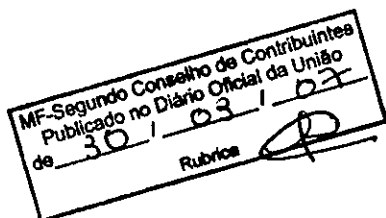




**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº	13639.000146/00-00
Recurso nº	133.286 Voluntário
Matéria	Ressarcimento de IPI (Leis nºs 9.779/99 e 9.363/96)/Compensação
Acórdão nº	203-11.221
Sessão de	22 de agosto de 2006
Recorrente	COMPANHIA INDUSTRIAL CATAGUASES
Recorrida	DRJ-JUIZ DE FORA/MG



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

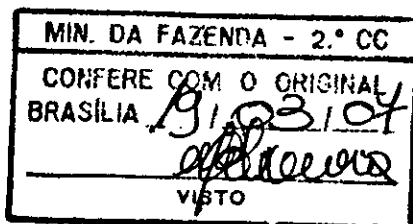
Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

**Ementa:** AÇÃO JUDICIAL. EFEITOS NOS DÉBITOS OBJETO DA COMPENSAÇÃO. Somente por ocasião da execução deste Acórdão é que se poderá verificar os efeitos de decisão judicial que altera a forma de calcular débitos que já constam da declaração de compensação.

**CONEXÃO.** Processos que tratam de pleitos individualizados, assim formulados pela requerente, concernentes a saldos credores de IPI apurados em trimestres-calendários distintos, ensejam análises igualmente individualizadas e distintas dos órgãos administrativos competentes.

**RESSARCIMENTO. ESTORNO DE CRÉDITOS. NO RAIPI.** Não pode ser condição impeditiva para o reconhecimento de direito a créditos de IPI a falta de formalidade (**estorno de crédito objeto de pedido de ressarcimento**) que, embora prevista em norma orientadora da SRF, poderia, neste caso, ser suprida pela autoridade no curso do processo em prestígio à busca da verdade material.

**CRÉDITOS. INSUMOS. AMOSTRA GRÁTIS.** Tendo havido o destaque do IPI nas notas fiscais de amostras grátis de insumos, os quais efetivamente foram utilizados no processo industrial, há que se aceitar o registro do crédito correspondente para fins de ressarcimento, em observância ao princípio da não-cumulatividade.



**CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96.** Incluem-se entre os insumos para fins de crédito do IPI os produtos não compreendidos entre os bens do ativo permanente que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. É o caso dos cilindros utilizados para estampar tecidos.

**Energia elétrica e Combustíveis.** Exclusão. Produtos outros, não classificados como insumos segundo o Parecer Normativo CST nº 65/79, incluindo os combustíveis e a energia elétrica empregada como força motriz, que não são consumidos diretamente em contato com o produto em elaboração, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363/96.

**CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO.** O valor da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem adquiridos no mercado externo, adquiridos de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da Cofins não integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

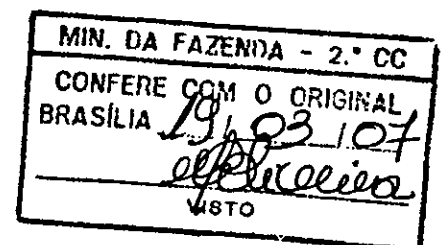
**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COMPANHIA INDUSTRIAL CATAGUASES.**

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. O Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis fará declaração de voto no que se refere ao tema "Amostras Grátis". Fez sustentação oral pela recorrente a Dr<sup>a</sup> Anete Mair.

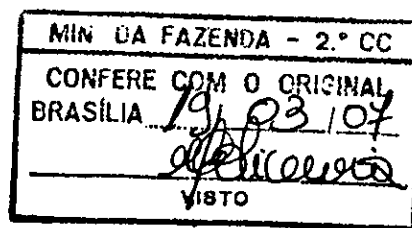
  
ANTONIO BEZERRA NETO  
Presidente

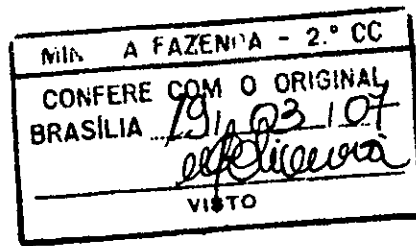
  
ODASSI GUERZONI FILHO  
Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Cesar Piantavigna, Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig, Eric Moraes de Castro e Silva e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Eaal/mdc





## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 759 a 775), apresentado contra o Acórdão nº 11.815, da DRJ-JUIZ DE FORA/MG (fls. 740 a 753), que indeferiu a solicitação da interessada, relativamente a pedido de ressarcimento de créditos de IPI, seguido de declarações de compensação de débitos, indeferido por despacho decisório de 30 de novembro de 2005 (fls. 414 a 417), apresentado em 25/08/2000 e 1º/09/2000, relativamente aos períodos de 01/04/2000 a 30/06/2000.

O Relatório Fiscal de fls. 394 a 398, que tratou da análise do pedido de ressarcimento formulado com base no *artigo 11 da Lei 9.779/99*, ressaltou a inexistência de anulação na escrita fiscal da interessada do montante do ressarcimento pleiteado, tendo proposto a glosa de R\$ 613,22 (pedido de R\$ 38.601,86) decorrente da aquisição de amostras grátis, pelo fato de considerar as mesmas fora do conceito de insumos.

Já o Relatório Fiscal de fls. 399 a 411, que tratou da análise do pedido de ressarcimento formulado com base na *Lei nº 9.363/96*, propôs a glosa de R\$ 58.391,49 (pedido de R\$ 124.891,68), resultante de exclusões da base de cálculo do crédito presumido de valores relativos a matérias-primas adquiridas de pessoas físicas, de matérias-primas adquiridas no mercado externo, e de cilindros, utilizados como parte da máquina que faz estampa em tecidos, não considerados como insumos e sim materiais do ativo permanente.

O Delegado da DRF de Juiz de Fora, por sua vez, ao apreciar tais relatórios, foi mais além, proferindo Despacho Decisório sumário que indeferiu totalmente os créditos pleiteados e, conseqüentemente, não homologou as compensações declaradas. Fundamentou-se no artigo 17 da IN SRF 460/2004, que estabelece a obrigatoriedade do estabelecimento estornar, em sua escrituração fiscal, o valor do crédito de IPI pedido ou aproveitado.

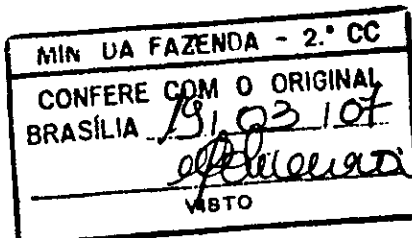
Inconformada, a interessada apresentou **Manifestação de Inconformidade** (fls. 434 a 456, mais os documentos de fls. 457 a 719), onde, em resumo, alega:

- a necessidade de serem apensados ao presente todos os processos mencionados no Relatório Fiscal, em face de sua dependência material;

- a im procedência da glosa realizada pelo Fisco nas amostras, haja vista que são amostras de material químico utilizado no processo produtivo, conforme declaração firmada pelo técnico do setor de produção (fl. 499); em cujas notas fiscais há o destaque do IPI correspondente pago pelo fornecedor (fls. 483 a 494);

- a necessidade da lavratura de auto de infração, na forma do artigo 90 da MP 2.158-35/01, para constituir o crédito tributário correspondente aos valores objeto da compensação que não foi homologada;

- que a exigência contida no citado artigo 17 da IN SRF 460/2004 (estorno na escrita fiscal dos créditos objeto de pedido de ressarcimento) é de natureza formal e só prevalece se materialmente a impugnante não comprovar que não há pedidos em duplicidade. o que, de fato, foi comprovado com documentação acostada ao processo e pelo próprio fisco em seu relatório:



- que, de fato, não realizou o referido estorno porque ainda não havia tal obrigatoriedade em qualquer ato legal;

- que a decisão da DRF é arbitrária e viola os princípios da legalidade e da irretroatividade, já que, à época do crédito pleiteado, o pedido de ressarcimento era regido pela IN SRF 21/97, em que não havia previsão do comando no qual se fundou o entendimento do Despacho Decisório. Tal comando, o artigo 17 da IN SRF 460, só veio a surgir em outubro de 2004;

- que os institutos legais que criaram a figura do crédito presumido do IPI não prevêem qualquer exclusão nem condicionam sua utilização a fatores exógenos, como o de somente ser possível sobre insumos que tenham sido onerados pelas contribuições na etapa do processo produtivo imediatamente anterior ao término do produto final acabado. Assim, as IN SRF 23/97 e 103/97 teriam inovado o texto da Lei nº 9.363/96 ao estabelecerem que o crédito presumido seria calculado exclusivamente em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições do PIS e da Cofins. Cita, nesse sentido, decisões deste Colegiado;

- que o Despacho Decisório impugnado viola os princípios da legalidade e da anterioridade, também porque, somente com a edição da Lei nº 10.276/2001, é que o legislador passou a exigir que o crédito presumido fosse apurado de conformidade com regulamento específico;

- que deveria ter sido lavrado auto de infração para a exigência das glosas e dos indeferimentos do pedido de ressarcimento;

- que as fotografias e laudo anexados comprovam que os cilindros de cobre utilizados na estamparia de tecidos são acoplados aos maquinários e, devido ao seu rápido desgaste e consumo durante o processo produtivo, com contato direto com os manufaturados, são registrados e tratados como produtos intermediários, devendo, portanto, serem tais gastos considerados na base de cálculo do crédito presumido; e

- que este Colegiado (cita vários acórdãos) tem reconhecido o direito à inclusão na base de cálculo do crédito presumido, da energia elétrica e de combustíveis utilizados no seu processo produtivo, por estar pacificado o entendimento de que os mesmos se enquadram no conceito de produtos intermediários.

A DRJ-Juiz de Fora-MG, por meio do Acórdão acima citado, posicionou-se pelo total indeferimento do pedido e pela não homologação da compensação, nos termos seguintes:

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

***Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI***

*A formulação perante a Receita Federal de pleito de ressarcimento de crédito do IPI exige que a interessada estorne, em sua escrituração fiscal, o valor pleiteado.*

***Normas de Administração Tributária***

*Processos que tratam de pleitos individualizados, assim formulados pela requerente, concernentes a saídos credores de IPI apurados em*

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 31/03/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

*trimestres-calendários distintos, ensejam análises igualmente individualizadas e distintas dos órgãos administrativos competentes.*

#### **Normas Gerais de Direito Tributário**

*DCTF representa uma confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência de crédito tributário da União, afastando-se, pois, a necessidade de haver constituição e exação do crédito por meio de lavratura de auto de infração.*

#### **Processo Administrativo Fiscal**

*Não encontram guarida as razões de inconformidade que se fundam na apresentação de elementos totalmente destituídos de validade e eficácia.*

*Solicitação indeferida".*

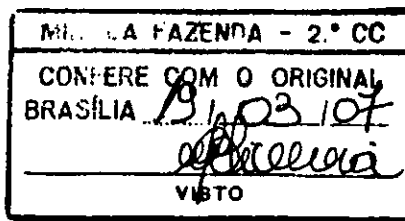
Segundo o Acórdão recorrido, não há necessidade da juntada por apensação ao presente processo daqueles citados pela interessada em sua peça impugnatória, haja vista que cada um deles trata de pleito distinto e por encontrarem-se em níveis diferentes de andamento.

Considerou ainda, a despeito de formulação da interessada nesse sentido, não ser necessária a lavratura de auto de infração para a constituição e exigência dos débitos cuja compensação não fora homologada, em face da legislação pertinente e em razão de que os mesmos já estavam declarados em DCTF.

Esclareceu que a obrigatoriedade de realização do estorno por parte dos que se habilitam ao ressarcimento de créditos do IPI existe desde dezembro de 1989, com a IN SRF 125, item 3. Assim, considera que a não previsão, na IN SRF 21/97, de regra específica determinando a obrigatoriedade do estorno na escrita fiscal, de crédito cujo ressarcimento já houvera sido pleiteado, não justifica a sua falta, já que, em não sendo o mesmo realizado, fica aberta a possibilidade de, tanto se pleitear o ressarcimento do mesmo valor em duplicidade, quanto de se compensar em dobro eventuais débitos escriturais do IPI por conta das saídas de produtos tributados.

Além disso, não reconheceu que os procedimentos feitos *a posteriori* pela interessada, no sentido de regularizar a falta do estorno, pudessem ser aceitos, uma vez que extemporâneos e feitos sob sua "particular deliberação", o que representaria uma ofensa à estabilidade e segurança jurídico-tributárias, porquanto ficaria aberta a possibilidade de, a qualquer tempo, e indefinidamente, os contribuintes refazerem sua escrita fiscal e alterarem os valores de imposto apurados, com reflexos nos recolhimentos/ressarcimentos/compensações. Assim, considerou inadmissível a substituição da escrita fiscal original que instruiu os pedidos de ressarcimento pelos elementos apresentados na fase impugnatória, devendo os mesmos ser considerados inválidos e ineficazes a título probatório.

Mesmo ratificando o entendimento do Despacho Decisório da DRF de Juiz de Fora - indeferimento total do pedido de ressarcimento e conseqüentemente não homologação das compensações declaradas - entendeu por bem, à guisa de "mera informação", abordar as questões envolvendo especificamente os insumos que deram origem aos créditos objeto dos pedidos de ressarcimento, quer aquele formulado com base na Lei nº 9.363/96 (crédito presumido), quer aquele formulado com base no artigo 11 da Lei nº 9.779/99 (crédito básico).



Nessa linha, fez alusão aos créditos originados dos insumos denominados de "amostras", "cilindros para estamperia", "gastos com energia elétrica e combustíveis", bem como os insumos adquiridos do mercado externo e junto a pessoas físicas, os quais mereceram o seguinte entendimento do Relator do Acórdão:

Relacionados ao pedido de ressarcimento de IPI com base na Lei nº 9.779/99 (créditos básicos):

a) "amostras":

Somente devem ser glosados os créditos destacados nas notas fiscais (fls. 484/494) cuja operação tenha se realizado a título gratuito, devendo ser aceitos os créditos destacados em notas fiscais que não a esse título, desde que o seu conteúdo se enquadre no conceito de "insumos" estabelecido pelo PN CST nº 65/79. Ressalta, entretanto, que a documentação acostada ao processo não permite que se conclua pelo atendimento ou não dessa condição.

b) "cilindros para estamperia":

A questão mostra-se irrelevante, pois não houve aquisições de cilindros no 2º trimestre de 2000.

Relacionados ao pedido de ressarcimento de IPI com base na Lei nº 9.363/96 (crédito presumido):

a) "amostras":

O crédito fica na dependência de que o conteúdo das notas fiscais de "amostra" se enquadre no conceito de insumo (PN CST 65/79), aplicando-se a mesma ressalva feita acima no que se refere à dificuldade de apuração com base nos documentos deste processo.

b) "cilindros para estamperia":

Entende cabível o crédito, já que, em face das explicações de fl. 454 e nos elementos de fls. 511/520, enquadra-se, ou encaixa-se no conceito de insumos estabelecido no PN CST nº 65/79.

c) aquisição de insumos do exterior, de pessoas físicas domiciliadas no país, e gastos com energia elétrica e combustíveis:

O entendimento unânime da Terceira Turma da DRJ-Juiz de Fora é de que tais rubricas não podem compor a base de cálculo do benefício.

Concluiu, pois, como já dito e evidenciado na ementa, pelo indeferimento do direito creditório solicitado na manifestação de inconformidade, com a conseqüente não-homologação das compensações.

No Recurso Voluntário, a interessada, basicamente, repete os termos de sua peça impugnatória, aduzindo, em resumo:

- existir fato novo a ser considerado, qual seja, uma decisão obtida junto ao Supremo Tribunal Federal (fls. 821 e 822) lhe reconhecendo o direito de recolher a Cofins e o

PIS de forma diferente da que fora por ela apurada para determinar o valor dos débitos informados nas suas declarações de compensação;

- que o indeferimento de seu pleito compensatório, por conta de mero descumprimento de formalidade – estorno dos créditos escriturais – implica na violação ao princípio da legalidade e da irretroatividade das leis, já que configuraria na aceitação de normas (art. 17, da IN SRF nº 460/2004) que foram editadas em data posterior à apuração dos créditos (agosto de 2000), em que vigia a IN SRF 21/97, a qual não contemplava a exigência do estorno. Nesse sentido, cita o Acórdão 01-04.178, da CSRF, de agosto de 2003;

- que não existe nenhum dispositivo legal a expressar que a inobservância do estorno implicaria em indeferimento de pedido de ressarcimento. Tampouco o artigo 15 da IN SRF 210/2002 e o artigo 17 da IN SRF nº 460/2004 trazem cominação de pena pela ausência do estorno;

- que o Fisco (Fiscalização da DRF de Juiz de Fora) compulsou toda a documentação apresentada e reconheceu o direito ao creditamento, sem fazer qualquer menção à existência de duplicidade de pedido, apontada pela DRJ como uma das causas do indeferimento de seu pleito;

- que o mero descumprimento de formalidade não poderia se sobrepor à verdade material, ou seja, sendo legítimos os créditos, a ausência de estorno não poderia obstaculizar o ressarcimento e a homologação das compensações. Cita, nesse sentido os Acórdãos 201-78.154, de agosto de 2005, e o Acórdão 104-17.249, de novembro de 1999); e

- que o Fisco deveria ter lhe dado a oportunidade de proceder ao estorno durante os procedimentos de análise da compensação; nunca simplesmente indeferi-la.

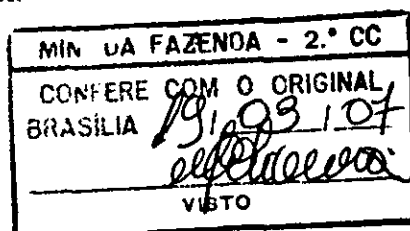
- Quanto ao mérito das exclusões dos insumos, a interessada, em seu recurso:

- com relação aos insumos adquiridos no mercado externo e junto a pessoas físicas domiciliadas no país, alegou que o entendimento expendido na decisão recorrida não se coaduna com o objetivo da lei, que é o de incentivar as exportações. Cita decisões deste Colegiado e da CSRF.

- com relação aos insumos “energia elétrica e combustíveis”, alegou que o enquadramento dos mesmos nos conceitos de MP, PI e ME decorre da interpretação sistemática do artigo 3º da Lei nº 9.363/96. Cita vários Acórdãos deste Colegiado e da CSRF;

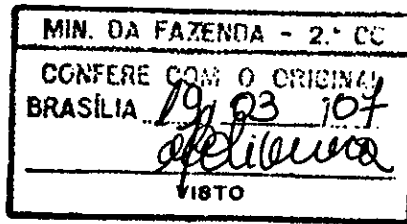
- com relação aos “cilindros”, mesmo diante do entendimento a seu favor por parte da DRJ, acrescentou que os mesmos são acoplados aos maquinários de seu parque fabril e utilizados no processo de estamparia, sendo certo que devido ao seu rápido desgaste e seu consumo durante o processo de fabricação diante do contato com os manufaturados fabricados, são registrados e tratados como produtos intermediários; e

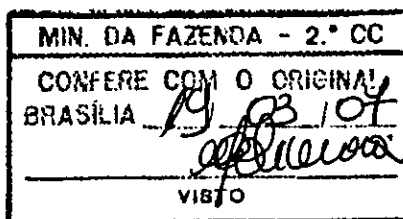
- com relação às “amostras grátis”, alegou que as mesmas se caracterizam como insumos e que as mesmas sofrem incidência do IPI pago pelo fornecedor, o que lhe dá direito ao crédito na forma da lei.



Conclui seu pedido no sentido de que seja reconhecido integralmente o seu direito ao crédito de IPI, afastando-se a glosa pela ausência do estorno dos créditos na sua escrita fiscal, e que sejam homologadas as compensações que efetuou.

É o relatório.





## Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Nesta fase, restaram ainda a ser enfrentados os seguintes temas: 1) o "fato novo", trazido pela interessada na fase de recurso e por ela chamado de "prejudicial", que é a existência de uma decisão judicial do STF em seu favor tratando da base de cálculo do PIS e da Cofins; 2) o pedido de julgamento conjunto dos processos que cita a interessada; 3) a ausência de estorno, na escrita fiscal da interessada, dos créditos objeto do pedido de ressarcimento, como fundamento para o indeferimento do pleito; e 4) a glosa de créditos de IPI para fins do ressarcimento pelo artigo 11, da Lei nº 9.779/99 (amostras grátis), e a exclusão de valores da base de cálculo do crédito presumido, nos termos da Lei nº 9.363/96 (cilindros utilizados na estamperia de tecidos, energia elétrica e combustíveis, e insumos e embalagens adquiridos no mercado externo e de pessoas físicas não contribuintes do PIS e da Cofins).

### 1) Decisão do STF sobre forma de cálculo do PIS e da Cofins

Trata de Ação Ordinária com Pedido de Tutela Antecipada, impetrada pela interessada, no sentido de lhe ser garantido o direito de recolher a Cofins e o PIS sobre o seu faturamento, nos termos do artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91 (Cofins) e nos arts. 3º, alínea b, da Lei Complementar nº 7/70 e 3º da Lei nº 9.715/98 (PIS), bem como o de compensar os valores recolhidos a maior a título de tais tributos com outros débitos da mesma espécie, ou de outras contribuições destinadas ao custeio da seguridade social.

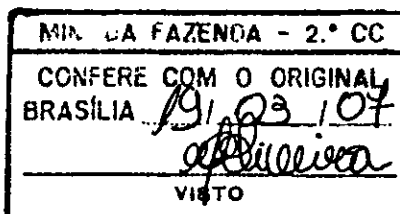
Entendo que a matéria é estranha ao que se discute neste processo, já que, enquanto neste nos voltamos para analisar a procedência ou não de ajustes feitos pelo fisco no valor do pedido de ressarcimento de IPI, aquela trata de nova forma de apuração das contribuições devidas ao PIS e Cofins. De uma análise perfunctória que se faz do extrato da referida decisão (fl. 822), depreende-se que, certamente, a mesma refletirá sobre a compensação pleiteada neste processo.

Assim, os efeitos dessa decisão judicial somente ocorrerão quando da execução do presente acórdão, ou seja, no momento em que a DRF de Juiz de Fora efetuar o encontro de contas, mediante a utilização do crédito reconhecido em favor da interessada para a quitação dos débitos que ofereceu para esse fim. No caso de restarem débitos do PIS e da Cofins em aberto, caberá àquela Unidade da SRF, por meio do setor ou grupo de trabalho especializado, verificar a extensão da decisão judicial para fazer prevalecer a ordem nela contida.

Assim, entendo que a prejudicial deva ser afastada.

### 2) Pedido de julgamento conjunto dos processos

A exemplo do que foi decidido no Acórdão recorrido, entendo desnecessária tal providência nesse sentido. haja vista que os processos a que se refere a interessada tratam de pleitos individualizados e, atualmente, encontram-se em fases e em locais distintos. Além disso, na eventualidade de serem díspares as decisões de cada um deles, não haverá qualquer



prejuízo à interessada, que poderá utilizar-se de todos os instrumentos de defesa que estão assegurados por norma constitucional.

Nego o pedido.

**3) A ausência de estorno, na escrita fiscal da interessada, dos créditos objeto do pedido de ressarcimento, como fundamento para o indeferimento total do pleito.**

Esse me parece ser um tema muito importante, já que foi o fundamento utilizado pela DRF e pela DRJ para o indeferimento sumário do pedido de ressarcimento, o que, conseqüentemente, implicou na não homologação das compensações.

Lembro aqui que, embora o Auditor-Fiscal responsável pela diligência na empresa tivesse apontado tal falta, não foi por ele considerado como sendo fator preponderante a obstaculizar o deferimento do pleito, tanto que sua proposição final se deu no sentido de efetuar algumas glosas e exclusões na base de cálculo do crédito presumido, mas, por outras razões. Em outras palavras, não só relevou tal falta, como atestou em seu Relatório Fiscal serem legítimos os créditos de IPI, exceto, evidentemente, os objeto da glosa proposta.

Não foi esse, entretanto, o entendimento da DRF, já que desconsiderou a proposta do Auditor-Fiscal, por julgar padecer de vício insanável a ausência do estorno na escrita fiscal, sob o pretexto de que tal situação poderia dar azo à formulação de um pedido em duplicidade, ou de aproveitamento em dobro de benefício já reconhecido.

Assim, indeferiu totalmente o pleito, sem sequer apreciar o mérito, no que foi acompanhada pela DRJ, com a ressalva que esta, ainda que para fins de "mera informação", enfrentou as questões relacionadas a cada uma das glosas de crédito e exclusões da base de cálculo.

Não consideraram, a DRF e a DRJ, que o Auditor-Fiscal já fizera uma verificação nesse sentido, ou seja, ao menos nos documentos que analisara – e foram vários os períodos envolvidos, não só neste processo - e não constatara a ocorrência de pedidos em duplicidade.

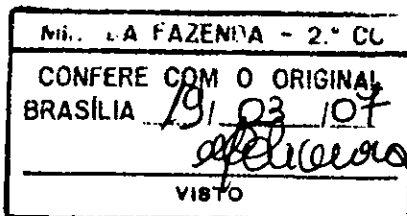
Por outro lado, não há que se falar em violação aos princípios da anterioridade ou da irretroatividade, conforme aventou a interessada, haja vista que a exigência do estorno na escrita fiscal, relativo ao crédito de IPI que tenha sido objeto de pedido de ressarcimento ou de aproveitamento, surgiu em dezembro de 1989, com o item 3 da IN SRF 125/89, que dispunha:

"...

*3. Ao habilitar-se para o ressarcimento, o requerente deverá proceder à imediata anulação do valor do crédito correspondente ao pleito, no livro Registro de Apuração do IPI, modelo 8.*

..."

Tal exigência, ou determinação, de fato, não constou da IN SRF 21/97, só vindo a reaparecer com a IN SRF 210, de outubro de 2002 e nas que lhe sucederam, inclusive a IN SRF 450, de 2004, no seu artigo 17, que foi o fundamento utilizado pela DRJ para o indeferimento do pedido.



Porém, dou razão à interessada, por considerar, *data venia*, que tanto a DRF quanto a DRJ agiram com extremo rigor em face da ausência de uma formalidade, a qual, independentemente de ser exigida à época dos pedidos, poderia ter sido suprida pelo próprio Auditor-Fiscal quando de sua visita ao estabelecimento, mesmo diante de uma eventual "recusa" ou não cumprimento por parte da empresa. Bastaria que fizesse, de ofício, uma anotação nesse sentido, ou no próprio Livro de Apuração de IPI, ou no Livro de Registro de Termos de Ocorrências, cuja adoção é obrigatória aos estabelecimentos industriais.

Alternativamente, tanto o Auditor-Fiscal, responsável pela diligência, quanto a Seção de Análise e Orientação Tributária-Saort da DRF de Juiz de Fora, poderiam ter feito uma comunicação oficial à Seção de Fiscalização da DRF de Juiz de Fora no sentido de que o "dossiê" daquele contribuinte fosse alimentado com tal informação, de tal forma que, em diligências futuras envolvendo procedimentos de ressarcimento de créditos de IPI, pudesse ser conferido se o mesmo estaria burlando a SRF mediante o artifício de pleitear algo que já lhe houvera sido ressarcido. Com esses procedimentos, a meu ver, ficaria afastada a compreensível preocupação daqueles servidores.

Além do mais, os servidores da SRF que atuam na atividade de auditoria-fiscal devem saber que não será apenas o preenchimento correto das formalidades que dará ao contribuinte o direito de ver reconhecido seu direito a crédito. O que quero dizer é que, mesmo se tomando a providência de estornar o crédito objeto de pedido, pode, o contribuinte de má-fé, *a posteriori*, usar de outros, inúmeros, aliás, artifícios para burlar a ação do fisco.

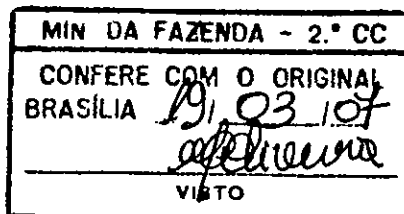
Não me parece, sinceramente, - e afirmo isso após ter compulsado cada um dos documentos constantes do presente processo e de ter captado a preocupação da empresa em fornecer toda a sorte de informações ao fisco, como, por exemplo, depoimentos de seus técnicos, fotografias, etc. - que, com o porte e reputação que ostenta, se enquadre dentre aquelas empresas que, dolosamente, se beneficiam de maneira indevida utilizando-se de créditos que já lhe tenham sido ressarcidos.

Se, de um lado, existe uma orientação da SRF para que o sujeito passivo que pleitear o ressarcimento de créditos do IPI ou que deles se aproveitar proceda ao estorno em sua escrituração fiscal, de outro, conforme bem destacou a interessada, não existe dispositivo legal ou normativo que impeça o reconhecimento do direito ao crédito caso o estorno não se concretize. Cabe ao Fisco fazer valer a autoridade de que foi investido por lei para exigir do administrado o cumprimento das obrigações acessórias.

Divirjo também do Acórdão recorrido quando, à fl. 750, tece suas justificativas para o fato de não aceitar o refazimento do livro de Registro de Apuração do IPI para os períodos envolvidos, especialmente, quando se nota, às fls. 582, 588, 594, 597, 600, 601, dentre outras, o efetivo estorno de débitos relativos ao crédito presumido.

A meu ver, portanto, o Fisco deveria buscar a verdade material dos fatos e isso implicaria em que o processo fosse devolvido à fiscalização para que esta, diante dos novos documentos apresentados, atestasse a sua veracidade, ainda que extemporânea a providência do interessado. Não considero tenha sido a melhor alternativa a recusa pura e simples, quando se poderia aprofundar nas investigações em busca da verdade.

Em face do exposto, acoio a preliminar suscitada pela interessada e passo a analisar o mérito.



**4) A glosa de créditos de IPI para fins do ressarcimento pelo artigo 11 da Lei nº 9.779/99, e a exclusão de valores da base de cálculo do crédito presumido, nos termos da Lei nº 9.363/96.**

Nesse ponto, lembro que, mesmo tendo indeferido o pedido sob o argumento de ausência da formalidade do estorno, o Acórdão enfrentou as questões de mérito, tendo restado ainda controvérsia em relação às seguintes:

**4.1 Relacionadas ao pedido de ressarcimento de IPI com base na Lei 9.779/99 (créditos básicos):**

a) “amostras”:

Compulsando cada uma das onze notas fiscais acima mencionadas, observei que todas se deram a título gratuito, que em todas houve o destaque do IPI, e que todas contêm materiais que, à luz da *Declaração* de fl. 499, seguramente, se enquadram no conceito de insumos do PN CST 65/79, tendo os mesmos sido utilizados no processo produtivo. Divirjo do Acórdão recorrido no que se refere à questão da gratuidade, visto que houve o destaque do imposto e a sua não aceitação como crédito da interessada implicaria em não observância ao princípio da não-cumulatividade.

Assim, entendo que deva ser afastada a glosa correspondente às notas fiscais de “amostras”.

**4.2 Relacionadas ao pedido de ressarcimento de IPI com base na Lei nº 9.363/96 (crédito presumido):**

a) “amostras”:

— Pelas mesmas razões expostas acima, especialmente quanto ao seu enquadramento como insumos, entendo que deva ser afastada a glosa de tais valores.

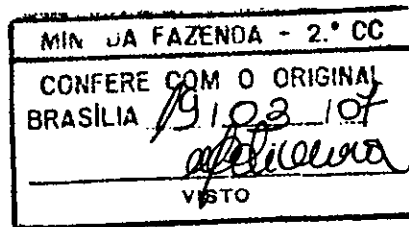
b) “cilindros para estamperia”:

A interessada trouxe aos autos uma declaração de um técnico industrial, seu funcionário (fl. 454), devidamente acompanhada de fotografias, não só do cilindro novo, como deles em uso e também de suas condições após a perda da utilidade (fls. 512 a 518). Mais: trouxe uma amostra de parte do cilindro (fl. 520), cuja análise revela a sua fragilidade e seguramente permite projetar um tempo curto de vida útil. Mais ainda: trouxe cópia de uma nota fiscal de compra (fl. 508), onde se observa o seu preço unitário, na época, variando, conforme as especificações, de R\$ 158,31 a R\$ 249,66.

Em face das explicações e dos elementos de fls. 454 a 520, entendo que os tais cilindros amoldam-se perfeitamente no conceito de insumos estabelecido no PN CST nº 65/79, devendo, portanto, ser afastada a glosa correspondente.

c) gastos com energia elétrica e combustíveis:

O Parecer Normativo CST nº 65/79, ao tratar especificamente do artigo 66, I, do RPI/79, equivalente ao artigo 147, I, do RIPI/98, assentou interpretação, válida até hoje, no sentido de que geram direito ao crédito do imposto, além das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros



bens não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente que, em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo, forem consumidos no processo de industrialização, isto é, sofram alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Nesse conceito, portanto, não se enquadram tanto a energia elétrica quanto os combustíveis, uma vez que não exercem sua ação diretamente nos produtos manufaturados.

Decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, no sentido de que a energia elétrica utilizada como força motriz, fonte de calor, ou de iluminação não se constitui em insumo para fins de créditos do IPI está assim ementada:

*"IPI - Crédito Presumido - 1. Energia elétrica.*

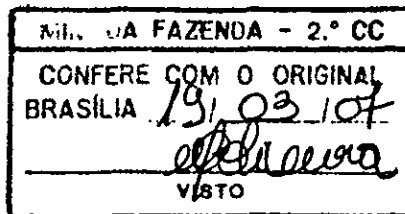
*Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os insumos que se integram ao produto final, ou que, embora a ele não se integrando, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre este, no processo de fabricação. A energia elétrica usada como força motriz ou fonte de calor ou de iluminação por não atuar diretamente sobre o produto em fabricação, não se enquadra nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário." (Acórdão CSRF/02-01.362, Recurso 201-116029, 2ª Turma, Recurso do Procurador, Sessão em 13/05/2003).*

Da 1ª e 2ª Câmara deste Colegiado, resgatamos, respectivamente, os seguintes Acórdãos, abrangendo a análise também para os combustíveis:

*"IPI - Crédito Presumido - Lei nº 9.363/96 - A energia elétrica utilizada no processo produtivo não dá direito ao creditamento básico do IPI por não se enquadrar no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, pelo que, com base no parágrafo único do art. 3º da Lei 9.363/96, não dá direito ao ressarcimento previsto no art. 1º da citada Lei. Recurso voluntário a que se nega provimento." (Acórdão nº 201-73.153).*

*"IPI - Crédito Presumido - I) .....; II) ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS E OUTROS PRODUTOS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO - A Lei 9.363/96 enumera taxativamente as espécies de insumos, cuja aquisição dá direito ao crédito presumido de IPI, são elas: as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem. Para a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados somente se caracterizam como tais espécies os produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação. A energia elétrica, os combustíveis e outros produtos não sofrem essa ação direta, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário; III) ..." (Acórdãos nº 202-12.303, 202-12.305 e 202-12.306).*

Pretendesse o legislador estender a abrangência do incentivo estatuído pela Lei nº 9.363/96 aos custos com energia elétrica e aos com combustíveis. teria aproveitado a edição da Lei nº 10.276/2001 ou outro momento qualquer para fazê-lo, já que, por meio desse ato legal superveniente instituiu nova modalidade, alternativa, de incentivo, igualmente denominada de "crédito presumido de IPI", em que são, sim, permitidos, dentre outros, os



custos com energia elétrica e com combustíveis na composição de sua base de cálculo. Se não o fez, é porque desejou manter os dois sistemas: um, em que são considerados os gastos com energia elétrica e combustíveis (Lei n.º 10.276/2001), e, outro, em que não o são (Lei n.º 9.363/96). Não há, portanto, que se valer das regras consubstanciadas na Lei n.º 10.276/2001 para interpretar as regras daquele incentivo tratado pela Lei n.º 9.363/96.

d) aquisição de insumos do exterior, e de pessoas físicas domiciliadas no país que não são contribuintes do PIS e da Cofins:

Na apreciação da matéria concernente à base de cálculo, importa considerar que o crédito presumido do IPI foi instituído, em virtude da incidência que, no jargão técnico, se diz "em cascata", na cadeia produtiva, do PIS e da Cofins, com o escopo de ressarcir as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais dos valores dessas contribuições pagos pelos fornecedores de seus insumos, para desonerar o produto exportado. Destarte, esse benefício fiscal constituiria verdadeira recuperação de custo tributário ocorrido nos elos anteriores da cadeia produtiva e embutido no custo das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem.

Assim sendo, é correto afirmar que o legislador, ao instituir o benefício, partiu do pressuposto de que os fornecedores de insumos das empresas produtoras e exportadoras teriam efetuado o pagamento do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita de vendas para essas empresas ou, dito de outro modo, em relação a essas contribuições, esses fornecedores seriam delas contribuintes.

Todavia, o ato legal constitutivo do direito ao crédito presumido do IPI, com efeito, não dispôs expressamente sobre essa qualificação do fornecedor de insumos, limitando-se a fazer restrição às aquisições de insumos no mercado interno. É o que depreende-se dos arts. 1.º e 2.º da precitada Lei n.º 9.363, de 1996, que estabelecem, *ipsis litteris*:

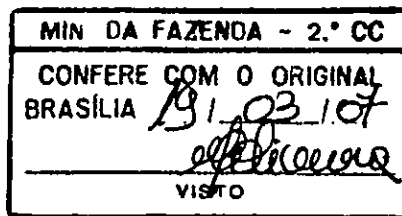
*Art. 1.º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n.ºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.*

(...)

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

(...) (Grifei)

Ocorre, porém, que não se pode olvidar que, aliado ao objetivo de tornar os produtos brasileiros mais competitivos no mercado estrangeiro, o crédito presumido de IPI visa exclusivamente à recuperação de contribuições específicas pagas ao longo da cadeia produtiva do produto exportado e certo é que tais contribuições não repercutiram, do ponto de vista jurídico, em operações realizadas com pessoas físicas e as adquiridas no mercado externo.



Dessa forma, creio não ser a mais adequada a interpretação isolada dos dispositivos que tratam do valor das aquisições para deles inferir a inexistência de restrição quanto à qualificação do fornecedor dos insumos. Impõe-se então o exame de todo o texto legal, para uma interpretação lógico-sistemática, que conduz à conclusão de que o legislador deixou insculpido, em dispositivos esparsos, o pressuposto de que as aquisições de insumos, para compor a base de cálculo do crédito presumido, deveriam ser feitas de fornecedores contribuintes do PIS e da Cofins e não alcançados por normas isentivas.

Nesse ponto, destaque-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) procedeu a minudente análise do diploma legal em tela, fazendo dele emergir a necessária incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas auferidas pelo fornecedor do insumo, com vista à inclusão, pela empresa produtora e exportadora, do valor desses insumos por ela adquiridos no cômputo da base de cálculo do crédito presumido. Cabe então transcrever excertos do Parecer PGFN/CAT n.º 3.092/2002:

"(...)

*18. Ora, se o produtor/exportador pudesse incluir na base de cálculo do crédito presumido o valor de todo e qualquer insumo, mesmo não sendo o fornecedor contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS, ao argumento de que teria, de qualquer modo, havido a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva, o art. 1º da Lei n.º 9.363, de 1996, restaria sem sentido.*

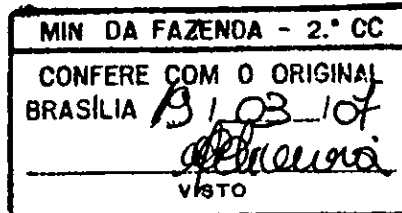
*19. Ou seja, qualquer insumo, e não apenas aquele sujeito à 'incidência' do PIS/PASEP e da COFINS, poderia ser incluído na base de cálculo do crédito presumido, pois sempre se poderia alegar a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva.*

*20. Para que seja possível atribuir um sentido lógico à expressão utilizada pelo legislador ('ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições'), pode-se apenas concluir que a lei se referiu, exclusivamente, aos insumos adquiridos de fornecedores que pagaram o PIS/PASEP e a COFINS, ou seja, oneraram os insumos com o repasse desses tributos.*

*21. Quando o PIS/PASEP e a COFINS oneram de forma indireta o produto final, isto significa que os tributos não 'incidiram' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (o fornecedor não é contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS), mas nos produtos anteriores, que compõem este insumo. Ocorre que o legislador prevê, textualmente, que serão ressarcidas as contribuições "incidentes" sobre o insumo adquirido pelo produtor/exportador, e não sobre as aquisições de terceiros, que ocorreram em fases anteriores da cadeia produtiva.*

"(...)

*23. Assim, a condição legalmente disposta para que o produtor/exportador possa adicionar o valor do insumo à base de cálculo do crédito presumido, é a exigência de tributos ao fornecedor do insumo. Sem que tal condição seja cumprida, é inadmissível, ao contribuinte, benefício do crédito presumido.*



24. Prova inequívoca de que o legislador condicionou a fruição do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor do insumo é depreendida da leitura do artigo 5º da Lei nº 9.363, de 1996, in verbis:

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

25. Ou seja, o tributo pago pelo fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido, que for restituído ou compensado mediante crédito, será abatido do crédito presumido respectivo.

26. Como o crédito presumido é um ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, pagos pelo fornecedor do insumo, o legislador determina, ao produtor/exportador, que estorne, do crédito presumido, o valor já restituído.

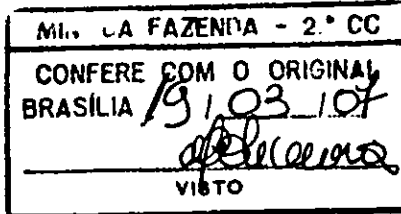
27. O art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, determina que apenas os tributos 'incidentes' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (e não pelo seu fornecedor) podem ser ressarcidos. Conforme o art. 5º, caso estes tributos já tenham sido restituídos ao fornecedor dos insumos (o que significa, na prática, que ele não os pagou), tais valores serão abatidos do crédito presumido.

28. Esta interpretação lógica é confirmada por todos os demais dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996. De fato, em outras passagens da Lei, percebe-se que o legislador previu formas de controle administrativo do crédito presumido, estipulando ao seu beneficiário uma série de obrigações acessórias, que ele não conseguiria cumprir caso o fornecedor do insumo não fosse pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. Como exemplo, reproduz-se o art. 3º da multicitada Lei nº 9.363, de 1996:

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

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

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



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

(...)

46. Em face do exposto, impõe-se a seguinte conclusão: o crédito presumido, de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições instituídas pelas Leis Complementares nº 7 e nº 8, de 1970, e nº 70, de 1991."

Note-se que, mesmo da interpretação isolada do art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, pode-se extrair, conforme itens 20 e 21 do Parecer supracitado, a conclusão de que a restrição de que o fornecedor dos insumos seja contribuinte do PIS e da Cofins está contida no texto legal. Basta que se focalize a questão da incidência tributária assim estampada no referido art. 1º:

"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 nº 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

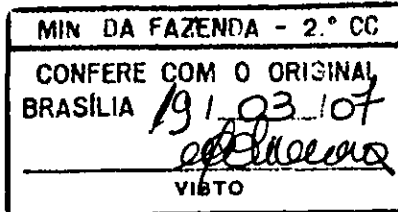
(...)"

Essa questão da incidência foi muito bem detalhada em voto vencedor proferido pelo Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, nesta Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que integra o Acórdão nº 203-09.899, de 1º de dezembro de 2004, do qual, para fundamentar meu voto, transcrevo os seguintes trechos:

(...)

Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, a base de cálculo do crédito presumido é igual ao valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conceituados segundo a legislação do IPI, multiplicado pelo percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor (industrial) exportador. O valor do crédito presumido, então, será o equivalente a 5,37% da base de cálculo, tendo este fator sido obtido a partir da soma de 2% de COFINS mais 0,65% de PIS, com incidência dupla e bis in idem ( $2 \times 2,65\% + 2,65\% \times 2,65 = 5,37\%$ ).

Como deixa claro o art. 1º da Lei nº 9.363/96, acima transcrita, o benefício foi instituído como ressarcimento do PIS e COFINS incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Somente nas situações em que há incidência das duas contribuições sobre as aquisições de insumos é que cabe aplicar o benefício. Neste sentido é que o § 2º do art. 2º da IN SRF nº 23, de 13/03/97, já dispunha que o incentivo "será calculado



*exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS”, enquanto o art. 2º da IN SRF n.º 103/97 informa, expressamente, que “As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido.”*

*Referidas IN não inovaram com relação à Lei n.º 9.363/96. Apenas explicitaram a melhor interpretação do texto da Lei, cujo caput do art. 2º deve ser lido em conjunto com o caput do art. 1º que lhe antecede. O mencionado art. 2º, ao estabelecer que a base de cálculo do incentivo será determinada sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, está a determinar que somente os insumos sobre os quais há incidência de PIS e COFINS podem ser incluídos no cálculo do crédito presumido. A interpretação da recorrente, que dá ênfase à expressão valor total, empregada no art. 2º, e esquece a referência expressa ao art. 1º, não me parece a mais razoável. O mais correto é ler os dois artigos em conjunto, para extrair deles a seguinte norma: valor total dos insumos sobre os quais há incidência do PIS e COFINS.*

*A expressão “incidentes”, empregada pelo legislador no texto do art. 1º da Lei n.º 9.363/96, refere-se evidentemente à incidência jurídica. Diz-se que a norma jurídica tributária enquanto hipótese incide (daí a expressão hipótese de incidência), recai sobre o fato gerador econômico em concreto, juridicizando-o (tornando-o fato jurídico tributário) e determinando a conduta prescrita como consequência jurídica, consistente no pagamento do tributo. Esta a fenomenologia da incidência tributária, que não difere da incidência nos outros ramos do Direito.*

*Pontes de Miranda, acerca da incidência jurídica, já lecionava que “Todo o efeito tem de ser efeito após a incidência e o conceito de incidência exige lei e fato. Toda eficácia jurídica é eficácia do fato jurídico; portanto da lei e do fato e não da lei ou fato.”<sup>1</sup>*

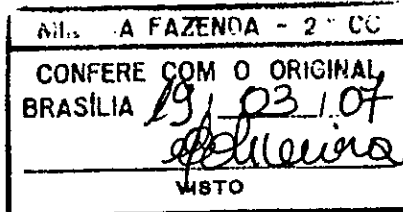
*Também tratando do mesmo tema e reportando-se à expressão fato gerador - empregada no CTN ora para se referir à hipótese de incidência apenas prevista, ora ao fato jurídico tributário já realizado - , Alfredo Augusto Becker leciona:*

*“Incidência do tributo: quando o Direito Tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (“fato gerador”), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica: a relação jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo: o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.”<sup>2</sup>*

*A incidência jurídica não deve ser confundida com qualquer outra, especialmente a econômica ou a financeira. Em sua obra, Becker*

<sup>1</sup> Apud Roberto Wagner Lima Nogueira, in *Fundamentos do dever de tributar*, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p. 1.

<sup>2</sup> Alfredo Augusto Becker, in *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Lejus, 1998, p. 83/84.



*faz distinção entre incidência econômica e incidência jurídica do tributo. De acordo com o autor, a terminologia e os conceitos econômicos são válidos exclusivamente no plano econômico da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal. Por outro lado, a terminologia jurídica e os conceitos jurídicos são válidos exclusivamente no plano jurídico do Direito Positivo.*

*O tributo é o objeto da prestação jurídico-tributária e a pessoa que satisfaz a prestação sofre, no plano econômico, um ônus que poderá ser reflexo, no todo ou em parte, de incidências econômicas anteriores, segundo as condições de fato que regem o fenômeno da repercussão econômica do tributo.*

*Na trajetória dessa repercussão, haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir o ônus sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus, suportando, definitivamente, cada uma delas, uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela, suportada definitivamente, é a incidência econômica do tributo, que não deve ser confundida com a incidência jurídica, assim como a pessoa que a suporta, o chamado "contribuinte de fato", não deve ser confundido com o contribuinte de direito.*

*Somente a incidência jurídica do tributo implica no nascimento da obrigação tributária, que surge no momento imediato à realização da hipótese de incidência e estabelece a relação jurídico-tributária que vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo. Deste modo somente cabe cogitar de incidência jurídica do tributo no caso em o sujeito passivo, pessoa que a norma jurídica localiza no pólo negativo da relação jurídica tributária, é o contribuinte de jure. Nas demais situações, mesmo que haja incidência ou repercussão econômica do tributo, com a presença de contribuinte de fato, descabe afirmar que houve incidência jurídica.*

*No caso do crédito presumido não se deve confundir eventual incidência econômica do PIS e da COFINS sobre os insumos adquiridos, com incidência jurídica, esta a única que importa para saber se o ressarcimento deve acontecer ou não. Observa-se que no incentivo em tela o crédito é presumido porque o seu valor é estimado a partir do percentual de 5,37%, aplicado sobre a base de cálculo definida. A presunção não diz respeito à incidência jurídica das duas contribuições sobre as aquisições dos insumos, mas ao valor do benefício. O valor é que é presumido, e não a incidência do PIS e COFINS, que precisa ser certa para só assim ensejar o direito ao benefício. Destarte, quando inexistir a incidência jurídica do PIS e da COFINS sobre as aquisições de insumos, como nas situações em que os fornecedores são pessoas físicas ou pessoas jurídicas não contribuintes das contribuições, como cooperativas, o crédito presumido não é devido.*

*(...)*

*São essas as razões, portanto, que conduzem meu voto para manter a glosa efetuada pela autoridade fiscal, excluindo da base de cálculo do crédito presumido, os valores*

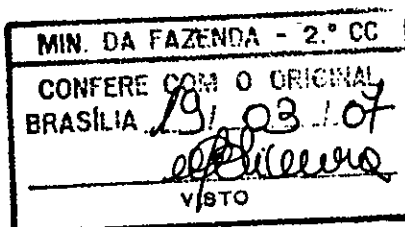
relativos às aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos de pessoas físicas e do exterior.

### Conclusão

Em face do exposto, dou provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: a) não reconheço que os efeitos da decisão judicial obtida junto ao STF produzam efeitos imediatos no presente processo, o que ocorrerá somente quando da execução dos procedimentos de compensação, devendo, portanto, ficar a cargo da DRF verificar a sua extensão; b) não reconheço a necessidade de que sejam anexados ao presente processo aqueles citados pela interessada, mesmo que, alguns deles, com assunto conexo; c) não reconheço como condição *sine qua non* para o reconhecimento do direito creditório a realização do estorno (artigo 17 da IN SRF 460/2004); e, d) no mérito, afasto a glosa/exclusão da base de cálculo do crédito presumido do IPI referente **unicamente** às aquisições das “amostras” e dos “cilindros” utilizados na máquina de estampar tecidos. Nego provimento, portanto, ao pedido para reconsideração das exclusões feitas pelo fisco na base de cálculo do lucro presumido no que se refere aos insumos “energia elétrica e combustíveis e lubrificantes” e os adquiridos no mercado externo e junto a pessoas físicas.

Sala das Sessões, em 22 de agosto de 2006

  
ODASSI GUERZONI FILHO



## DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, REFERENTE ÀS AMOSTRAS GRÁTIS

Sem divergir da conclusão do ilustre relator, ressalto que o direito ao crédito sobre os produtos considerados amostras grátis decorre não apenas do destaque do IPI nas notas fiscais dos seus fornecedores, mas também, e especialmente, da exata classificação de tais produtos.

É que as amostras de material químico fornecidas gratuitamente à recorrente não se classificam como amostra grátis, nos termos do art. 48, III, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98), segundo o qual são isentas as "as amostras de produtos para distribuição gratuita, de diminuto ou nenhum valor comercial, assim considerados os fragmentos ou partes de qualquer mercadoria, em quantidade estritamente necessária a dar a conhecer a sua natureza, espécie e qualidade", atendidas as demais condições do referido inciso.

Como tais produtos possuem, sim, valor comercial, embora fornecidos de modo gratuito (sem ônus para recorrente), não devem ser classificados como amostras grátis. Daí não serem isentos e sofrerem tributação nas saídas dos estabelecimentos dos fornecedores da recorrente. Por isto o direito ao crédito por parte desta última.

Fossem tais produtos amostras grátis na forma do art. 48, III, do RIPI/98, a recorrente não poderia se creditar de qualquer valor porque inexistente incidência efetiva na etapa anterior. Em tal hipótese, o destaque do IPI nas notas fiscais de saídas dos fornecedores se apresentaria indevido, e lhes caberia a repetição de indébito própria. À recorrente, somente em virtude do destaque do IPI imposto, não poderia se creditar dos valores destacados incorretamente nas notas fiscais, face à isenção que incidiria. Sobre a forma (o documento, emitido erroneamente), deveria prevalecer a materialidade da operação, de modo a permitir a repetição do indébito para os fornecedores e vedar o aproveitamento de créditos à recorrente, adquirente.

Estas são as razões da minha declaração de voto.

Sala das Sessões, em 22 de agosto de 2006.

  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

