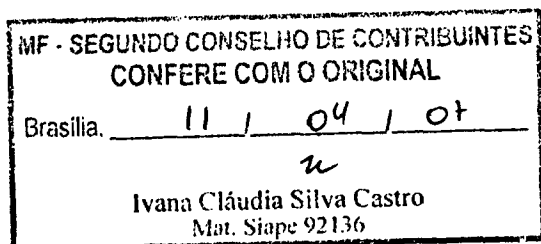
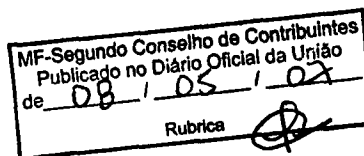




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	13851.001252/99-81
Recurso nº	134.751 Voluntário
Matéria	IPI - RESSARCIMENTO
Acórdão nº	202-17.727
Sessão de	27 de fevereiro de 2007
Recorrente	FICHER S/A - AGROINDÚSTRIA (Nova razão social de Citrosuco Paulista S/A)
Recorrida	DRJ em Ribeirão Preto - SP



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/1998

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO.

A *mens legis* do incentivo teve por finalidade a desoneração tributária dos produtos exportados, via ressarcimento das contribuições sociais incidentes sobre os insumos que elenca, o que não significa restituir tributos sobre insumos que não os suportaram. A presunção é da alíquota incidente e não da base de cálculo do incentivo. Descabe incluir na referida base as aquisições efetuadas de pessoas físicas e de não contribuintes da contribuição para o PIS e da Cofins, por extrapolar o conteúdo da norma.

MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM.

Somente se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem 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.

RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

Incabível a utilização da taxa Selic como fator de correção monetária. O § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/1995 inseriu no seu comando a aplicação da taxa Selic somente sobre os valores oriundos de

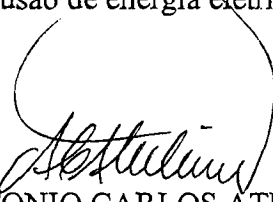
[Assinatura]

indébitos passíveis de restituição ou compensação, não contemplando valores oriundos de ressarcimento de tributo presumidamente calculado, efetuado a título de incentivo.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

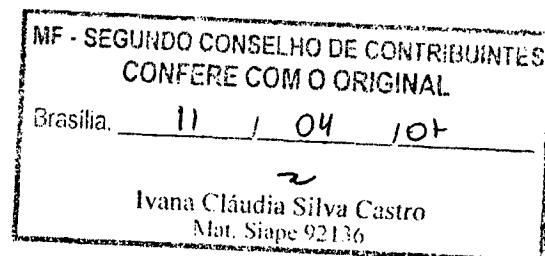
ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em negar provimento ao recurso: I) pelo voto de qualidade, quanto à inclusão da aquisição de insumos de pessoas físicas e de cooperativas na base de cálculo do crédito presumido do IPI e quanto à correção do ressarcimento pela taxa Selic. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente), Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López; II) por unanimidade de votos, quanto à inclusão de energia elétrica na base de cálculo do crédito presumido do IPI.


ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente


MARIA CRISTINA ROZADA COSTA

Relatora



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero e Antonio Zomer.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	11 / 04 / 01
Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siaps 92136	

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto - SP.

Informa o relatório da decisão recorrida que a recorrente pediu ressarcimento de crédito presumido de IPI relativo ao ano de 1998, sendo deferido parcialmente.

Foram excluídos do cálculo do benefício os valores relativos à energia elétrica consumida e às matérias-primas adquiridas de pessoas físicas.

Constam do relatório de fl. 338 as alegações da recorrente apresentadas em sede de impugnação, como segue:

"Tempestivamente, o interessado apresentou sua manifestação de inconformidade alegando, em síntese, que, quanto às restrições feitas através de Instruções Normativas, relativas às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, bem como de energia elétrica, tal restrição, é ilegal, conforme sua análise da legislação e o entendimento dos tribunais e acórdão do Conselho de Contribuintes citados."

Apreciados os argumentos postos na manifestação de inconformidade, a Turma Julgadora proferiu decisão, a qual está escorçada na seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de Apuração: 01/01/1998 a 31/12/1998

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.

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 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 e combustível.

CRÉDITO PRESUMIDO. JUROS PELA TAXA SELIC. POSSIBILIDADE.

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

Solicitação Indeferida".

Cientificada da decisão em 24/04/2006, a empresa apresentou recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes em 23/05/2006, contrapondo a decisão denegatória de seu pleito com os seguintes argumentos: 1) equívoco da decisão recorrida em manter a negativa do direito da recorrente com base na orientação da IN SRF nº 23/1997; 2) precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF no sentido de incluir na base de cálculo do incentivo os insumos adquiridos de não contribuintes da contribuição para o PIS e da Cofins; 3) descabe

interpretação literal da Lei nº 9.363/96, pois conduz a resultado inconsistente; 4) utilizando-se dos métodos sistemático e finalístico, conclui ser irrelevante a incidência ou não das contribuições sobre os insumos adquiridos; 5) deve ser observada a fórmula rígida prevista na Lei nº 9.363/96 que considera o valor total das aquisições de insumos, sendo defeso realizar exclusões não previstas expressamente; 6) o crédito tem natureza de subvenção e não de restituição das contribuições; 7) da evolução legislativa da matéria infere-se que não é relevante ter ou não havido a incidência das contribuições na operação imediatamente anterior, sendo vedada a exigência da prova de pagamento das contribuições; 8) a expressão da lei somente pode ser compreendida no sentido de que o incentivo visa ressarcir o produtor-exportador de mercadorias nacionais dos custos que aquelas contribuições representaram sobre quaisquer operações anteriores; 9) conclui que o crédito presumido independe do valor que efetivamente tenha sido recolhido a título daquelas contribuições sobre as diversas fases de elaboração do produto vendido; 10) transcreve ementas da CSRF e das duas turmas do STJ, visando demonstrar que as jurisprudências administrativa e judicial estão pacificadas nesse sentido; 11) quanto à energia elétrica, defende que a mesma se enquadra no conceito de produto intermediário, pois constitui insumo utilizado no processo de industrialização, sendo irrelevante o fato de não integrar o produto final. Alega que, onde o legislador não restringiu não pode o hermeneuta fazê-lo. Transcreve doutrina e jurisprudência, onde é defendida a inclusão de energia elétrica e dos combustíveis no cálculo do incentivo, sob o argumento de que tais produtos são utilizados para movimentar as máquinas e equipamentos usados no processo de industrialização e não integram os bens do ativo permanente; 12) reproduz trechos de voto proferido na CSRF, no qual consta extensa consideração acerca da importância para as exportações brasileiras o incentivo concedido; 13) refaz os cálculos elaborados pela fiscalização, defendendo a inclusão da energia elétrica e dos produtos rurais; 14) pleiteia a aplicação da taxa Selic sobre os valores a ressarcir, a partir da data de protocolo do pedido.

Alfim requer o provimento integral do recurso para reforma do acórdão recorrido e o reconhecimento do direito ao ressarcimento do crédito presumido, de que trata a Lei nº 9.363/96.

É o Relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 04 / 01
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Slape 92136

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 11 / 04 / 01 Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siape 92136
--

Voto

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade e conhecimento.

Trata-se de benefício fiscal dado pela Lei nº 9.363/96, pelo qual foi concedido o direito ao ressarcimento da contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre a parte da produção destinada a exportação para o exterior.

Tal benefício consiste em ressarcir parte da contribuição ao PIS e da Cofins que tenha incidido sobre a aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem destinados ao processo produtivo do produtor-exportador.

Assim, a discordância da recorrente deve ser analisada sob este prisma, ou seja, aquisição de pessoas físicas e cooperativas de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (MP, PI e MB).

O art. 1º da Lei nº 9.363, de 13/12/1996, assim dispõe:

"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 07, de 7 de setembro de 1970, nº 8, 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, para utilização no processo produtivo." (grifos acrescidos)

O art. 2º, por sua vez determina:

"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." (grifos acrescidos)

O art. 1º identifica a finalidade do incentivo à exportação: ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, material de embalagem e produto intermediário, destinadas ao processo produtivo.

O art. 2º identifica a base de cálculo do ressarcimento: o valor total das aquisições no mercado interno, que tenham sofrido a incidência das contribuições, de matérias-primas, material de embalagem e produto intermediário, destinadas ao processo produtivo (pois é a essas aquisições que se refere o artigo anterior).

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, <u>11</u> / <u>04</u> / <u>01</u>	
Ivana Cláudia Silva Castro Mat. SIAPE 92136	

Na conjugação dos dois artigos constata-se que o legislador ordinário delimitou com clareza o universo de produtos adquiridos que compõem a base de cálculo do incentivo. Reporta-se ao valor total de aquisições específicas, quais sejam, aquelas que além de terem como finalidade a utilização no processo produtivo, sofreram incidência das contribuições.

Por conseguinte, não depreendo do comando legal o entendimento de que o valor das MP, PI ou ME adquiridos de pessoas físicas ou de entidades não contribuintes daquelas exações agrega-se à base de cálculo do ressarcimento de tributos que não tenham incidido sobre o produto adquirido.

O raciocínio analítico é conduzido a perquirir:

a) sobre o art. 1º:

1. em que consiste o incentivo? – crédito presumido;
2. qual o objetivo do incentivo? – ressarcimento da contribuição do PIS e da Cofins;
3. em que circunstância? – aquisição de matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem (MP, PI e MB) no mercado interno para utilização no processo produtivo de produtos que forem exportados;
4. em que condições: – aquisições que tenham sofrido a incidência das contribuições.

b) sobre o art. 2º:

1. qual a base de cálculo? – valor total das aquisições da MP, PI e ME **referidos no artigo anterior**;
2. quais são as aquisições referidas no artigo anterior? – são aquelas que sofreram a incidência das contribuições.

Indaga-se: quando ocorre incidência do PIS e da Cofins sobre as respectivas aquisições?

A resposta cabível é: quando a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem (MP, PI e MB) são adquiridos de pessoa jurídica que se encontre na condição legal de sujeito passivo das contribuições.

A conclusão é lógica, uma vez que somente incide o PIS e a Cofins sobre os produtos e mercadorias vendidos pelas Pessoas Jurídicas eleitas como sujeito passivo pelas normas daquelas contribuições.

Dessarte, o benefício fiscal é objetivo – ressarcimento da contribuição do PIS e da Cofins. A forma ou metodologia para efetuar o ressarcimento foi eleita pela norma como sendo na forma de crédito presumido do IPI. **O crédito é presumido, porém o fato que lhe dá origem não.** Há que haver aquisição que sofra incidência das contribuições para que se possa avocar o direito ao crédito presumido dela decorrente.

P

J

Brasília, 11 / 04 / 04

Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

CC02/C02
Fls. 7

Como reforço a esta tese, reproduz-se parte da exposição de motivos que deu origem à norma que estabeleceu o ressarcimento, ficando claro que a incidência das contribuições deve recair sobre as duas etapas anteriores, não havendo intenção do legislador em desonerar da incidência das contribuições todas as etapas da cadeia produtiva:

"Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponda não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim às duas etapas antecedentes."

Essa a exegese da norma do art. 1º da medida provisória instituidora do crédito presumido. Inexistindo incidência das contribuições na última etapa do processo produtivo, entendo não mais caber cogitação acerca da fruição do benefício em relação às demais etapas antecedentes.

Portanto, não procede a alegação de que o crédito tem natureza de subvenção e não de restituição das contribuições, e que o crédito presumido independe do valor que efetivamente tenha sido recolhido, a título daquelas contribuições, sobre as diversas fases de elaboração do produto vendido. O legislador optou por efetuar a restituição das contribuições relativas, exclusivamente, às duas etapas antecedentes.

Aliás, trata-se de matéria já decidida algumas vezes nesta Câmara, que negou provimento, por maioria, considerando, nesta parte, *"incabível o ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS a título de incentivo fiscal em relação a produtos adquiridos de pessoas físicas e ou cooperativas que não suportaram o pagamento dessas contribuições. Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo do benefício fiscal as aquisições que não sofreram incidência da contribuição ao PIS e da COFINS no fornecimento ao produtor-exportador."*

Efetivamente, a criação do incentivo teve por finalidade a desoneração tributária dos produtos exportados, o que não significa restituir tributo sobre insumos que não o suportaram. Se assim fosse, não seria mais o caso de evitar a exportação de tributos embutidos no preço de venda dos produtos mas da concessão de real subsídio às exportações.

A presunção do crédito vincula-se à alíquota aplicável e não à base de cálculo. Esta corresponde exatamente àquelas MP, PI e ME que sofreram incidência direta e imediata das contribuições no ato de suas aquisições. A alíquota é que foi fixada presuntivamente, como sendo *o quadrado da soma das alíquotas aplicáveis em cada uma das exações à época de edição das normas*. Tanto a alíquota é presuntiva, e não a base de cálculo, que, mesmo com a majoração da alíquota da Cofins, não foi alterada a alíquota aplicada sobre a base de cálculo de apuração do incentivo.

Quanto à inclusão da energia elétrica no cálculo do incentivo, sob o argumento de se tratar de produto intermediário, entendo também não merecer acolhida a pretensão da recorrente.

Retomando os termos da norma de regência, tem-se que a legislação do IPI é aplicada subsidiariamente para delimitar o que seja matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, consoante determina o parágrafo único do art. 3º, *litteris*:

Q

J

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	11 / 04 / 04
Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siape 92136	

"Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem."

Perquirindo a legislação do IPI acerca dos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, verifica-se que eles não abarcam como insumo o pretendido pela recorrente.

Valho-me do conceito de insumo posto no Novo Dicionário Eletrônico Aurélio – versão 5.0, que está assim impresso:

"Elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços: máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc.; fator de produção."

Como se verifica no léxico da palavra insumo, sua abrangência é muito mais ampla que o pretendido pela legislação do IPI. Constata-se que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem constituem-se em alguns dos elementos albergados no significado da referida palavra. Dito de outra forma, os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem estão contidos no conceito de insumo, sendo este continente daqueles.

Portanto, quando a norma se reporta de forma individualizada somente àqueles três elementos, está a restringir o alcance do comando que dimana somente a eles, não amparando os demais elementos que estão insertos naquele conceito.

Os conceitos de MP, PI e ME não alcançam aqueles produtos consumidos ou gastos no contexto genérico do processo produtivo, tais como os citados pelo dicionarista ao elaborar o significado da palavra insumo.

É regra de Direito Tributário a aplicação de conceitos fechados, com interpretações restritivas, afastando as interpretações equívocas que possam permitir, ampliar ou restringir exclusão ou exigência de tributo, bem como a indefinição da abrangência dos conceitos utilizados para comandar exclusão de crédito tributário ou a fruição de concessões legais.

Os conceitos de MP, PI e MB utilizados no processo produtivo não abrangem, de forma ilimitada, todos os itens necessários à obtenção do produto final. Seu alcance fica limitado ao sentido que tais insumos têm no contexto das regras que regulam o IPI, alcançando somente aqueles insumos que possam inequivocamente estar insertos em tais conceitos. Para tanto, a norma buscou limitar àqueles que, participando do processo produtivo, tenham ação direta para obtenção do produto final mesmo que a ele não se integre.

A energia elétrica, por exemplo, não atua na obtenção do produto industrializado nem diretamente sobre o seu processo produtivo. Atua antes, sobre as máquinas e equipamentos do ativo imobilizado, utilizados no processo produtivo.

Em julgados mais recentes a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se posicionou quanto à energia elétrica, conforme segue.

"Rec. 201-110144-Recurso de Divergência - IPI - Recorrente: Fazenda Nacional - Acórdão CSRF/02-01.706 - de 11/05/2004 - DPPQ - IPI - Crédito Presumido - I. 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. Recurso parcialmente provido."

Também na ementa do voto do Conselheiro da 1ª Câmara, Jorge Freire, proferido no Recurso nº 118.450, julgado na sessão de 13/05/2003, do qual resultou o Acórdão 201-76.926, está evidenciado o descabimento da inclusão dos insumos pretendidos pela recorrente, como segue:

"CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. De acordo com o art. 3º da Lei 9.363/96, o alcance dos termos matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, deve ser buscado na legislação de regência do IPI. E a normatização do IPI nos dá conta que somente dará margem ao creditamento de insumos, quando estes integrem o produto final ou, em ação direta com aquele, forem consumidos ou tenham suas propriedades físicas e/ou químicas alteradas. Os produtos em análise não têm ação direta no processo produtivo, pelo que não podem ter seus valores de aquisição computados no cálculo do benefício fiscal. Recurso negado."

Em relação aos fundamentos do acórdão proferido na CSRF, citado como reforço de defesa, entendo, diversamente, que os fatos econômicos que motivaram a edição da norma jurídica limitam-se à condição de elemento motivador para a produção legislativa, mas nunca em princípio hermenêutico da norma jurídica decorrente. Quisesse o legislador que tal fator fosse considerado no momento de aplicação da norma faria constar expressamente no texto legal esse propósito.

Revisitando um clássico (Becker, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª ed., 1998, São Paulo: Lejus, pp. 42 a 77), tal presunção – da influência dos fatos econômicos que induziram a produção da norma na interpretação do fato jurídico – converteria o Direito Tributário num aparato inútil por subjugá-lo à teoria da interpretação da regra jurídica tributária, segundo a realidade econômica do fenômeno social.

Finalmente, quanto à aplicação da taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido, entendo incabível na medida que carece de previsão legal. O § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/1995 inseriu no seu comando a aplicação da taxa Selic somente sobre os valores oriundos de **indébitos** passíveis de restituição ou compensação, não contemplando valores oriundos de ressarcimento de tributo presumidamente calculado, a título de incentivo, *por não ter esse tipo de ressarcimento a mesma natureza jurídica de indébito*.

E a própria recorrente demonstra ter conhecimento disso. Extrai-se da peça recursal afirmações elucidativas. À fl. 351, defende que *"a natureza do crédito presumido do IPI é de subvenção e não de restituição das contribuições..."*. À fl. 362, a propósito de defender o direito à aplicação da taxa Selic, vale-se de ementas de acórdãos da CSRF nas quais

P

se afirma que "... sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição...". Se a natureza do crédito presumido não é de restituição das contribuições, não comporta atribuir ao ressarcimento do mesmo, para fins de aplicação da taxa Selic, a natureza de restituição.

Juridicamente não há como transmutar, ou não, a natureza de um instituto em outro conforme a valia pretendida.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2007.


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

