



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

**Processo nº** 13854.000099/2001-30  
**Recurso nº** 136.420 Voluntário  
**Matéria** IPI  
**Acórdão nº** 202-18.602  
**Sessão de** 12 de dezembro de 2007  
**Recorrente** COINBRA - FRUTESP S/A  
**Recorrida** DRJ em Ribeirão Preto - SP

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS. PESSOA FÍSICA**

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

**INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. MÃO-DE-OBRA.**

A parcela de mão-de-obra destacada em nota fiscal de retorno de industrialização por encomenda, com suspensão de IPI e sem incorporação de insumos adquiridos ou importados pelo executor da encomenda, constitui mera cobrança a título de prestação de serviços, não abrangida pelo conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e é excluída do cálculo do benefício fiscal.

**ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC.**

É vedada a atualização de créditos meramente escriturais por absoluta falta de previsão legal.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Gustavo Kelly Alencar, Ivan Allegretti

Processo nº 13854.000099/2001-30  
Acórdão n.º 202-18.602

CC02/C02

Fls. 173



(Suplente) e Antônio Lisboa Cardoso. Designada a Conselheira Nadja Rodrigues Romero para redigir o voto vencedor

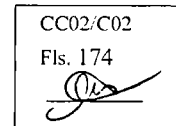
  
ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

  
NADJA RODRIGUES ROMERO

Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa e Antonio Zomer.



## Relatório

Tratam os autos de indeferimento de pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI. Por bem relatar a matéria reproduzo o relatório que consta da decisão recorrida:

*“Trata-se de manifestação de inconformidade, apresentada pela requerente, ante Despacho Decisório de autoridade da Delegacia da Receita Federal em Ribeirão Preto (fls.72/75), que indeferiu o pedido de ressarcimento do crédito presumido do IPI.*

*A contribuinte solicitou o ressarcimento de IPI (fl. 1), no valor de R\$3.871.035,62, a título de crédito presumido (Portaria-MF nº 38/97), relativamente ao 1º trimestre do ano de 2001. Referido pedido foi cumulado com pedidos de compensação, os quais foram convertidos em declarações de compensação, conforme § 4º do artigo 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.*

*A Delegacia da Receita Federal - DRF em Ribeirão Preto indeferiu o pedido de ressarcimento, pelas razões dispostas na informação fiscal de fls. 70/71, em que se relata as seguintes correções no cálculo do crédito presumido:*

*Exclusão do valor de insumos adquiridos diretamente de pessoas físicas;*

*Exclusão, do total de MP, PI e ME considerados pela empresa na apuração do crédito presumido, dos valores da mão-de-obra referentes à industrialização efetuada por terceiros;*

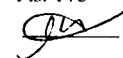
*Inclusão, da base de cálculo do crédito presumido, do valor correspondente às matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na produção de produtos acabados e não vendidos, excluídos no último trimestre do ano de 2000;*

*Dedução do saldo negativo de crédito presumido apurado em período anterior (4º trimestre de 2000) no valor remanescente de R\$ 2.741.758,31 (negativo), decorrente de ação fiscal efetuada (processo administrativo nº 13854.000036/2001-83).*

*Como resultado das correções efetuadas no cálculo, foi apurado um valor **negativo** de R\$ 591.909,07, a ser deduzido dos créditos presumidos relativos aos períodos seguintes.*

*Cientificada em 16/10/2002, a postulante apresentou, em 14/11/2002, manifestação de inconformidade de fls. 81/89, na qual alegou, em resumo, o seguinte:*

*Quanto às aquisições de pessoas físicas, que ao benefício do crédito presumido não importa quantas incidências de PIS e de Cofins ocorreram na cadeia produtiva que culminou com a elaboração da matéria prima vendida, pois, por ser o crédito “presumido” e não efetivo, “presume-se” que houve incidência destas contribuições nas*



*operações anteriores, independentemente que quantas vezes tenha realmente ocorrido. A presunção é de duas ocorrências e sendo assim, todos os insumos utilizados pelo produtor rural na atividade agrícola sofreram a incidência desses tributos, embora não tenha havido nenhuma incidência diretamente sobre o valor da última operação. Tal entendimento estaria pacificado pelo Conselho de Contribuintes;*

*Quanto à energia elétrica e combustíveis, que também não pode subsistir a exclusão patrocinada pela fiscalização, em razão dos artigos 147 e 488 do regulamento do IPI, conforme, inclusive, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes;*

*Na consecução de seu objeto social, a empresa utiliza, também, serviços de industrialização em estabelecimentos de terceiros. Nesses casos, os serviços cobrados pelo estabelecimento industrializador por encomenda incluem, evidentemente, o valor da mão-de-obra e o valor dos insumos aplicados no processo de produção, em atendimento à legislação do imposto de renda, cujo regulamento dispõe em seu artigo 290, que o custo de produção dos bens e serviços vendidos compreenderá obrigatoriamente o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção. Também citou jurisprudência administrativa.*

*Por fim, requereu o acolhimento de suas razões, para fins de recálculo do crédito presumido de IPI, com a inclusão dos valores alegados.*

*É o essencial.”*

Os Membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, indeferiram o solicitado, por meio do Acórdão DRJ/RPO nº 8.412, de 22 de junho de 2005. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados-*

*IPI*

*Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001*

*Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS. PESSOA FÍSICA*

*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.*

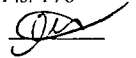
*INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. MÃO-DE-OBRA.*

*A parcela de mão-de-obra destacada na nota fiscal de retorno de industrialização por encomenda, com suspensão de IPI e sem a incorporação de insumos adquiridos ou importados pelo executor da encomenda, constitui mera cobrança a título de prestação de serviços, não abrangida pelo conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e é excluída do cálculo do benefício fiscal.”*

À fl. 136 consta que a interessada tomou ciência da decisão proferida pela DRJ em 09/01/2006. Inconformada, a interessada apresenta recurso em 03/02/2006, no qual, em

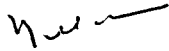
Processo nº 13854.000099/2001-30  
Acórdão n.º 202-18.602

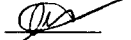
CC02/C02  
Fls. 176



apertada síntese, requer: a) a inclusão do valor das aquisições de matérias-primas feitas junto a fornecedores pessoas físicas; b) a inclusão de valores referentes a serviços de industrialização por encomenda pago a terceiros; e c) aplicação da taxa Selic, em conformidade com o art. 39 da Lei nº 9.250, de 1995, tendo como termo inicial a data do protocolo do pedido (16/05/2001).

É o Relatório.





## Voto Vencido

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

A recorrente protocolizou, em 16/05/2001, pedido de ressarcimento de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), referente ao primeiro trimestre-calendário de 2001, instruído com a documentação pertinente, incentivo fiscal de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996.

As matérias que dizem respeito ao recurso podem ser assim sintetizadas:

- (i) da glosa correspondente à exclusão da base de cálculo de insumos adquiridos de pessoas físicas, não contribuintes de PIS e da Cofins;
- (ii) da possibilidade de inclusão do valor referente a serviços de industrialização por encomenda pago a terceiros;
- (iii) do pedido de atualização monetária pela taxa Selic.

Passo à análise dos itens discriminados, na ordem acima.

### (i) CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUENTES.

Muito embora o assunto já se encontre analisado de forma favorável aos contribuintes, pelo Judiciário, a matéria não encontra ainda uma posição tranqüila no âmbito dos Conselhos de Contribuintes.

Desta forma, penso serem pertinentes trazer as conclusões do respeitável doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira em trabalho divulgado em 2000, quando o assunto era ainda novidade.<sup>1</sup>

Para melhor clareza, peço vênica para reproduzir as suas conclusões como se minhas fossem:

*“VII - CONCLUSÃO: AS AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS INTEGRAM O CÁLCULO DO INCENTIVO, SENDO ILEGAIS AS INSTRUÇÕES NORMATIVAS FAZENDÁRIAS EM CONTRÁRIO.*

*De tudo se conclui que as aquisições de insumos que não tenham sofrido a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS também integram a determinação da base de cálculo do crédito presumido a que alude a Lei n. 9363.*

<sup>1</sup> Em 20/06/2000, sob o título: Crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS e COFINS - direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas.



*Isto porque, e em síntese:*

*- a expressão legal 'contribuições incidentes' não pode ser vinculada a cada operação de aquisição de insumos, pois tal vinculação não faz qualquer sentido lógico, além de impor condição - a incidência sobre cada aquisição, isoladamente considerada - de realização impossível, porque as contribuições não incidem na base de 5,37%, que é a porcentagem para cálculo do crédito presumido segundo a respectiva fórmula legal;*

*- seja pela literalidade da norma do art. 1º da Lei n. 9363, seja por sua consideração em conjunto com os demais dispositivos dessa mesma lei, especialmente com os que estatuem a fórmula de cálculo do crédito presumido, verifica-se que a alusão ao ressarcimento das contribuições incidentes somente pode ser referida a todas as incidências que possivelmente tenham ocorrido em qualquer anterior etapa do ciclo econômico do produto exportado e dos seus insumos;*

*- o incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção 'juris et de jure', não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte;*

*- a fórmula legal de cálculo do incentivo manda considerar o valor total das aquisições de insumos, sem distinção entre as tributadas e as não tributadas;*

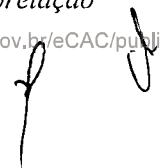
*- o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras, e não se confunde com restituição de contribuições, não havendo, assim, razão para exigir a incidência de contribuições para que uma aquisição de insumos seja integrada ao respectivo cálculo;*

*- o ressarcimento do crédito presumido, em moeda corrente, é uma forma alternativa de pagamento da subvenção, sendo que ressarcimento significa provimento do incentivo, em cobertura de parte das despesas de custeio, e não restituição de contribuições, também por isto sendo irrelevante ter ou não ter havido incidência sobre cada aquisição de insumos, isoladamente considerada;*

*- a prova da incidência e dos recolhimentos sobre cada aquisição de insumos era exigida pela legislação anterior, mas foi tacitamente revogada, não, podendo, pois, ser feita na vigência da nova lei, revogadora da anterior;*

*- o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado;*

*- tudo isto é confirmado pelas regras de hermenêutica, que excluem a interpretação pela literalidade da norma legal e a consideração de apenas um dispositivo isolado das demais normas da mesma lei e do ordenamento jurídico, que exigem resultado derivado da interpretação*



*que seja coerente com os objetivos da lei, que excluem resultado ilógico e de realização impossível, e que requerem o emprego de todos os métodos de exegese, notadamente o sistemático, o teleológico e o histórico;*

*- não obstante, mesmo a letra da lei comporta perfeitamente a interpretação no sentido de que não é necessária a incidência sobre a aquisição de insumos, propriamente dita, referindo-se, antes, às possíveis incidências em quaisquer outras operações que tenham onerado as aquisições dos insumos e o custo do produto exportado.*

*Em vista disso tudo, conclui-se de modo inarredável que carecem de base legal o parágrafo 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF n. 23/97 (que limita o crédito às aquisições feitas à pessoas jurídicas e que tenham sido tributadas) e o art. 2º da Instrução Normativa SRF n. 103/97 (que exclui as aquisições feitas à cooperativas)."*

O Superior Tribunal de Justiça também tem se manifestado nesse sentido, conforme, a título de exemplo, noticia o Recurso Especial nº 529.578-SC (2003/0072619-9).<sup>2</sup> Também a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF vem reiteradamente se pronunciando nesse sentido<sup>3</sup>, motivo pela qual penso acertado o entendimento externado pela recorrente.

## (II) INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

Conforme relatado, o recurso interposto abrange também a discussão da inclusão ou não, na apuração do crédito presumido, dos valores referentes ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros decorrente da industrialização por encomenda.

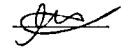
A matéria já é bastante conhecida desta Eg. Turma julgadora. Tenho por mim acertado o entendimento da interessada ao reconhecer para efeito de apuração do crédito presumido, valores agregados ao custo de aquisição relativos aos custos incorridos por industrialização efetuada por terceiros, sobre os produtos adquiridos, visando acabá-los para o seu adequado uso no produto exportado pelo encomendante, produtor e exportador. Nesse sentido necessário se faz retornar ao passado.

A Exposição de Motivos nº 120 do Ministério da Fazenda, de 23/03/1995, referente à MP nº 948, de 23/03/95, convertida após reedições na Lei nº 9.363, de 16/12/96, revela qual o objetivo do incentivo em tela, quando informa:

*"A Medida Provisória nº 905, de 21 de fevereiro de 1995, dispôs sobre a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos. Em seu elemento motriz, a proposta em comento dispunha que sobredita desoneração deveria ser feita mediante ressarcimento em dinheiro desses encargos a favor do produtor exportador nacional." (negritos acrescentados).*

<sup>2</sup> Revista Dialética de Direito Tributário nº 128, p. 225.

<sup>3</sup> CSRF/02-01.666 e CSRF/02-01.653, informação extraída do sites dos Conselhos de Contribuintes.



No excerto acima transcrito há referência à antiga MP nº 905/95, que antes instituíra o incentivo como ressarcimento em espécie, em vez de crédito presumido do IPI. Observe-se também a MP nº 905/95, cujos efeitos foram tornados insubsistentes pelo art. 8º da MP nº 948/95.

*"Art. 1º Fica instituído, a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito fiscal, mediante ressarcimento em moeda corrente, destinado a compensar o custo representado pelas contribuições sociais de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, que incidirem sobre o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno pelo exportador para utilização no processo produtivo."* (negritos acrescentados).

Como se sabe, o texto acima não prevaleceu. A partir da MP nº 948/95, o incentivo ganhou feições novas, sendo afinal instituído como crédito presumido do IPI, embora com o mesmo objetivo de antes: **desonerar as exportações do PIS e Cofins incidentes sobre os insumos empregados nos produtos exportados**. Para bem observar as diferenças, não é demais repetir o texto do art. 1º da MP nº 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.363, de 16/12/96:

*"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 nºs 7, de 7 de setembro de 1970, e 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."* (negritos acrescentados).

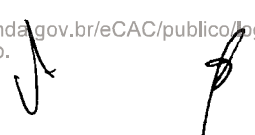
Tenho presente, pelo objetivo claro da lei, que a sua pretensão foi a de exonerar a carga tributária incidente sobre as exportações relativas aos tributos. Penso ser irrelevante o fato de a agregação ser relativa à mão-de-obra, razão pela qual admito a inclusão na apuração da base de cálculo do crédito presumido.

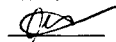
### (III) TAXA SELIC

Por último, a controvérsia suscitada cinge-se ao entendimento acerca da aplicabilidade ou não da taxa Selic dos valores correspondentes ao ressarcimento de créditos de IPI (Lei nº 9.779/99, art. 11, c/c a IN SRF nº 33/99). O cerne da questão diz respeito à respectiva atualização monetária pela taxa Selic, a partir da protocolização do pedido de ressarcimento de créditos de IPI.

Ressalto conhecer da existência de Jurisprudência cristalina dos Tribunais Superiores no sentido de que crédito escritural não deve ser sujeito à atualização. Não é o caso dos autos em que a recorrente pede a atualização a partir do protocolo do pedido administrativo de ressarcimento de crédito de IPI.

Aliás, a partir do protocolo de pedido de restituição de determinada importância, passa a ser a referida importância, uma dívida. Como dívida, ressalva-se um outro aspecto importante. A demora própria do andamento fiscal e a correspondente defasagem monetária do





crédito não podem ser carregadas como ônus do contribuinte, sob pena de ficar comprometido, pelo menos em parte, o valor ressarcido, que se busca preservar.

Cabe também asseverar que não se discute se correção monetária é mera recomposição do poder aquisitivo da moeda, fato este constatado pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, a exemplo dos seguintes julgados: RE nº 93.415/RS, RE nº 89383-7/RJ, RE nº 77.803/RS.

Penso, na linha defendida pela recorrente, que a partir da data de protocolização do respectivo pedido e o do efetivo ressarcimento, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que à contribuinte titular do direito ao crédito de IPI garanta-se o direito à atualização monetária pela Selic nesse período, nos moldes aplicáveis na cobrança, restituição ou compensação dos tributos e contribuições federais.

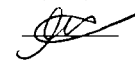
A negativa de aplicação da taxa Selic, nos ressarcimentos de crédito do IPI, por parte dos julgadores administrativos, tem sido fundamentada em duas linhas de argumentação: uma, com o entendimento de que seria indevida a correção monetária, por ausência de expressa previsão legal, e a outra considera cabível a correção monetária até 31 de dezembro de 1995, por analogia com o disposto no art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, não admitindo contudo a correção a partir de 1º de janeiro de 1996, com base na taxa Selic, por ter ela natureza de juros e alcançar patamares muito superiores à inflação efetivamente ocorrida.

Não comungo com nenhum desses entendimentos, pois, sendo a correção monetária mero resgate do valor real da moeda, é perfeitamente cabível a analogia com o instituto da restituição para dispensar ao ressarcimento o mesmo tratamento, como o faz a segunda linha de argumentação acima referida, à qual não me alio porque, no meu entender, a extinção da correção monetária a partir de 1º de janeiro de 1996 não afasta, por si só, a possibilidade de incidência da taxa Selic sobre os ressarcimentos. Entendo que, se sobre os indébitos tributários incidem juros moratórios, também nos ressarcimentos, analogamente à correção monetária, esses juros são cabíveis.

Registre-se, entretanto, que os indébitos e os ressarcimentos se diferenciam no aspecto temporal da incidência da mora, visto que o indébito caracteriza-se como tal desde o seu pagamento, podendo ser devolvido desde então. Já os créditos de IPI devem antes ser compensados com débitos desse imposto na escrita fiscal e somente se tornam passíveis de ressarcimento em espécie quando não houver possibilidade de se proceder a essa compensação, cabendo, então, a formalização do pedido de ressarcimento pelo contribuinte que fará as provas necessárias ao Fisco.

Destarte, pode-se afirmar que a obrigação de ressarcir em espécie nasce para o Fisco apenas a partir desse pedido, portanto, somente com a protocolização do pedido de ressarcimento, pode-se falar em ocorrência de demora do Fisco em ressarcir o contribuinte, havendo, pois, a possibilidade de fluência de juros moratórios.

Ademais, o simples fato de a taxa de juros, eleita por lei para a administração tributária ser compensada pela demora no pagamento dos seus créditos e compensar o contribuinte pela demora na devolução do indevido, alcançar patamares superiores ao da inflação não pode servir à negativa de compensar o contribuinte pela demora do Fisco no ressarcimento.



Alguns, poderiam questionar o porquê da escolha da taxa Selic. Penso que a sua aplicação vai ao encontro do adotado na legislação, nos pedidos de restituição, compensação e cobrança de créditos da União.

Em verdade, o Fisco exige ou paga ao contribuinte aquilo que a União paga para tal captação. Nesse sentido, “os juros” são devidos por representar remuneração do capital, que permaneceu à disposição da empresa, e não guardam natureza de sanção.

Por esses motivos, a exemplo do ocorrido na cobrança, na restituição ou compensação dos tributos e contribuições federais é que entendo que a escolha da taxa Selic reflete a melhor opção. Devida assim a atualização monetária, a partir da data de protocolização do pedido de ressarcimento, com a utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao pagamento e de 1% no mês do pagamento.

#### (IV) CONCLUSÃO:

Em face ao acima exposto, voto no sentido de dar provimento total ao recurso voluntário de forma a admitir: (i) a inclusão na base de cálculo de insumos adquiridos de pessoas físicas, não contribuintes de PIS e da Cofins; (ii) a possibilidade de inclusão do valor referente a serviços de industrialização por encomenda pago a terceiros; e (iii) a atualização monetária pela taxa Selic.

Sala das Sessões, em 12 de dezembro de 2007.

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



## Voto Vencedor

Conselheira NADJA RODRIGUES ROMERO, Designada

Na Sessão de Julgamento desta Câmara, realizada em 12/12/2007, divergi do voto proferido pela ilustre Conselheira-Relatora Maria Tereza Martínez López, sendo então designada pelo Senhor Presidente para proferir o voto vencedor, o que passo a fazê-lo.

Segundo o relato, a matéria submetida a esta instância recursal refere-se a pedido de ressarcimento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, relativo as aquisições de pessoas físicas, industrialização por encomenda e atualização monetária dos créditos. Por isso, passo ao exame de cada um dos mesmos separadamente.

a) matérias-primas adquiridas de pessoas físicas e cooperativas de produtores, em que igualmente não há incidência do PIS e da Cofins.

A recorrente busca amparo ao seu pleito na Lei nº 9.363/96, que teria instituído o crédito presumido do IPI através de uma ficção jurídica *juris et de jure*.

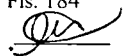
Diferentemente do entendimento da recorrente, a Lei nº 9.363/96, em seu art. 1º, é muita clara ao dispor: “*com o ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n.ºs 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições.*” (negritei)

Como se vê da leitura do comando legal citado, só há o ressarcimento quando houver incidência da contribuição para o PIS e da Cofins nas aquisições, de forma que pouco importa se incidiu em etapas anteriores, se nas aquisições efetuadas pela empresa produtora e exportadora, estas não incidiram.

A respeito deste assunto, destaco o Parecer PGFN nº 3.092, de 27 de dezembro de 2002, aprovado pelo Ministro da Fazenda:

*“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.*

*22. Ao contrário, para admitir que o legislador teria previsto o crédito presumido como um ressarcimento dos tributos que oneraram toda a cadeia produtiva, seria necessária uma interpretação extensiva da norma legal, inadmitida, nessa específica hipótese, pela Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional”.*



E não é só a partir do art. 1º da Lei nº 9.363/96 que se pode vislumbrar este entendimento, porque nos demais artigos da lei também se verifica tal posicionamento, como muito bem elucida o mencionado parecer, que transcrevo:

*“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.*

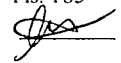
*27. O art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, determina que apenas os tributos ‘incidentes’ sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (e não pelo seu fornecedor) podem ser ressarcidos. Conforme o art. 5º, caso estes tributos já tenham sido restituídos ao fornecedor dos insumos (o que 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."*

Logo, ao contrário do que aduz a recorrente, a IN SRF nº 23/97 encontra, sim, paradigma na Lei nº 9.363/96.

Também não lhe socorre a jurisprudência administrativa ou judicial colacionada aos autos porque não possuem qualquer força vinculante sobre o que ora se decide; a letra do art. 100, inciso II, do CTN diz respeito às decisões que a lei atribui eficácia normativa, o que não ocorreu nestas hipóteses.

Nem mesmo o disposto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal tem aplicação porque traz vedação aos entes tributantes e não aos órgãos julgadores, que possuem liberdade de convicção. Aliás, já existe jurisprudência administrativa e judicial a respeito do assunto, manifestando-se frontalmente contrária ao defendido pela recorrente, conforme se pode verificar das ementas a seguir transcritas:

*"IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – I) INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS E PESSOAS FÍSICAS – Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência das Contribuições ao PIS e à COFINS, no fornecimento de insumos ao produtor exportador." (Acórdão nº-202-12.303)*

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

*1. 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.*

*2. Sendo as exações PIS/PASEP/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 dos seus valores, sob a forma de ressarcimento, por não ter havido a prévia incidência.*

*3. Tutela liminar deferida." (TRF 5ª, AI nº 32.877, DJ de 2/2/2001, p. 337).*



Assim, é verdade que o objetivo da lei, como um todo, foi o de estimular a exportação, contudo, sem dúvidas, há limitações para o gozo deste benefício, sendo descabido falar na inclusão, para efeito de custo acumulado dos insumos, no cômputo do crédito presumido, dos valores relativos às aquisições de matérias-primas, quer adquiridas de pessoas físicas, quer adquiridas de sociedades cooperativas, posto que não são contribuintes do PIS e da Cofins.

b) custos dos serviços aplicados na industrialização por encomenda.

Em relação a glosa da base de cálculo do ressarcimento do IPI deste item, entendo não assistir razão à recorrente.

No presente caso, trata o litígio da inclusão nos custos dos insumos adquiridos pela recorrente e mandados para beneficiamento externo aos estabelecimentos da empresa, para posterior aproveitamento pela mesma.

Como bem assentou a decisão recorrida, a parcela de mão-de-obra destacada nas notas fiscais de retorno dos insumos enviados pelo encomendante de industrialização realizada por terceiros, emitidas com suspensão de IPI, não pode ser considerada como insumo do processo produtivo de produto a ser exportado, pois se refere a valor meramente cobrado a título de prestação de serviços. O conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (insumos) é determinado pela legislação do IPI, que atribui estas características somente àqueles insumos que fazem jus a crédito de IPI, além dos que se integram ao produto final, aqueles insumos que, embora não compondo o produto, sejam consumidos no processo de fabricação.

A Lei nº 9.363, de 1996, que introduziu o benefício em tela, previu, em seu art. 1º, que o crédito presumido de IPI, como ressarcimento da contribuição para o PIS e da Cofins, seja incidente sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, transcrevo:

*“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 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.” (grifei)*

Em respeito ao comando legal acima citado, que estabeleceu condições a serem observadas no cálculo do crédito presumidos, deve se entender que os insumos utilizados no cômputo do benefício devem ser adquiridos, ou seja, comprados de outro estabelecimento, resultando de uma operação comercial de compra e venda mercantil; segundo, que sejam efetivamente utilizados na produção de produtos exportados, no estabelecimento adquirente.

No caso de mero beneficiamento por terceiros de produtos adquiridos pelo recorrente e não de aquisição de matéria-prima, vez que já pertencia ao estabelecimento encomendante no momento do envio para industrialização por encomenda. A aquisição da matéria-prima se deu, portanto, em momento anterior à remessa para industrialização.



O custo do beneficiamento realizado por terceiro deve ser contabilizado como “Gastos Gerais de Fabricação”, e não como incremento do valor da matéria-prima, não podendo ser incluído no cálculo do crédito presumido. O montante despendido por tal pagamento não deve entrar no cômputo do benefício, mesmo porque a operação de envio e retorno se dá com suspensão do IPI, conforme sublinhado na Nota MF/SRF/Cosit/Cotip/Dipex nº 312, de 3 de agosto de 1998.

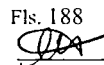
*“2.7) Encontra-se com habitualidade, casos em que a empresa produtora exportadora, remete matérias-primas de seu estoque para efetuar uma etapa produtiva em outra empresa. Por exemplo, o produtor exportador adquire couro semi-acabado e o envia a outra empresa (um curtume) para acabamento. Nesse processo, são agregados a essa matéria-prima diversos outros insumos, como produtos químicos, corantes, etc. O couro retorna modificado para o estabelecimento produtor exportador, acompanhado de nota fiscal indicando operação de beneficiamento. Pergunta-se, se o valor agregado, correspondente ao beneficiamento deve ser computado como aquisição de insumos (período de 1996) e como custos (a partir de 1997)? E, em caso de beneficiamento que não agregue outras matérias primas (exemplo, parte de calçado remetida para costura, colagem ou trançamento, acompanhada de todos os materiais necessários), o tratamento deve ser o mesmo?”*

*R) No caso em que o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese prevista no art. 36, incisos I e II do RIPI/82 correspondente ao art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98) e o executor da encomenda remete os produtos com suspensão, não há que se falar em inclusão do valor cobrado pelo encomendante na base de cálculo do crédito presumido, trata-se de mera prestação de serviços e não de aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário. Porém, no caso em que o encomendante remete os insumos com tributação, e o industrializador por encomenda utiliza insumos próprios e, após a industrialização, remete os produtos tributados pelo IPI ao encomendante, o valor cobrado pelo realizador da industrialização ao encomendante integra a base de cálculo do crédito presumido. O entendimento aplica-se tanto ao exercício de 1995, quanto aos posteriores.” (destaques do original)*

Nesta mesma linha, para orientação da atividade fiscal na órbita da Secretaria da Receita Federal, incluído o serviço de atendimento às consultas verbais formuladas por contribuintes, pode ser suscitada a questão nº 723 inserida na publicação denominada Perguntas e Respostas do Programa de Imposto de Renda - PIR 2001, *verbis* :

*“723) No caso de industrialização encomendada a outra empresa, de produtos intermediários (ou seja, de produtos que sofrerão ainda algum processo de industrialização no estabelecimento encomendante), com remessa de todos os insumos pelo encomendante (produtor exportador), o valor correspondente à mão-de-obra, destacado na nota fiscal do industrializador, poderá integrar o total das aquisições?”*

*R) Não. O valor a ser considerado, neste caso, para efeito de cálculo do crédito presumido é o exato custo de aquisição dos insumos constante do documento fiscal, emitido pelo fornecedor destes insumos.*



*No caso em que o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese prevista no art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98) e o executor da encomenda remete os produtos com suspensão, não há que se falar em inclusão do valor cobrado pelo encomendante na base de cálculo do crédito presumido. Trata-se de mera prestação de serviços e não de aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário.” (destaques do original)*

Dessa forma, se a operação não sofre tributação do IPI é porque não há incorporação de insumo ou insumos pelo realizador da industrialização durante o beneficiamento encomendado, mas apenas serviços prestados pelo executante que não estão abrangidos pelo conceito de **matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem**, vez que estes são os componentes básicos para o cálculo do crédito presumido, nos termos da Lei nº 9.363, de 1996, art. 1º.

Por outro lado, se o autor da encomenda remete os insumos com tributação ou o executante da industrialização por encomenda utiliza insumos de sua fabricação ou importação e, após a industrialização, remete os produtos resultantes do beneficiamento **com lançamento de IPI** ao encomendante, o valor cobrado pelo realizador da industrialização ao encomendante integra a base de cálculo do crédito presumido (2ª parte da resposta ao item 2.7 do mencionado Boletim Central), em conformidade com o precitado art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996.

Acrescente-se, ainda, que o ressarcimento pretendido pela recorrente constitui renúncia fiscal, onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, que neste aspecto descabe interpretação que alargue o contido no texto legal. É nesse sentido o escólio de Carlos Maximiliano (*In Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, pp. 333/334):

*“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 privada 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”.*

Vê-se que a boa hermenêutica, baseada nos profícuos ensinamentos de Carlos Maximiliano, ensina que a norma que veicula renúncia fiscal há de ser entendida de forma restrita.

Ressalte-se, por oportuno, que os valores dos serviços industrializados por encomenda passaram a ser computados na base de cálculo do ressarcimento do IPI, somente com o advento da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, que em convalidação dos atos praticados com supedâneo na Medida Provisória nº 2.202-1, de 26 de julho de 2001, no art. 1º, § 1º, inciso II, introduziu quais os valores dos serviços de industrialização por encomenda estivessem incluídos na base de cálculo do benefício previsto pela Lei nº 9.363/96, não



havendo razão para que o legislador expressamente viesse a prever esta alternativa, em lei posterior. Vejamos como dispôs o art. 1º da Lei nº 10.276, de 2001, *verbis*:

*“Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.*

*§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:*

*I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;*

*II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto” (grifei).*

Quanto à questão de justiça da legislação tributária, não cabe ao julgador administrativo pronunciar-se se a norma é justa. Ao julgador cabe verificar a validade de uma norma, ou seja, se ela existe como regra jurídica no ordenamento pátrio, independentemente do juízo de valor. Uma norma pode ser, por exemplo, justa sem ser válida, ou ser válida sem ser justa. A correção desta eventual ausência de correlação entre as normas e os valores que regem o nosso ordenamento jurídico, compete aos legisladores ou ao poder judiciário e não à autoridade administrativa.

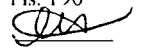
c) atualização monetária - acréscimo da taxa Selic

Em relação ao pedido da contribuinte para que os créditos fossem atualizados com juros pela taxa Selic, a matéria não foi objeto da manifestação de inconformidade apresentada em instância anterior, devendo, portanto, ser considerada preclusa, pois, não tendo sido abordada no primeiro grau do processo administrativo, não pode ser conhecida nesta etapa recursal.

Na lição de Chiovenda, repetida por Luiz Guilherme Marioni e Sérgio Cruz Arenhart, tem-se que:<sup>4</sup> a preclusão consiste na perda ou na extinção ou na consumação de uma faculdade processual. Isso pode ocorrer pelo fato:

i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;

<sup>4</sup> MARIONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz Arenhart. *Manual do Processo do Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 665, *apud* CHIOVENDA, Giuseppe. "Cosa giudicata e preclusione", in *Saggi di diritto processuale civile*. Milano: Giuffrè, 1993, vol. 3, p. 233.



ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;

iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade.

A cada uma das situações acima correspondem, respectivamente, os três tipos de preclusão: a temporal, a lógica e a consumativa.

No caso em tela ocorreu a preclusão temporal, consistente na perda da oportunidade que a recorrente teve para tratar do pedido de juros, na manifestação de inconformidade. Ultrapassada aquela etapa, extingue-se o direito de levantá-la agora, nesta fase recursal.

Assim, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto pela interessada.

Sala das Sessões, em 12 de dezembro de 2007.

  
NADJA RODRIGUES ROMERO