SELIC. Isto porque, em recente estudo sobre a matéria<sup>10</sup>, o Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, expressamente demonstrou que a referida taxa se destina também a afastar os efeitos da inflação, tal qual reconhecido pelo próprio Banco Central do Brasil.

Por outro lado, cumpre observar a utilização da Taxa SELIC para fins tributários pela Fazenda Nacional, apesar de possuir natureza híbrida - juros de mora e correção monetária -, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei nº 9.249/95, por seu art. 36, II, se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96).

Ou seja, o fato de a atualização monetária ter sido expressamente banida de nosso ordenamento não impediu o Governo Federal de, por via transversa, garantir o valor real de seus créditos tributários através da utilização de uma taxa de juros que traz em si embutido e escamoteado índice de correção monetária.

Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que ao contribuinte titular do crédito incentivado de IPI, a quem, antes desta suposta extinção da correção monetária, se garantia, por aplicação analógica do art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, direito à correção monetária - e sem que tenha existido disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame -, se garanta agora direito à aplicação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, também por aplicação analógica de dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95 - que determina a incidência da mencionada taxa sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido - ,

<sup>10</sup> "Da Inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários", RT 33-59.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes


CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 21/07/06

2º CC-MF

Fl.

356

Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

  
Celma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

crédito este que em caso contrário restará minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda verificável sobre o valor da moeda.

A incidência de juros sobre débitos tributários a partir do pagamento indevido teve origem exatamente com o advento do citado art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, pois, antes disso, a incidência dos mesmos, segundo o § único do art. 167, do Código Tributário Nacional, só ocorria "a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva" que determinasse a sua restituição, sendo, inclusive, este o teor do enunciado 188 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça.

Diante do exposto, e forte nestas minhas convicções voto pelo provimento parcial do recurso interposto, divergindo com a devida vênia do entendimento do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

É meu voto.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2003

  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 21/07/06

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

*Calma Maria de Albuquerque*  
Calma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

### DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO RAIMAR DA SILVA AGUIAR

Com todo o respeito aos que pensam diferente, apresento o meu entendimento divergente, expendido no Processo ora em discussão, que abrange três itens, a saber:

- a) exclusão da base de cálculo para fins da desoneração que trata a Lei nº 9.363/96 dos produtos exportados não tributados pelo IPI, relativamente ao período de 01.01.97 a 16.04.97;
- b) exclusão da base de cálculo de insumos na produção do frango (resfriado, congelado e seus subprodutos); e
- c) atualização monetária.

Enfrentando o item consignado na letra 'a', recorro ao voto do Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, relativo ao Processo nº 13052.000288/96-29, que deu origem ao Acórdão nº 201-74.439, da Primeira Câmara, como segue:

*IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO - PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS - O art. 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS em favor de empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a "mercadorias", contemplou o gênero, não cabendo ao intérprete restringi-lo apenas aos "produtos industrializados", que são espécie do gênero "mercadorias". CORREÇÃO MONETÁRIA - Nos termos dos artigos 5º e 6º da Lei nº 8.981/95, a partir de 1º de janeiro de 1995, deixou de existir a figura da correção monetária. 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 Recursos Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado de restituição e ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento. Recurso provido.*

Neste item o entendimento da decisão recorrida é de que apenas os produtos industrializados fazem jus ao incentivo. Em posição oposta, como se observa na farta jurisprudência incluída em nossas razões, penso de maneira diversa.


Por oportuno, cabe, inicialmente transcrever os artigos abaixo da Lei nº 9.363/96, *verbis*:

*Art. 1º. A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares ns. 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de*



28  
R

Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

  
Celma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

*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 à 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.*

...

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

Como se vê pela leitura do artigo primeiro acima transcrito, o incentivo está expressamente dirigido à "empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais".

O produto industrializado é uma mercadoria, mas nem toda mercadoria é um produto industrializado. Mercadoria é gênero, produto industrializado é espécie.

Se o legislador desejasse contemplar apenas produtos industrializados, teria usado, ao invés de "mercadorias", "produtos industrializados". A palavra usada, no entanto, foi "mercadorias", e dessa forma abrange todas as mercadorias, mesmo aquelas que não são produtos industrializados.

A recorrente cita e transcreve o Acórdão nº 202-09.865, da Segunda Câmara deste Conselho, que trata de situação semelhante relativa à exportação de frangos. Considero



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 21/07/06

2º CC-MF  
Fl.

23

Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

Celma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

irrelevante sobre a industrialização, ante a referência clara e expressa do art. 1º acima transcrito, que se refere à mercadoria e não a produtos industrializados.

Registre-se, por outro lado, que o benefício é de desoneração de PIS e COFINS e não de IPI. A forma de pagamento é que pode ser através de crédito presumido de IPI.

Outra não pode ser a conclusão ante a leitura da Exposição de Motivos da Medida Provisória, cujo trecho a seguir transcrevo:

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

*Por outro lado, as dificuldades de caixa do Tesouro Nacional demonstram que, em lugar do ressarcimento de natureza financeira, melhor e defeitos mais imediatos será que o exportador possa compensar o valor resultante da aplicação das alíquotas com seus débitos de IPI, recebendo em espécie apenas a parcela que exceder o montante que deveria ser recolhido a esse título.*

Conforme vimos pelo relatório, a decisão recorrida, atendendo a informação fiscal, preliminarmente, reduziu o valor do ressarcimento pleiteado, para dele excluir o referente aos insumos adquiridos de pessoas físicas.

Depois, ainda de acordo com a informação fiscal, indeferiu o ressarcimento em questão, pelo seu valor total, sob a consideração de que o estabelecimento produtor-exportador da Recorrente não se enquadrava na condição de estabelecimento industrial, nos termos da legislação do IPI, tendo em vista que as mercadorias por ele produzidas, por serem não-tributadas pelo referido imposto (N/T), são consideradas como não industrializadas.

Vejamos, preliminarmente, quanto ao entendimento fiscal de que a Recorrente não faz jus aos incentivos (crédito presumido), por não se enquadrar na condição de "estabelecimento industrial", nos estritos termos da legislação do IPI, em face da natureza das mercadorias que produz, as quais, ainda nos termos da citada legislação, por não se caracterizarem como "produto industrializado", não conferem ao estabelecimento requerente a referida condição de estabelecimento industrial.

Entendo que não assiste razão à decisão recorrida.

Com efeito, em primeiro lugar, o benefício em questão é dirigido, como expresso no art. 1º da Lei nº 9.363/96, que o instituiu, à "empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais", o que é diferente de "produtos industrializados nacionais".

Depois, porque a norma que manda utilizar a legislação do IPI para eventual deslinde da questão, e na qual se fixa o entendimento restritivo da decisão recorrida, declara que



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 21/07/06

2ª CC-MF  
Fl.

360

Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

Calma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

tal utilização *tem caráter subsidiário*, ou seja, utilização secundária, supletiva, ou de modo auxiliar. O critério principal, o critério geral a ser adotado, antes de se apelar para o subsidiário, supletivo, auxiliar, da legislação do IPI, há de ser o contemplado pela Ciência Econômica, "*que tem como objetivo, entre outros, estudar os fenômenos da produção, na qual se inserem, naturalmente, todos os fatores utilizados no processo da produção. E somente quando esse critério principal se mostrar insuficiente ou inseguro para o estabelecimento é que o intérprete da norma legal deverá valer-se do critério subsidiário, secundário, auxiliar, supletivo, que é oferecido pela legislação do IPI*".

E não se olvide, por outro lado, que o art. 110 do Código Tributário Nacional proíbe que se altere a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, nas situações enunciadas.

Ora, nessa acepção econômica, a Recorrente industrializa carnes de aves (frangos e suínos), a partir do abate, passando pela sangria, escaldagem e depilação, evisceração, resfriamento, espostejamento, etc., até a sua embalagem final, em sacos plásticos.

O fato de se acharem ditos produtos classificados como N/T, não excluem do seu enquadramento como industrializados, segundo o conceito geral, só pelo fato de se lançar mão, em caráter subsidiário, da legislação do IPI, quando, no caso, não há necessidade de dele se lançar mão, quando o critério geral já atende o desejado.

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

Aliás, conforme bem decidiu a Primeira Câmara deste Conselho, pelos Acórdãos nºs 201-69.444 e 201.69.411, à unanimidade de votos, "*O frango abatido, dessangrado, depenado, eviscerado, ensacado em sacos plásticos, acondicionados em caixas de papelão constituiu produto industrializado*". O texto completo desses decisórios, com irresponsível arrazoado, aliás, é anexado pela Recorrente na sua defesa.

Em que pese a jurisprudência a respeito, até aqui invocada, tenho que a questão fica definitivamente superada, em face da edição da Lei nº 9.493, de 10 de setembro p. passado, a qual, convalidando o já expresso em sucessivas Medidas Provisórias anteriores, por último a de nº 1.508-20, reconheceu a natureza de "produto industrializado" aos produtos que especifica no seu artigo 14, embora atribuindo-lhes alíquota zero, a saber: "os produtos relacionados na TIPI nas disposições 02.01 a 02.08 e 03.02 e nos códigos 0209.00.11, 0209.00.21 e 0209.00.90", que são as aves, os suínos, os peixes, os bois e respectivas carnes, miúdos e derivados, frescos ou congelados.

Merece destaque, por derradeiro, ainda, o r. Acórdão nº 201-69.411, face ao julgamento do Recurso Voluntário nº 96.662, em que foi Relator a I. Conselheira LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES, cuja ementa e voto passo a transcrever, *verbis*:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 21/07/06

2ª CC-MF  
Fl.

261

Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

*Luiza*  
Celma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

**IPI – RESTITUIÇÃO** – O art. 41 do ADCT não se aplica aos créditos de imposto decorrentes de exportação. Decreto-Lei n.º 391/69. O frango abatido, dessangrado, depenado, eviscerado, ensacado em sacos plásticos. Acondicionado em caixa de papelão e congelado constitui produto industrializado. **Recurso provido.**

**VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES**

*Recurso tempestivo e interposto por parte legítima. Em razão do inciso II, do artigo 3º, da Medida Provisória nº 367, de 29/10/93, dele conhecido.*

*No mérito, cumpre examinar duas questões, a primeira diz respeito à aplicação, no caso, do artigo 41 do ADCT.*

*Não vejo como considerar extinto o direito de crédito dos insumos empregados nos produtos industrializados e exportados, pois não se trata, no caso, de incentivo fiscal setorial, pois se destina a exportação, conforme jurisprudência cristalizada nesta Câmara do 2º CC.*

*A segunda diz respeito a ser ou não o produto exportado e não industrializado.*

*No caso, trata-se de frangos que são abatidos, dessangrados, depenados, eviscerados, ensacados em plásticos, acondicionados em caixa de papelão e levados à Câmara frigorífica para, congelados, serem exportados em partes ou inteiros.*

*A operação acima descrita, indubitavelmente, caracteriza industrialização, conforme reiterados julgados deste Conselho. Assim, não sendo aplicável o artigo 41 do ADCT e sendo o produto exportado pela Recorrente industrializado, existe o direito de crédito pleiteado, pelo que voto no sentido de dar provimento ao recurso, para reconhecer o direito à restituição de crédito de IPI, que deverá ser processado, verificado e apurado na forma legal.*

*Sala das Sessões, em 08 de novembro de 1994.*

**LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES**

Invocados, por fim, os referidos textos, as razões da própria Recorrente e as considerações aqui expedidas, acolho, quanto a esse item, as mencionadas razões.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 21/07/06

2º CC-MF  
Fl.

22  
7

Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

Celma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

No que diz respeito ao item consignado na letra "b", ou seja, aos insumos adquiridos de pessoas físicas (produtores rurais) e cooperativas, não são consideradas contribuintes da COFINS e do PIS/PASEP e ainda de aquisições de medicamentos, farelos, suplementos alimentares e outros, muitos desses incidiram, em etapas anteriores, a COFINS e o PIS, conforme notas fiscais anexadas no processo pelo contribuinte, sob forma de amostragem das operações.

Assim, a matéria-prima e os produtos intermediários considerados pelo contribuinte no cálculo do crédito presumido nada mais são do que o material adquirido para obtenção do frango em condições de abate, onde grande parte desses insumos, inclusive, sofreu incidência do PIS e COFINS nas etapas anteriores.

Ademais, é evidente que a ração e os demais ingredientes integram (na produção do frango) o produto final, qual seja, o frango abatido, resfriado ou congelado, embalado e assim exportado.

Até mesmo decisão anterior desta Colenda Câmara, Recurso nº 102.571 (Acórdão nº 202-09.865), bem exprime o conceito de *insumos* para fins de concessão de incentivos fiscais, particularmente os créditos-prêmio de IPI, que elucidou a matéria, cuja ementa e voto peço vênia para reproduzir, *verbis*:

*IPI - COFINS - PIS/PASEP - CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI COMO RESSARCIMENTO - As contribuições sociais, por incidirem em cascata, oneram as várias etapas da comercialização dos insumos, por isso é que o seu custo se acha embutido no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo que não haja a incidência na sua última aquisição: daí a fixação de uma média percentual (5,37%), conforme esclarecido na EM que encaminhou a MP nr. 948/95, justamente para o cálculo do crédito presumido, nessa hipótese. PRODUTO INDUSTRIALIZADO - O recurso, pelo Fisco à legislação do IPI, para efeitos de definir estabelecimento industrial, tem caráter tão-somente subsidiário, não podendo ser utilizado para alterar conceitos e formas da ciência econômica. Nesse sentido, o preparo de carnes de aves e de suínos, a partir do abate, passando por processo vários, até a embalagem final, é processo de industrialização, agora expressamente reconhecido na Lei nr. 4.493/97, a qual reconheceu a natureza de produtos industrializados aos que são objeto do presente. Recurso a que se dá provimento.*

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

*Aqui também, como argumenta a Recorrente, e como se acha justificado na própria EM que encaminhou a MP em questão, essas contribuições incidem em cascata, assim, mesmo os insumos delas isentos na*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 21/10/7106

2º CC-MF  
Fl.

26  
9

Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

*CEMA*  
Celma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

*última aquisição, como no presente caso, já trazem embutidos no seu custo parcelas da COFINS e do PIS que incidiram em fases anteriores da cadeia de comercialização, portanto, os insumos (sementes, fertilizantes, herbicidas, ração, etc.) utilizados pelos produtores rurais, cooperativas e mesmos pessoas físicas, para produção e beneficiamento de seu produto, por ela adquirido, ou mesmo produzido, sujeitaram-se efetivamente a essas contribuições, em fase anteriores de sua comercialização, o que onerou o seu preço final de aquisição, pelo produtor-exportador.*

*Mas não é só. Vejamos em termos legais como procede tal raciocínio.*

*A Lei nº 9.363/96, tal como a MP nº 1.498/27, dispõe no seu artigo 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 referido no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produto exportado.*

*Ou seja, a base de cálculo do crédito presumido do IPI em questão será o montante do valor de todos os insumos e material de embalagem que compõem a mercadoria exportada, como é explicitado no item 3 da EM do Ministério da Fazenda, que institui a Medida Provisória nº 948/95, na qual é dito:*

*Daí a opção de um crédito presumido do IPI no montante equivalente à aplicação da alíquota de 5,37% sobre os insumos e material de embalagem que compõem o produto exportado.*

*Embora a Lei nº 9.363/96 diga que o crédito focalizado é concedido como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 07 e 08, de 1970, e 70, de 1991, na verdade trata-se de um incentivo financeiro à exportação quantificado sobre o valor total dos custos dos insumos que compõem o produto exportado. É certo que esse incentivo, efetivamente, visa a compensar o exportador do valor das ditas contribuições sociais que oneraram os insumos empregados, bem como, ainda as contribuições que oneraram as mercadorias empregadas na fase produtiva desses insumos. Daí a alíquota de 5,37%, para efeito de cálculo do incentivo incidente sobre o valor total dos insumos que compõem o produto exportado, como esclarece a citada Portaria Ministerial.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 21/07/06

2º CC-MF

Fl.

264

*(Assinatura)*  
Celma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

*A base de cálculo desse incentivo, portanto, sendo, de conformidade com o mencionado ato ministerial, o valor total dos insumos que compõem a mercadoria exportada, engloba, tanto os insumos adquiridos de contribuintes das citadas contribuições sociais, como os adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas.*

*A Lei nº 9.363/91, assim como a Medida Provisória da qual decorre, não determinam expressa ou implicitamente que, do valor dos insumos integrantes da mercadoria exportada, sejam excluídos os valores referentes aos produtos adquiridos de fornecedores não contribuintes dessas contribuições sociais, uma vez que, além de a lei assim não determinar, seria praticar uma injustiça, por exemplo, com os produtores rurais que necessitam adquirir rações já oneradas pelas referidas contribuições sociais.*

*E onde a lei não distingue, ao intérprete não é dado distinguir.*

*Logo, ao intérprete não é dado deduzir da expressão motivadora da instituição do crédito em questão (art. 1º da Lei nº 9.363/96) que o incentivo corresponderá às contribuições cobradas do exportador, relativamente aos insumos adquiridos e empregados na mercadoria exportada. Se assim fosse, incabível seria a lei determinar que, nas apurações do incentivo, sobre a base de cálculo seria aplicada a alíquota de 5,37%.*

*Ainda não é tudo.*

*Assim é que se não devessem ser levadas em consideração as fases anteriores da comercialização dos produtos para se apurar o valor das contribuições que oneram custos das mercadorias exportadas, ao ponto de desconsiderá-las totalmente, como é o caso dos autos, na hipótese de a última aquisição proceder de pessoas físicas ou de outros vendedores não contribuintes – a se proceder dessa forma simplista – então desnecessária seria a elaboração de cálculos para se chegar a uma média presumida das operações das etapas anteriores, conforme procederam as autoridades competentes da área econômica.*

*Depois de estabelecerem a já mencionada alíquota média de 5,7%, para emprestar maior credibilidade a essa média, foi expedida a Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, a qual "dispõe sobre o cálculo e utilização do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363", já referida, estabelecendo, v.g., entre outras normas, a constante do parágrafo 5º do seu art. 3º, "verbis":*

*§ 5º. A apuração do crédito presumido será efetuada com base em sistema de custos coordenado e integrado com escrituração comercial da pessoa jurídica, que permitia, ao*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 21/07/06

2ª CC-MF

Fl.

Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

*Jan*  
Celma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

*final de cada mês a determinação das quantidades e dos valores das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados na produção durante o período.*

*Admite o § 7º do mesmo dispositivo a hipótese em que não haja sistema de custos coordenados, uma forma adequada de cálculo do crédito presumido, na forma ali expressa.*

*É evidente que tudo isso seria dispensável se não tivessem que ser levadas em consideração as etapas anteriores e especialmente aquelas em que o produtor-exportador também produz e custeia aquelas etapas anteriores (casos do criador e exportador de aves, suínos, gado vacum, etc., por ele próprio industrializados para exportação).*

*Sem dúvida, não há como desconsiderar aquelas etapas, sob pretexto de que, em algumas delas, a aquisição dos insumos foi feita a não contribuintes.*

*Seria considerar o propósito governamental de desonerar o produto final a ser exportado do valor das contribuições sofrida em etapas anteriores.*

*Entendo, pois, incontestável o direito de crédito.*

*Com essas considerações, voto pelo provimento do recurso.*

*Sala das Sessões, em 17 de fevereiro de 1998*

**OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA**

A 1ª Câmara deste Conselho já firmou posição de que a base de cálculo do crédito presumido deve ser computada sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei nº 9.363/96, conforme ementa e voto do Acórdão nº 201-74.244 (Recurso nº 111.098) passo a transcrever, *verbis*:

**IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – LEI Nº 9.363/96 – 1 – A base de cálculo do lucro presumido deve ser computada 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, eis que a norma refere-se a “valor total” e não prevê qualquer exclusão. 2 – Nenhuma relevância tem para o cálculo do benefício o fato de os produtos exportados não serem tributados pelo IPI, pois a Lei nº 9.363/96 não faz qualquer distinção. Recurso provido.**




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 22/07/06

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

  
Celma Maria de Albuquerque  
Matricula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

**VOTO DA CONSELHEIRO-RELATOR:  
SÉRGIO GOMES VELLOSO**

*"O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento".*

*"Entendo assistir razão à Recorrente. Isto porque a base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante aplicação sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador".*

*"Nem a Lei nº 9.363/96, nem as Medidas Provisórias que a antecederam, prevêem qualquer exclusão do "valor total", daí não ser passível de exclusão do total de aquisições aquelas provenientes de cooperativas, produtores rurais ou de pessoas físicas, bem como o valor do IPI integrante do total das aquisições".*

*"Há que se destacar também que nenhuma relevância para o cálculo do benefício tem o fato dos produtos exportados não serem tributados pelo IPI, pois a exigência legal é de que os mesmos sofram processo de industrialização, o que, no presente caso, não é contestado pela fiscalização".*

*"Desta forma, dou provimento ao recurso".*

*"É como voto".*

*Sala de Sessões, em 22 de fevereiro de 2001.*

**SERGIO GOMES VELLOSO**

**TAXA SELIC – RESTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**


No que pertine ao item "c", ou seja, a atualização monetária com base na aplicação da Taxa SELIC nos pedidos de ressarcimento, mantenho a minha posição exposta em declaração de voto relativo ao Processo nº 13571.000065/97-65, Acórdão nº 202-13.702 (Recurso nº 116.312), que teve como Relator o Ilustre Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro, que transcrevo, por guardar semelhança com a matéria julgada no Processo acima citado:

*Com todo o respeito que tenho pelo Ilustre Conselheiro Relator, dele discordo no que toca a aplicação da Taxa SELIC nos pedidos de ressarcimento. E o faço fundado em aspectos econômicos e jurídicos.*

**1. ASPECTOS ECONÔMICOS**



Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

  
Celma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

*O Presidente da República tem conclamando ao setor produtivo, sob forte apelo, a exportar, aduzindo a conhecida frase: "Exportar ou Morrer". Todos sabem da gravidade, que caminha nos calcanhares da pátria, relativa aos "déficits internos e externos". Existe em nosso país o chamado CUSTO BRASIL e um dos seus componentes são exatamente as contribuições para o PIS e a COFINS que incidem em cascata. A desoneração dessas duas contribuições dos produtos exportados relativamente às operações anteriores é uma das maneiras de dar competitividade aos nossos produtos no exterior. O exportador já pagou esses valores ao adquirir as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem. Após um longo trâmite burocrático formaliza o seu pedido e, óbvio, que quanto mais demora a ser feito o ressarcimento, mais prejuízos ele acumula. No mercado, o exportador paga juros bem maiores que a Taxa SELIC. Nada mais justo que também, aquele que atrasa o pagamento, no caso, a União pague, pelo menos, os juros da Taxa SELIC.*

## **2. ASPECTOS JURÍDICOS: SELIC PARA DÉBITOS E CRÉDITOS**

*Entrando na questão da Taxa SELIC propriamente dita cabe lembrar que pela Lei n.º 9.065/95, art. 13, a Taxa SELIC passou a incidir sobre os débitos das empresas. E mais tarde, através da Lei n.º 9.250/95, a mesma Taxa passou a incidir sobre a restituição e/ou compensação de valores que os contribuintes tenham a receber da União. Por oportuno, transcrever os artigos 13 da Lei n.º 9.065, de 20.06.95, e o 39 da Lei n.º 9.250/95, a seguir:*

### **Lei n.º 9.065/95**

*Art. 13 - A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei n.º 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei n.º 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei n.º 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei n.º 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.*

### **Lei n.º 9.250/95**

*Art. 39 - A compensação de que trata o art. 66 da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei n.º 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 21/07/06

2º CC-MF

Fl.

Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

*Colma*  
**Colma Maria de Albuquerque**  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

*mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subseqüentes.*

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

§ 3º (VETADO)

§ 4º *A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.*

*Pelo transcrito constata-se que a partir de 01.04.95 os valores a receber pela Fazenda Nacional, quando pagos pelo contribuinte fora do prazo, passaram a ser crescidos da Taxa SELIC. E a partir de 01.01.96, a mesma regra passou a valer em favor do contribuinte quando este tenha direito à restituição e/ou a compensação. Estabeleceu-se, então, a mesma regra para os dois lados. Em princípio, salvo melhor juízo, não há muito que discutir. No entanto, há quem entenda que a Lei contemple restituição ou compensação mas, no caso, trata-se de ressarcimento de IPI previsto pela Lei nº 9.363/96 que seria um subsídio à exportação e não uma restituição.*

### **3. DESONERAÇÃO DO CUSTO BRASIL**

*Sobre essa questão cabe registrar de início que o Brasil é signatário da Organização Mundial de Comércio, e como tal se sujeita as suas regras, que estabelecem a concorrência leal. Sendo assim, como membro da OMC, o Brasil não pode admitir, por força de tratado internacional que, inclusive, se sobrepõe a legislação interna nos termos do art. 98 do CTN (Lei nº 5.172/66), a prática de subsídio. É bom lembrar que o crédito prêmio de IPI às exportações foi extinto, exatamente por essa razão.*

*A Lei nº 9.363/96 teve origem na MP nº 948/95. Na Exposição de Motivos da referida MP o Exmo. Sr. Ministro da Fazenda deixou claro que o objetivo era desonerar as exportações de COFINS e PIS dentro da linha existente no mundo inteiro de que não se exporta tributos. A opção pelo crédito presumido de IPI, como a primeira forma de realizar a desoneração das contribuições em cascata, foi a dificuldade de caixa do Tesouro Nacional.*

*Por oportuno transcrevo trechos da citada Exposição de Motivos, a seguir:*

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



Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

*[Assinatura]*  
Celma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

*“Por outro lado, as dificuldades de caixa do Tesouro Nacional demonstram que, em lugar do ressarcimento de natureza financeira, melhor e de efeitos mais imediatos será que o exportador possa compensar o valor resultante da aplicação das alíquotas com seus débitos de IPI, recebendo em espécie apenas a parcela que exceder o montante que deveria ser recolhido a esse título.”*

*Pelo transcrito, resulta evidente que seja qual for o nome dado – desoneração, restituição, compensação ou ressarcimento – o Tesouro Nacional está devolvendo, restituindo, ressarcindo valores relativos a COFINS e PIS incidentes nas etapas anteriores da produção com o objetivo de evitar a exportação de tributos, já que na última operação, qual seja a exportação, COFINS e PIS não incidem. Nessas condições, a meu ver, não há dúvida de que deve ser obedecida a regra do art. 39, parágrafo 4º, da Lei nº 9.250/95.*

#### **4. RESTITUIÇÃO É GÊNERO, RESSARCIMENTO É ESPÉCIE**

*Por outro lado, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao aprovar à unanimidade, o voto do ilustre Conselheiro Marcus Vinícius Neder de Lima no processo nº 10825.000730/93-33, Recurso RD/201-0.285, Acórdão CSRF/02-0.708, formalizado em 04.06.98, reconheceu que o ressarcimento é espécie do gênero restituição.*

#### **5. ISONOMIA**

*Por último, entendo que se alguma dúvida restava sobre a aplicação da Taxa SELIC nos valores ressarcidos aos exportadores, fora do prazo, esta foi definitivamente dirimida pela Portaria nº 38, de 27.02.97, do Ministro da Fazenda. Tal Portaria “Dispõe sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996” e estabelece em seus artigos 5º, 8º e 9º o seguinte:*

*Art. 5º - A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigado ao pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor equivalente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.*

*Art. 8º - Os valores a que se referem o caput e o parágrafo 1º do art. 5º, quando não forem pagos no prazo previsto no parágrafo 2º do mesmo artigo, serão acrescidos, com base no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, de multa de mora e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC -, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do*



Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

*Elma*  
Elma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

*primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos, pela empresa produtora vendedora, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

*Art. 9º - O crédito presumido aproveitado a maior ou indevidamente será pago com o acréscimo de multa de mora e juros calculados à taxa a que se refere o artigo anterior, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do aproveitamento até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

*Ora, se a partir da Lei nº 9.250/95 o princípio é o de que a Taxa SELIC incide sobre restituição e compensação da mesma forma que anteriormente já incidia sobre a cobrança dos créditos tributários por força da Lei nº 9.065/95, ou seja, vale para os dois pólos, a teor do art. 9º da Portaria nº 38 que estabelece que quando o crédito presumido aproveitado for maior ou indevido deverá ser pago acrescido da Taxa SELIC, não pode haver dúvida que a mesma taxa incidirá quando o contribuinte tiver direito a receber de volta o PIS e a COFINS.*

#### **6. JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA**

*Este é o entendimento da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes como se vê dos Acórdãos a seguir transcritos:*

**Número do Recurso: 116198**

**Câmara: PRIMEIRA CÂMARA**

**Número do Processo: 13805.007276/97-38**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: IPI**

**Recorrente: GRANOL INDÚSTRIA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO S/A**

**Recorrida/Interessado: DRJ-SÃO PAULO/SP**

**Data da Sessão: 21/03/2001 09:00:00**

**Relator: Serafim Fernandes Corrêa**

**Decisão: ACÓRDÃO 201-74321**

**Resultado: PPM - DADO PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA**

**Texto da Decisão:** *Por maioria de votos, deu-se provimento parcial ao recurso nos termos do voto do relator. Vencido o conselheiro Jorge Freire que apresentará Declaração de voto no que se refere a inclusão na base de cálculo das aquisições de pessoas físicas e cooperativas, e no que se refere a inclusão na base de cálculo das aquisições de energia elétrica foram vencidos os conselheiros Serafim Fernandes Corrêa (relator), Jorge Freire e José Roberto Vieira. Sendo designado o conselheiro*



271  
2

Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

*Colma*  
Colma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

*Antonio Mário de Abreu Pinto para redigir o voto vencedor relativo a energia elétrica. II) Por unanimidade de votos, deu-se provimento quanto a taxa SELIC.*

*Ementa: IPI - LEI Nº 9.363/96 - CRÉDITO PRESUMIDO - EXPORTAÇÃO - 1) 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 materiais 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 SRF nrs. 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 às Contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF 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 SRF 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. 2) PRODUTOS EXPORTADOS, CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS - O art. 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS em favor de empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a "mercadorias", contemplou o gênero, não cabendo ao intérprete restringir sua aplicação apenas aos "produtos industrializados", que são uma espécie do gênero "mercadorias". 3) PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS - CUMULATIVIDADE - A Lei nº 9.363/96, em seu artigo 1º, definiu que a empresa produtora e exportadora fará jus ao crédito presumido de IPI. Sendo assim, são duas exigências cumulativas: a de produção e a de exportação. Se a empresa atende a apenas uma das duas exigências, não fará jus ao crédito presumido, razão pela qual devem ser excluídas as exportações de produtos adquiridos de terceiros. Negado provimento quanto a este item. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO - ENERGIA ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E GASES - A energia*



Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

*Edm*  
Celma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

*elétrica, os combustíveis, os lubrificantes e os gases, embora não integrem o produto final, são produtos intermediários consumidos durante a produção e indispensáveis à mesma. Sendo assim, devem integrar a base de cálculo a que se refere o art. 2º da Lei nº 9.363/96. COMBUSTÍVEIS E ENERGIA ELÉTRICA - O art. 82, inciso I, do RIPI/82, é claro ao estabelecer que está abrangido dentro do conceito de matéria-prima e de produto intermediário os produtos que, "embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente". Assim, não provando o Fisco o contrário, também devem ser incluídos no cômputo dos cálculos do benefício fiscal os valores referentes à energia elétrica e a combustíveis. 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 Recursos Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado de restituição e ressarcimento da mesma maneira, a referida taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento. Recurso parcialmente provido.*

### 7. JURISPRUDÊNCIA - STJ

*Também, o Superior Tribunal de Justiça tem reconhecido a incidência da Taxa SELIC na restituição/compensação dos valores a serem pagos às empresas, como se vê dos Acórdãos, a seguir:*

*"PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COMPENSAÇÃO. LEI 9.250/95. CORREÇÃO MONETÁRIA.*

*1. Jurisprudência da Primeira Seção uniformizou entendimento favorável à compensação (REsp. nº 98.446-RS - Rel. Min. Ari Pargendler - julgado em 23.4.97).*

*2. Em se cuidando de compensação de Contribuição Previdenciária incidente sobre o pagamento de 'pró-labore' dos administradores, segurados avulsos e autônomos, por submissão à uniformização da jurisprudência datada pela Primeira Seção (REsp. 168.469-SP), é desnecessária a prova algemada a não transferência do ônus financeiro ao contribuinte de fato ("repercussão).*

*3. Na repetição do indébito, os juros SELIC são contados a partir da data da entrada em vigor da lei que determinou a sua incidência do campo tributário (art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95).*



Processo nº : 13005.000689/98-61  
Recurso nº : 119.193  
Acórdão nº : 202-15.016

Celma Maria de Albuquerque  
Matrícula SIAPE nº 94442  
Segundo Conselho de Contribuintes

4. *Constituída a causa jurídica da correção monetária, no caso, por submissão à jurisprudência uniformizadora ditada pela Corte Especial, adota-se o IPC, observando-se os mesmos critérios até a vigência da Lei nº 8.177/91 (art. 4º), quando emergiu o INPC/IBGE. 5. Recurso provido" (negritamos)*  
(Resp nº 272.351/SP - Min. Milton Luiz Pereira - DJ 05/02/2001)

**"TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. JUROS DE MORA.**

1. *Aplica-se, a partir de 1º de janeiro de 1996, no fenômeno compensação tributária, o art. 39, §4º, da Lei nº 9.250, de 26.12.95, pelo que os juros devem ser calculados, após tal data, de acordo com o resultado da taxa SELIC, que inclui, para a sua fixação, a correção monetária do período em que ela foi apurada.*

2. *A aplicação dos juros, tomando-se por base a taxa SELIC, afasta a cumulação de qualquer índice de correção monetária. Este fator de atualização de moeda já se encontra considerado nos cálculos fixadores da referida taxa.*

3. *Sem base legal a pretensão do Fisco de só ser seguido tal sistema de aplicação dos juros quando o contribuinte requerer administrativamente a compensação. Impossível ao intérprete acrescer ao texto legal condição nela inexistente.*

4. *Recurso especial conhecido, porém, improvido."*

(Resp nº 191.989/RS, rel. Min. José Delgado) (negritamos)

**TRIBUTÁRIA - RESTITUIÇÃO - APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.**

- *Estabelece o parágrafo 4º do artigo 39, da Lei 9.250/95 que a compensação ou restituição de indébito será acrescida de juros equivalentes à SELIC, calculados a partir de 1º de janeiro de 1996 até o mês anterior ao da compensação ou restituição.*

- *Agravo regimental improvido. (AGA 334.040, Rel. Min. José Delgado, DJU 17/09.2001, negritamos)"*

**8. CONCLUSÃO**

*Pelo exposto, peço vênia para discordar, do voto do ilustre conselheiro-relator, no sentido de dar provimento total ao recurso, para deferir ressarcimento pleiteado neste processo, com a aplicação da Taxa SELIC nos termos da Norma de Execução SRF/COSIT/COSAR nº 08/97.*

*Este é o meu voto.*

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2003

RAIMAR DA SILVA AGUIAR