



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 02 / 04 / 2004  
Rubrica

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13896.000009/99-75  
Recurso nº : 115.753  
Acórdão nº : 203-09.063

Recorrente : SERONO PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

**IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – FRETES – O frete não destacado na nota fiscal não pode ser incluído na apuração da base de cálculo do incentivo.  
Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**SERONO PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Esteve presente ao julgamento a patrona da recorrente Dra. Gabriela Toledo Watson.

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2003

  
Otacílio Dantas Cartaxo  
**Presidente-Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Antônio Augusto Borges Torres, Valmar Fonsêca de Menezes, Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López, Luciana Pato Peçanha Martins e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.  
Imp/cf



Processo nº : 13896.000009/99-75  
Recurso nº : 115.753  
Acórdão nº : 203-09.063

Recorrente : SERONO PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA.

## RELATÓRIO

Transcrevo o relatório da decisão recorrida:

“Trata o presente processo de solicitação de ressarcimento em espécie no montante de R\$1.925,82, a título de crédito presumido do IPI de que tratam a Lei nº 9.363/96 e Portaria MF nº 38/97.

A solicitação se formalizou através do pedido de fl. 01, acompanhada do demonstrativo de fls. 02/08 e dos documentos de fls. 09/26.

Posteriormente, a interessada alterou a solicitação de ressarcimento em dinheiro para pedido de compensação de débitos vincendos da COFINS com créditos oriundos daqueles processos de ressarcimentos (fl. 31).

A autoridade administrativa da DRF de Osasco/SP propôs o deferimento parcial do pleito, conforme valores detalhados no demonstrativo de fl. 34, mediante o “Termo de Verificação Fiscal – Ressarcimento de Crédito Presumido IPI” de fl. 36, no qual ficou consubstanciado o seguinte:

*“O contribuinte considerou no total dos sus insumos destinados à industrialização objeto deste pedido outros valores referentes a serviços de transporte contratados com terceiros para coleta de material a ser beneficiado pela empresa, que entendemos s.m.j., não se integrarem ao conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, preconizado na legislação então vigente, não havendo portanto previsão legal para considerar aqueles valores classificados no código fiscal 1.62 do seu livro de Entradas, para efeito de Pedido de Ressarcimento de IPI. Isto posto efetuamos novos cálculos para apuração do crédito a ser ressarcido, excluindo dos valores de insumos demonstrados pelo contribuinte aqueles referentes aos serviços de transporte que se encontram destacados e totalizados no código fiscal 1.62.”*

A DRF/OSASCO, mediante o despacho de fl. 37, deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento da interessada, tendo em vista as considerações do referido termo de verificação fiscal.

Inconformada com a decisão, a empresa interpôs impugnação de fls. 40/49, acompanhada dos documentos de fls. 50/66, por meio da qual solicita que lhe



Processo nº : 13896.000009/99-75  
Recurso nº : 115.753  
Acórdão nº : 203-09.063

seja reconhecido o direito à inclusão dos valores relativos às despesas de transporte da matéria-prima no cômputo de seu custo e, conseqüentemente, na apuração do crédito presumido do IPI, argumentando, em síntese, que:

- o custo de sua matéria-prima consiste no valor pago pelo produto em si, bem como no valor do frete pago às empresas que coletam e transportam o material, entregando-o no estabelecimento da impugnante;
- a autoridade administrativa fundamentou sua decisão sob a alegação de que os valores dos serviços de coleta e transporte contratados de terceiros não poderiam ser considerados como insumos adquiridos no mercado interno para utilização no processo produtivo;
- a autoridade administrativa furtou-se a analisar a fundo a legislação que trata da matéria, implicando em falta de motivação e fundamentação de sua decisão, que gerou grave prejuízo à impugnante, na medida em que se viu impedida de aproveitar legítimo crédito presumido de IPI, atribuído por lei, a título de incentivo fiscal;
- o entendimento segundo o qual o valor relativo à despesa com a coleta e transporte do produto compõe seu custo e, por conseqüência, não integra a base de cálculo para a apuração do crédito presumido do IPI, desvirtua a própria legislação do imposto;
- no caso de produtos industrializados, há expressa disposição legal determinando que o valor pago pelo frete cobrado ou debitado pelo contribuinte será agregado ao preço do produto, para apuração do valor tributável;
- os valores pagos pelos serviços de transporte, realizado por pessoa diversa daquela fornecedora dos insumos, não lhe tira a característica de despesa acessória que integra o custo de aquisição da matéria-prima, estando em perfeita conformidade com a legislação pertinente ao IPI;
- no máximo, a impugnante descumpriu uma obrigação acessória, uma vez que não fez constar do documento fiscal tanto o valor da aquisição do insumo em si quanto o valor da despesa de sua coleta e transporte.

A impugnante corroborou suas alegações com uma decisão proferida pelo Segundo Conselho de Contribuintes, sobre a inclusão do frete na base de cálculo do IPI, e, para confirmar o seu entendimento de que, na ausência de prejuízo ao Fisco, pequenas irregularidades podem ser relevadas, transcreveu parte de uma decisão do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, sobre base de cálculo inferior à norma, nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.”



Processo nº : 13896.000009/99-75  
Recurso nº : 115.753  
Acórdão nº : 203-09.063

A autoridade singular indefere a solicitação da contribuinte, em decisão assim ementada:

“(…)

*Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO – FRETE. A aquisição de serviços de transporte, isoladamente considerada, embora represente custo que onera o processo produtivo, não integra a base de cálculo do crédito presumido.”*

Inconformada com a decisão proferida, a contribuinte interpõe recurso voluntário, reiterando os argumentos expendidos anteriormente e ressaltando a vinculação das despesas de frete com as matérias-primas adquiridas no mercado interno para emprego na industrialização de produtos exportados.

A Terceira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes resolve converter o julgamento do recurso em diligência para que o órgão local verifique se os documentos apresentados pela contribuinte relacionam-se com o transporte de matéria-prima, que integra a base de cálculo do presente pedido de ressarcimento, do estabelecimento do fornecedor até o estabelecimento da recorrente.

Em cumprimento à diligência solicitada, o órgão local traz aos autos relatório onde afirma que a empresa interessada comprova a correlação entre as despesas de fretes com a coleta da matéria-prima, urina, utilizada no processo produtivo de produtos exportados.

É o relatório.



Processo nº : 13896.000009/99-75  
Recurso nº : 115.753  
Acórdão nº : 203-09.063

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Trata o presente de pedido para inclusão das despesas com serviços de transporte contratados perante terceiros para coleta de material a ser beneficiado pela empresa para exportação (despesas de frete), na base de cálculo do crédito presumido do IPI, instituído pela MP nº 948, de 23/03/95, convertida na Lei nº 9.363/96.

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23/03/95, convertida na Lei nº 9.363/96, e tem a finalidade de estimular o crescimento das exportações do país, desonerando os produtos exportados dos impostos internos incidentes sobre suas matérias-primas, visando permitir maior competitividade destes no mercado externo. Trata-se, portanto, de norma de natureza incentivadora, em que a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular.

De acordo com os princípios que norteiam as concessões de benefícios fiscais (art. 111 do CTN), a interpretação da lei que concede o benefício há de ser estrita, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Nesse diapasão, caso não haja previsão na norma compulsória para determinada situação divergente da regra geral, deve-se interpretar como se o legislador não tivesse tido o intento de autorizar a concessão do benefício nessa hipótese.

A fruição desse incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos do art. 1º da MP nº 948/95, a seguir transcrito, ou seja, as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, devem ser feitas no mercado interno, utilizadas no processo produtivo, e o beneficiário deve ser, simultaneamente, produtor e exportador:

“Art. 1º - O produtor exportador de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares números 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 a utilização no processo produtivo.” (grifei)

Verifica-se, portanto, que o incentivo fiscal tem natureza jurídica de ressarcimento das contribuições, em que a empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a restituição da quantia desembolsada mediante compensação do crédito presumido e, na impossibilidade desta, na forma de ressarcimento em espécie. O incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação nas etapas precedentes, ao devolver para o contribuinte, na forma de crédito presumido, o montante de tributo pago.



**Processo nº : 13896.000009/99-75**  
**Recurso nº : 115.753**  
**Acórdão nº : 203-09.063**

Embora seja cediço que o incentivo visa desonerar as exportações, isso não autoriza que se interprete extensivamente a norma, concedendo o incentivo a todas as aquisições ou despesas efetuadas pelo contribuinte, nem mesmo a todos aqueles produtos sem os quais não se chegaria ao produto final.

Na verdade, o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo a ser empregada, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que queria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.

No caso em tela, a ora recorrente considerou no cálculo do incentivo os gastos com fretes não incluídos nas notas fiscais de aquisição, o que contraria a previsão legal expressa no art. 1º da MP nº 948/95, antes transcrito. Como se viu, a lei não se referiu a todos os insumos e despesas gastos na produção, mas enumerou taxativamente algumas espécies de insumo: matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

A despesa de frete na aquisição de insumo desperta controvérsia sobre o seu enquadramento para gozo do benefício, pois não pode ser considerada como matéria-prima nem como produto intermediário em "stricto-sensu".

É cediço neste Colegiado o entendimento de que somente geram direito ao crédito para a legislação do IPI os produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação. Esse não é o caso dos serviços de frete.

Ademais, a lei que concede o benefício fiscal diz que o valor dos insumos aqui referidos seja aquele constante da nota fiscal do fornecedor, bastando ver o teor do seu art. 3º que segue:

"Art. 3º - Para os efeitos desta Medida Provisória, 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."

Dessa forma, a lei não contempla as despesas com frete que não foram destacadas nos documentos fiscais de aquisição de insumos na definição da base de cálculo do crédito presumido, mesmo que componham posteriormente o custo das mercadorias exportadas.

As Três Câmaras deste Segundo Conselho de Contribuintes têm entendido que as despesas com frete das matérias-primas não podem ser consideradas na base de cálculo do crédito presumido. Dentre vários exemplos, podem ser citadas as decisões consubstanciadas nos Acórdãos nºs 201-73.637, 202-12.301 e 203-07.401, que, respectivamente, foram assim ementados:

"IPI - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - As Instruções Normativas são normas complementares das leis. Não podem transpor, inovar ou modificar o texto da



Processo nº : 13896.000009/99-75  
Recurso nº : 115.753  
Acórdão nº : 203-09.063

norma que complementam. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS, COOPERATIVAS E MICT - 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 exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A Lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às Contribuições PIS/PASEP e à COFINS (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. COMBUSTÍVEIS, ENERGIA ELÉTRICA E FRETES - Não integram a base de cálculo do crédito presumido na exportação as aquisições de combustíveis e energia elétrica, de vez que não existe previsão legal para tal inclusão. O art. 2º da Lei nº 9.363/96 trata apenas das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não contemplando outro insumos. Igualmente, não há previsão legal para a inclusão dos fretes. Recurso provido quanto às cooperativas e pessoas físicas e negado quanto aos demais itens." (grifei)

"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - I) ENERGIA ELÉTRICA - Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os produtos que se integram ao produto final, ou que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o mesmo, no processo de fabricação. A energia elétrica utilizada como força motriz não atua diretamente sobre o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. II) FRETES ( NÃO COBRADOS OU DEBITADOS NA NOTA FISCAL) - O frete não destacado na nota fiscal não pode ser incluído na apuração da base de cálculo do incentivo. III) INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - Tratando-se de custo a que se submete a matéria-prima, deve o mesmo integrar o valor das aquisições incentivadas. IV) COMERCIAL EXPORTADORA - Incluem-se no cômputo do incentivo as vendas para o exterior através de comerciais exportadoras. V) VARIAÇÃO CAMBIAL - Integra o valor das exportações a ser utilizado no cálculo do incentivo a variação cambial ocorrida entre a data de emissão da nota fiscal e o fechamento do contrato de Câmbio. Recurso parcialmente provido." (grifei)

"IPI - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - As Instruções Normativas são normas complementares das leis. Não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. AQUISIÇÕES DE



Processo nº : 13896.000009/99-75  
Recurso nº : 115.753  
Acórdão nº : 203-09.063

PESSOAS FÍSICAS, COOPERATIVAS E MICT - A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total, das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A Lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às Contribuições PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN SRF nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. COMBUSTÍVEIS, ENERGIA ELÉTRICA E FRETES - Não integram a base de cálculo do crédito presumido na exportação as aquisições de combustíveis e energia elétrica, de vez que não existe previsão legal para tal inclusão. O art. 2º da Lei nº 9.363/96 trata apenas das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não contemplando outros insumos. Igualmente, não há previsão legal para a inclusão dos fretes. TAXA SELIC - Falta amparo legal para a atualização monetária pleiteada. Recurso parcialmente provido." (grifei)

Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2003

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO