



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13804.000773/2002-52  
Recurso nº : 133.803  
Acórdão nº : 204-01.480

Recorrente : BERTIN LTDA.  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

6-10-07  
C/Abonando  
17/11/06

#### IPI. CRÉDITO PRESUMIDO

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

RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. Não geram crédito de IPI as aquisições de produtos que não se enquadrem no conceito de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário, assim entendidos os produtos que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente, nos termos do PN CST nº 65/79.

RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS. CRÉDITO SOBRE A EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS PELO IPI. A receita de exportação de produtos não tributado (NT) pelo IPI deve ser considerada no cálculo da relação entre a receita de exportação e a receita bruta.

RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. O ressarcimento é uma espécie do gênero restituição, conforme já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF/02.0.708), pelo que deve ser aplicado o disposto no art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, aplicando-se a Taxa Selic a partir do protocolo do pedido.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BERTIN LTDA.



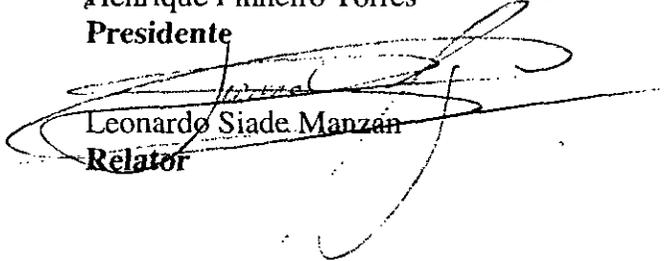
Processo nº : 13804.000773/2002-52  
Recurso nº : 133.803  
Acórdão nº : 204-01.480

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito de incluir no cálculo do benefício o valor do frete constante das notas fiscais de aquisições das mercadorias; incluir nas receitas de exportação o valor correspondente às exportações de produtos NT e atualização pela Taxa Selic a partir do protocolo do pedido.** Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Nayra Bastos Manatta e Henrique Pinheiro Torres quanto ao frete, Nayra Bastos Manatta, Henrique Pinheiro Torres e Júlio César Alves Ramos quanto a Taxa Selic, Flávio de Sá Munhoz, Raquel Motta B. Minatel (Suplente), Leonardo Siade Manzan (Relator) e Ivan Allegretti (Suplente) quanto a pessoa física e cooperativa. Designado o Conselheiro Jorge Freire para redigir o voto vencedor referente ao frete.

Sala das Sessões, em 29 de junho de 2006.

  
Henrique Pinheiro Torres

Presidente

  
Leonardo Siade Manzan

Relator



Processo nº : 13804.000773/2002-52  
Recurso nº : 133.803  
Acórdão nº : 204-01.480

Recorrente : BERTIN LTDA.

## RELATÓRIO

Tratam os presentes autos de recurso voluntário interposto pela empresa BERTIN LTDA., em 15.03.2006, contra o Acórdão DRJ/CPS nº 10.630, de 08 de fevereiro de 2006, que indeferiu sua solicitação. A recorrente tomou conhecimento da decisão de primeira instância em 13.03.2006, conforme AR à fl. 551v, o que caracteriza a tempestividade da peça recursal.

A matéria litigiosa, vincula-se ao crédito presumido de IPI, inclusive insumos e atualização monetária do litígio, conforme consta da decisão recorrida, cujo relatório, por bem retratar os fatos objeto do litígio, passo a transcrever.

*Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada pela requerente ante Despacho Decisório de autoridade da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo(412/416), que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento de IPI.*

*A contribuinte solicitou o ressarcimento de crédito presumido de IPI (fls.01/23) de que trata a Lei nº9.363 de 1996, e a portaria MF nº 38/97, no valor de R\$ 11.110.844,84, relativamente ao 3º trimestre do ano de 2001.*

*O pedido foi deferido parcialmente, tendo sido aprovado o crédito de R\$ 9.230.172,14, glosado o valor de R\$ 1.880.672,70, com base na informação fiscal de fls. 402/408, em virtude das seguintes retificações efetuadas no cálculo do incentivo fiscal:*

*1. Exclusão de valores de compras de insumos não contemplados pela legislação regente do crédito presumido, tais como, aquisições de não contribuintes, insumos importados, fretes, despesas com telefonia e energia elétrica;*

*2. Inclusão da receita de prestação de serviços no total de receita operacional bruta;*

*Cientificada em 25/11/2004, a postulante apresentou, em 16/12/2004, manifestação de inconformidade de fls.503/519, alegando, em resumo, o seguinte:*

*1. Tem direito à aplicação da atualização monetária dos seus créditos presumidos do IPI, objeto do ressarcimento, pela taxa SELIC;*

*2. Questiona a exclusão das compras de insumos de não contribuintes da COFINS e do PIS, especialmente aquelas realizadas de pessoas físicas, por considerar que o art.1º e seguintes da Lei nº 9.363/96 não faz qualquer restrição neste sentido;*

*3. A energia elétrica deve ser considerada no cálculo porque na indústria é um insumo aplicado na produção dos produtos exportados;*

*4. As matérias-primas e insumos não-tributados pelo IPI compõem a base de cálculo do crédito presumido, pois não há restrição na Lei nº 9.363/96;*

*5. Os fretes e despesas se cargas por se constituírem em produtos intermediários devem ser incluídos na apuração do crédito presumido;*

*6. Os insumos importados e serviços de telefonia também devem ser incluídos, pois têm natureza de insumos e não existe restrição na Lei nº 9.363/96;*

*7. Defende o direito de inclusão na receita de exportação, das mercadorias exportadas não-tributadas pelo IPI.*



Processo nº : 13804.000773/2002-52  
Recurso nº : 133.803  
Acórdão nº : 204-01.480

*Por fim, requer o deferimento total do pleito, desconsiderando as retificações efetuadas anteriormente.*

A decisão de primeira instância indeferiu a solicitação do contribuinte, confirmando o entendimento da DRF, não reconhecendo o direito creditório e não homologando as compensações, cuja ementa transcrevo:

*Ementa: MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*

*A matéria submetida a glosa em revisão de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, não especificamente contestada na manifestação de inconformidade, é reputada como incontroversa, e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.*

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS.**

*Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal.*

*Os valores de aquisições de insumos importados devem ser excluídos da apuração do benefício porque a legislação somente admite o cômputo das aquisições efetuadas no mercado interno.*

*Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não abrangendo as despesas com energia elétrica, fretes e serviços de telefonia.*

**CREDITO PRESUMIDO. ATUALIZACAO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC. IMPOSSIBILIDADE.**

*Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito do IPI.*

*Solicitação indeferida.*

Inconformado com o julgamento de primeira instância, o contribuinte interpôs tempestivamente de fls. 552/568, alegando, em suma, o seguinte:

1 – acerca da aplicabilidade da Taxa Selic, aduz:

1.1 - que o acórdão recorrido contraria a legislação aplicável ao não garantir à Recorrente o direito de atualizar seus créditos presumidos do IPI com os índices reais de inflação.

Que sendo o montante a ser ressarcido equivalente ao poder econômico do crédito presumido na data de sua geração, resultaria na equivalência, ao recompor o valor perdido durante um determinado período de tempo, efeito advindo da interpretação teleológica da Lei nº 9.363/96. Que em seu artigo 1º, a lei concede o direito de os contribuintes realizarem a compensação tributária, que se confirmaria ainda com a IN SRF nº 21.

Quanto ao que se refere o *caput* do artigo 4º da Lei nº 9.363/96, o valor a ser ressarcido em moeda deverá suportar a mesma incidência, por ser derivado da quantia que deixou de ser compensada;



**Processo nº : 13804.000773/2002-52**  
**Recurso nº : 133.803**  
**Acórdão nº : 204-01.480**

1.2 – como a correção monetária não se constituiu em acréscimo de valor, restando somente a manutenção do poder econômico da moeda, irrelevante seria a previsão legal expressa, tratando-se de previsão implícita a qualquer legislação de ordem econômica dos contribuintes. Junta, ainda, jurisprudência deste Conselho neste sentido;

1.3 – alega que a Recorrente tem o direito de ser ressarcida dos valores do crédito presumido do IPI com a incidência da Taxa Selic a partir de 01 de janeiro de 1996. Independentemente de se tratar de ressarcimento ou compensação, persistiria o direito do contribuinte de fazer uso da Taxa Selic, visto que a legislação garante sua utilização nas hipóteses de compensação, restituição ou ressarcimento, sem fazer qualquer distinção. Invoca, ainda, o Princípio da Isonomia Tributária, já que o contribuinte deve recolher os tributos em atraso com a aplicação desta Taxa. Transcreve, também, trechos de decisão deste Conselho no mesmo sentido;

1.4 – invoca a aplicação do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95 por analogia entre a situação fiscal da recuperação pretendida pela Recorrente e o instituto da compensação ao qual se sujeita aos efeitos do referido dispositivo legal.

Sustenta que mesmo que não admitida a aplicação da Taxa Selic na condição de juros, seria aplicada a título de atualização monetária a partir de 01.01.1996 em substituição aos índices da UFIR;

2. – afirma, ainda, que o acórdão ora recorrido merece reforma no sentido de que realizou a glosa nos valores a serem ressarcidos à Recorrente nos valores relativos às compras de insumos de não contribuintes da Cofins e da Contribuição para o PIS, especialmente aquelas realizadas de pessoas físicas, visto que os artigos 1º e seguintes da Lei nº 9.363/96 jamais estabeleceram a referida restrição;

3 – solicita, também, reforma do acórdão recorrido para garantir a manutenção dos valores aproveitados em relação ao recebimento dos serviços de telefonia e compras de energia elétrica, insumos importados e fretes.

Quanto à energia elétrica, aduz tratar-se de insumo utilizado para a produção dos produtos exportados a ser considerado para a apuração do crédito presumido. Respalda-se, desta forma, colacionando ementas prolatadas por este Órgão Julgador.

De igual maneira, afirma que a referida Lei garante à Recorrente a inclusão no custo total do valor das matérias-primas e insumos não tributados pelo IPI.

Quanto aos fretes e despesas de cargas diz que, por constituírem produtos intermediários na produção, devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido; e

4 – alega ter o direito de considerar na apuração das receitas de exportação os valores das mercadorias vendidas para o exterior não tributadas (NT) pelo IPI e que o entendimento adotado pelo DERAT/SP ofende o artigo 1º da Lei nº 9.363/96, o qual garante a inclusão nas receitas de exportação todas as receitas de venda de mercadorias nacionais para o exterior promovidas pela empresa produtora e exportadora para fins de apuração do coeficiente Rex/ROB.

Por fim, requer:



**Processo nº : 13804.000773/2002-52**  
**Recurso nº : 133.803**  
**Acórdão nº : 204-01.480**

(i) ser garantido o seu direito ao ressarcimento dos valores com o acréscimo da Taxa Selic, contada a partir da data de geração do direito ao crédito presumido no final do 1º trimestre de 2001 até o efetivo recebimento do valor do ressarcimento, ou, ao menos, sucessivamente, contada a partir da data do protocolo do Pedido de Ressarcimento;

(ii) ser garantida a manutenção da apuração do crédito presumido do IPI a ser ressarcido sem a glosa dos valores relativos às compras de insumos de não contribuintes da Cofins e da Contribuição para o PIS, especialmente aquelas realizadas de pessoas físicas e cooperativas;

(iii) ser garantida a manutenção da apuração do crédito presumido do IPI a ser ressarcido sem a glosa dos valores relativos ao recebimento de serviços de telefonia e compras de energia elétrica, insumos importados, insumos não tributados e fretes; e

(iv) não admitir a consideração da apuração das receitas de exportação dos valores de mercadorias vendidas para o exterior não tributadas (NT) pelo IPI.

É o relatório. //



Processo nº : 13804.000773/2002-52  
Recurso nº : 133.803  
Acórdão nº : 204-01.480

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
LEONARDO SIADE MANZAN

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, pelo que, dele tomo conhecimento.

A Recorrente apurou crédito presumido de IPI para ressarcimento das contribuições ao PIS e Cofins incidentes sobre aquisições de insumos utilizados na fabricação de produtos exportados relativamente ao 3º trimestre de 2001.

A decisão de primeira instância indeferiu a solicitação da contribuinte, confirmando o entendimento da DRF, não reconhecendo o direito creditório e não homologando as compensações.

Frise-se que o direito ao crédito de IPI se dá exclusivamente sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, nos termos do disposto no art. 147 do RIPI/98.

Para o deslinde da presente controvérsia, mister se faz citar o Parecer Normativo CST nº 65/79, o qual dispõe acerca dos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e esclarece que “geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, *stricto sensu*, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente”. Conclui, ao final, que “não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito”.

Por conseguinte, o contribuinte faz jus ao crédito ainda que os produtos não se integrem ao produto final, desde que atendam aos critérios acima indicados. Caso contrário, isto é, se o contribuinte creditou-se de IPI em decorrência da aquisição de produtos que não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, devem ser excluídos do cálculo do valor a ser ressarcido o IPI incidente sobre tais produtos.

Quanto às aquisições de insumos de entes não contribuintes do PIS e da Cofins, devem ser computadas para efeitos de determinação da base de cálculo do crédito presumido de IPI como forma de eliminar do valor das exportações, as quantias relativas às contribuições que incidem sobre os produtos ao longo de toda a cadeia produtiva.

A CSRF (Câmara Superior de Recursos Fiscais) já solucionou a matéria no que tange a aquisições de pessoas físicas e cooperativas, consoante demonstra a ementa do Aresto abaixo transcrita:

*IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTE AO PIS E A COFINS.*

*A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96), sendo irrelevante ter havido ou não*



Processo nº : 13804.000773/2002-52  
Recurso nº : 133.803  
Acórdão nº : 204-01.480

*incidência das contribuições na etapa anterior, pelo que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de pessoas físicas e cooperativas estão amparadas pelo benefício. (Ac. CSRF/02-01.336, Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer).*

Quanto ao cálculo do crédito presumido, entendo que os valores referentes às exportações de produtos não-tributados (NT) devem ser incluídos na relação RE/ROB, pois o crédito atribuído pelo legislador tem o intuito de incentivar a exportação, concedendo um benefício àqueles que exportarem. Apesar do benefício ter sido concedido por meio de um crédito presumido de IPI, não está vinculado à incidência deste imposto, até mesmo porque visa desonerar nas exportações as contribuições ao PIS e Cofins que incidiram durante o ciclo produtivo.

A Segunda Câmara deste Conselho já se manifestou sobre a matéria, em votação unânime, abaixo trasladada:

*(...) EXPORTAÇÃO - Para fins de apuração da relação percentual entre a Receita de exportação e a receita operacional bruta, inclui-se o valor correspondente às exportações de produtos não-tributados (NT). (...) (Ac.202-14.887, Sessão de 11/06/2003, Relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres).*

Considerando que o ressarcimento é uma espécie do gênero restituição, conforme já decidido pela Egrégia Segunda Turma da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF 02.0.708), tenho que as regras atinentes à restituição devem ser aplicadas ao ressarcimento.

Assim, incide a Taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido, a partir da data de protocolo do pedido de ressarcimento, em decorrência do que dispõe o art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95.

A aplicação de juros calculados à Taxa Selic é entendimento sedimentado na jurisprudência da Egrégia Segunda Turma da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se depreende do Acórdão CSRF/02-01.160, relatado pelo Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda. O voto proferido no referido processo é esclarecedor, pelo que são transcritos os seguintes trechos:

*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 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 8.383/91.*

*Todavia, com a desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advento da citada Lei 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*

11 8 6



Processo nº : 13804.000773/2002-52  
Recurso nº : 133.803  
Acórdão nº : 204-01.480

*para tal fim, pois teria a mesma natureza jurídica de taxas de juros, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.*

*Tel 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, 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 possuir natureza híbrida – juros de mora e correção monetária -, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei 9.249/95, por seu art. 36, II, se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3o, da Lei 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 artigo 66, § 3o, da Lei 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 9.250/95 – que determina a incidência da mencionada taxa sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido -, 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 indêbitos tributários a partir do pagamento indevido teve origem exatamente com o advento do citado art. 39, § 4o, da Lei 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.*

Considerando os articulados precedentes e tudo mais o que do processo consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao presente recurso voluntário para:

a) indeferir o ressarcimento sobre os produtos que não se enquadram nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. Tenho que a energia elétrica pode ser considerada produto intermediário desde que a empresa comprove sua efetiva utilização em seus maquinários produtivos, destacando os valores que serviram de força motriz e os valores que foram utilizados em outros setores da pessoa jurídica que não estão ligados à produção;

b) reconhecer o direito ao crédito sobre a aquisição de insumos de cooperativas e pessoas físicas;

M 9 f



**Processo nº : 13804.000773/2002-52**  
**Recurso nº : 133.803**  
**Acórdão nº : 204-01.480**

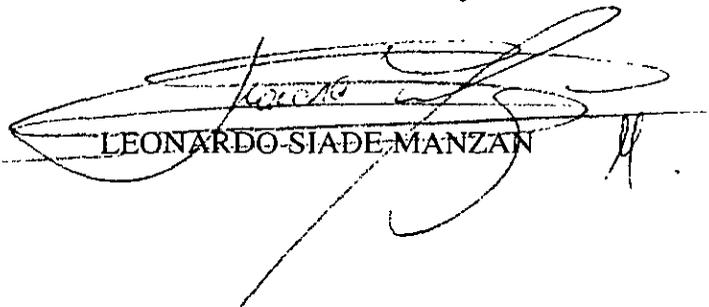
c) reconhecer o direito à inclusão do valor do frete constante das notas fiscais das mercadorias;

d) reconhecer o direito à inclusão, no cálculo da relação Rex/ROB, da receita de exportação de produtos não tributados pelo IPI (NT); e

e) reconhecer o direito à incidência da Taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido, a partir da data do protocolo do pedido de ressarcimento, na forma do que dispõe o artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 29 de junho de 2006.

  
LEONARDO-SIADE-MANZAN



Processo nº : 13804.000773/2002-52  
Recurso nº : 133.803  
Acórdão nº : 204-01.480

VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO  
JORGE FREIRE

Fui designado relator quanto à glosa de insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, que, por voto de qualidade, foi mantida, sendo, neste item, negado provimento ao recurso.

Em relação à inclusão no cálculo do crédito presumido dos valores correspondente à aquisição de insumos na qual não houve incidência de PIS e Cofins (produtos adquiridos de pessoas físicas e insumos importados), entendo que o recurso há de ser negado com fulcro nos argumentos a seguir deduzidos.

A restrição, que alega a recorrente inexistir, está posta no artigo 1º da Lei nº 9.363. Assim, o total a que se refere o artigo 2º, objeto fulcral de sua peça de defesa, deve ser levado em consideração nos termos da norma antecedente que antepõe limites a utilização do incentivo fiscal.

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

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

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.*

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

*§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.*

*§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.*

*§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.*

..... (grifei).

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

Da referida norma depreende-se que o objetivo expresso do legislador foi o de estimular as exportações de empresas industriais (produtor-exportador) e a atividade de industrial



Processo nº : 13804.000773/2002-52  
Recurso nº : 133.803  
Acórdão nº : 204-01.480

interna, atendendo a dois objetivos de política econômica, mediante o ressarcimento das contribuições Cofins e PIS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de todos os insumos utilizados no processo produtivo. Para tanto utilizou-se do Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo este tributo aproveitado em sua organicidade para operacionalizar o benefício instituído.

Para a instituição do benefício fiscal em debate poderia o legislador ter se valido de inúmeras alternativas, mas entendeu que o favor fiscal fosse dado mediante o ressarcimento da Cofins e PIS embutidos nos insumos que comporiam os produtos industrializados pelo beneficiário a serem exportados, direta ou indiretamente.

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

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

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

Alfredo Augusto Becker<sup>1</sup> afirma: “*Incidência do tributo: quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada ('fato gerador'), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo; o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.*”.

E a norma, como sobredito, tratando de renúncia fiscal deve ser interpretada restritivamente. Se seu art. 1º, supra transcrito, estatui que a empresa fará jus ao crédito presumido do IPI, **com o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de**

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



Processo nº : 13804.000773/2002-52  
Recurso nº : 133.803  
Acórdão nº : 204-01.480

**embalagem, para utilização no processo produtivo**, não há como alargar tal entendimento sob o fundamento da incidência em cascata.

Dessarte, divirjo do entendimento<sup>2</sup> que mesmo que não haja incidência das contribuições na última aquisição é cabido o creditamento sob o fundamento de tais contribuições incidirem em cascata, onerando as fases anteriores da cadeia de comercialização, uma vez calcada na exposição de motivos da norma jurídica, ou mesmo, como entende a recorrente, na presunção de sua incidência. A meu ver a questão é identificar a incidência das contribuições nas aquisições dos insumos, e por isso foi usada a expressão incidência, e não desconsiderar a linguagem jurídica definidora do termo.

Com a devida *vênia*, entendo, nesses casos, que a exegese foi equivocada, uma vez ter utilizado-se de processo de interpretação extensivo. E, como ensina o mestre Becker<sup>3</sup>, *“na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha”*. (grifei)

A questão que se põe é que, tratando-se de normas onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. É nesse sentido o ensinamento de Carlos Maximiliano<sup>4</sup>, ao discorrer sobre a hermenêutica das leis fiscais:

*402 – III. O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos.*

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

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

<sup>3</sup> *op. cit.*, p. 133.

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



Processo nº : 13804.000773/2002-52  
Recurso nº : 133.803  
Acórdão nº : 204-01.480

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

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

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

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

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

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

O mesmo entendimento foi esposado pelo desembargador federal do TFR da 5ª Região, no AGTR 33341-PE 2000.05.00.056093-7<sup>6</sup>, onde, a certa altura de seu despacho, averbou:

*A pretensão ao crédito presumido do IPI, previsto no art. 1º da Lei 9.363, de 13.12.96, pressupõe, nos termos da nota referida, 'o ressarcimento das contribuições de que tratam as leis complementares nºs 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem' utilizados no processo produtivo do pretendente.*

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

<sup>5</sup> Dispõe o artigo 5º da Lei 9.363/96: "A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no artigo 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente".

<sup>6</sup> Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.



Processo nº : 13804.000773/2002-52  
Recurso nº : 133.803  
Acórdão nº : 204-01.480

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

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

Ante tais argumentos, NEGOU PROVIMENTO AO RECURSO neste item, e, conseqüentemente, mantenho a glosa dos valores referente às aquisições onde não houve incidência de PIS e Cofins. No caso, insumos adquiridos de pessoas físicas e insumos importados.

Sala das Sessões, em 29 de junho de 2006.

  
JORGE FREIRE

