



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 13972.000058/2003-69
Recurso nº 138.587 Voluntário
Matéria Ressarcimento de IPI
Acórdão nº 202-18.555
Sessão de 23 de novembro de 2007
Recorrente PROCOPIAK COMPENSADOS E EMBALAGENS S/A
Recorrida DRJ em Porto Alegre - RS

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 12 / 2007
Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Siape 91751



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

Ementa: RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Não se incluem na base de cálculo do incentivo os insumos que não sofreram a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins na operação de fornecimento ao produtor-exportador.

GASTOS COM ENERGIA ELÉTRICA.

A energia elétrica, por não ser consumida em decorrência de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, não se enquadra no conceito de produto intermediário, não dando direito ao crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.363/96.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. NÃO-CABIMENTO.

Não incide juros Selic no ressarcimento de créditos incentivados por falta de previsão legal.

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 da seguinte forma: I) por maioria de votos, quanto à inclusão das aquisições de insumos de não-contribuintes no

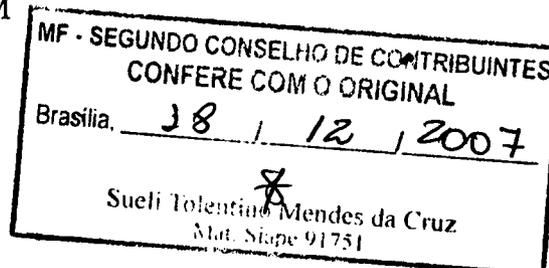
cálculo do crédito presumido e quanto à atualização do ressarcimento pela taxa Selic, a partir da data de protocolo do pedido. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López; e II) por unanimidade de votos, quanto à inclusão do valor da energia elétrica no cálculo do crédito presumido.


ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

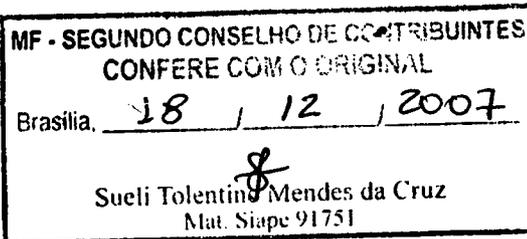

ANTONIO ZOMER

Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento as Conselheiras Maria Cristina Roza da Costa e Nadja Rodrigues Romero.

Ausente ocasionalmente o Conselheiro Ivan Allegretti (Suplente).



Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, relativo ao 1º trimestre de 1999, apresentado em 12 de março de 2003, com fundamento na Lei nº 9.363/96 e na Portaria MF nº 38/97, calculado exclusivamente sobre aquisições de pessoas físicas, consumo de energia elétrica. Foi requerida, também, a correção monetária do crédito presumido objeto do presente pleito e de pedidos anteriores.

A Delegacia da Receita Federal indeferiu integralmente o pleito, por entender que não se incluem no cálculo do crédito presumido o custo dos insumos que não foram onerados pelas contribuições sociais que visa a ressarcir, bem como o da energia elétrica, que não representa matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, no entendimento constante do Parecer Normativo CST nº 65/79. A atualização monetária foi indeferida por falta de previsão legal.

Irresignada, a requerente apresentou manifestação de inconformidade, alegando ter direito ao ressarcimento em relação às aquisições de não-contribuintes, uma vez que o art. 2º da Lei nº 9.363/96 refere-se ao total das aquisições, não se permitindo qualquer exclusão.

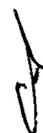
Sobre a energia elétrica, aduz que o PN CST nº 65/79 está ultrapassado, não se justificando a sua não consideração como produto intermediário, à luz da definição dada pelo Decreto nº 2.637/98.

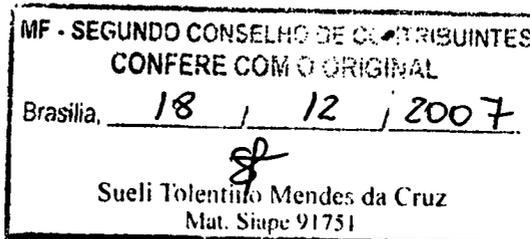
Por fim, com relação à atualização monetária, cita jurisprudência deste Segundo Conselho de Contribuintes onde a incidência de juros Selic no ressarcimento foi deferido aos contribuintes.

O Colegiado de primeira instância, pelas mesmas razões que motivaram a decisão da DRF, manteve o indeferimento do pleito.

No recurso voluntário a empresa repisa as suas razões de defesa e requer a reforma da decisão recorrida e o reconhecimento do seu direito ao ressarcimento.

É o relatório.





Voto

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Relator

O recurso é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais para ser admitido, pelo que dele conheço.

1 – Das aquisições de não-contribuintes (pessoas físicas ou cooperativas)

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23/03/95, convertida na Lei nº 9.363/96, com a finalidade de estimular o crescimento das exportações do país, desonerando os produtos exportados dos impostos internos incidentes sobre suas matérias-primas e visando permitir maior competitividade destes no mercado internacional.

O art. 1º da Lei nº 9.363/96 dispõe que o crédito presumido tem natureza de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para a utilização no processo produtivo, *verbis*:

“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.” (gn)

O Crédito Presumido é um benefício fiscal, e sendo assim, a sua lei instituidora deve ser interpretada restritivamente, a teor do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Com efeito, tratando-se de normas nas quais o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. Nesse sentido, Carlos Maximiliano, discorrendo sobre a hermenêutica das leis fiscais, ensina:

“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.”¹

¹ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, pp. 333/334.

Destarte, a empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a quantia desembolsada sob a forma de crédito presumido compensável com o IPI e, na impossibilidade de compensação, na forma de ressarcimento em espécie.

O art. 1º, retrotranscrito, restringe o benefício ao “*ressarcimento de contribuições [...] incidentes nas respectivas aquisições*”, referindo-se o legislador ao PIS e à Cofins incidentes sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora, ou seja, nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor não sofreram a incidência das contribuições, não há como enquadrá-las no dispositivo legal.

Há quem sustente que o percentual de cálculo do incentivo (5,37%) é superior ao empregado no cálculo das contribuições que visa a ressarcir e que, por isso, o incentivo alcançaria todas as aquisições, inclusive aquelas que não sofreram a incidência das referidas contribuições. Entretanto, o fato de o crédito presumido visar a desoneração de mais de uma etapa da cadeia produtiva não autoriza que se interprete extensivamente a norma, concedendo o incentivo a todas as aquisições efetuadas pelo contribuinte. Alfredo Augusto Becker, ao se referir à interpretação extensiva, assim se manifestou:

“... na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, 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.”² (gn)

Ora, se a interpretação extensiva cria regra jurídica nova, é claro que sua aplicação é vedada pelo art. 111 do CTN, quando se trata de incentivo fiscal. Assim, não há como ampliar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363/96, que limita expressamente o incentivo fiscal ao ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições do produtor-exportador, não o estendendo a todas as aquisições da cadeia comercial do produto.

Desta forma, se em alguma etapa anterior da cadeia produtiva do insumo houve o pagamento de PIS e Cofins, o ressarcimento tal como foi concebido não alcança esse pagamento específico. Se fosse assim não haveria necessidade de a norma especificar que se trata de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, ou, o que dá no mesmo, incidentes sobre as aquisições do produtor-exportador.

Reforça tal entendimento o fato de o art. 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor-exportador quando houver restituição ou compensação da contribuição para o PIS e da Cofins pagas pelo fornecedor de matérias-primas na etapa anterior, ou seja, o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor que obteve a restituição ou compensação dos referidos tributos.

Se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo na hipótese em que a contribuição paga pelo fornecedor foi-lhe, posteriormente, restituída, não se pode utilizar, no cálculo do incentivo, as aquisições em que este mesmo fornecedor não arca

² *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

Brasília, 18 / 12 / 2007

Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. SIAPE 91751

CC02/C02
Fls. 6

com o tributo na venda do insumo. Pensar de outra forma levaria à conclusão absurda de que o legislador considera, no cálculo do incentivo, o valor dos insumos adquiridos de fornecedor não-contribuinte, que não pagou a contribuição, e nega esse direito quando há o pagamento com posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria direito ao incentivo sem que houvesse o ônus do pagamento da contribuição e na segunda não.

Ressalte-se, ainda, que a norma incentivadora também prevê, em seu art. 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor-exportador.

A vinculação legal da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que devem ser consideradas, no cálculo do incentivo, somente as aquisições de insumos que sofreram a incidência direta das contribuições. A negação dessa premissa tornaria supérflua a disposição do art. 3º da Lei nº 9.363/96, contrariando o princípio elementar do direito que prega que a lei não contém palavras vãs.

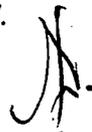
Portanto, o que se vê é que o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que deveria e crie, em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

Ademais, o Poder Judiciário já se manifestou contrariamente à inclusão das aquisições de não-contribuintes no cálculo do crédito presumido de IPI, conforme se depreende 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, cuja ementa tem o seguinte teor:

“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 SUPOARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI JURES 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 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 ...”.



| | |
|--|-------------------------------------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL | |
| Brasília, | <u>18</u> / <u>12</u> / <u>2007</u> |
| Sueli Tolentino Mendes da Cruz Mat. Siapc 91751 | |

O mesmo entendimento foi esposado pelo Desembargador Federal do TRF da 5ª Região, no AGTR 33341-PE, Processo nº 2000.05.00.056093-7,³ que, à certa altura do seu despacho, asseverou:

“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.

Não recolhendo os fornecedores, quando pessoas físicas, aquelas contribuições, segue não ser dado ao produtor industrial adquirente 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”.

Essas decisões judiciais evidenciam o acerto do entendimento aqui exposto, no sentido de que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI para ressarcimento do PIS e da Cofins, quando estas contribuições não forem exigíveis nas operações de aquisição, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo da empresa produtora e exportadora.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso quanto aos insumos adquiridos não-contribuintes, por entender que estes custos não devem integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

2 – Dos gastos com energia elétrica

A Lei nº 9.363/96, ao instituir o benefício fiscal, não se referiu a todos os insumos utilizados na produção, mas enumerou taxativamente as espécies de insumos que serviriam para a determinação do incentivo como sendo as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. O parágrafo único do art. 3º da referida lei prevê que se utilize subsidiariamente a legislação do IPI para o estabelecimento dos conceitos de matéria-prima e produtos intermediários.

³ Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.

Brasília, 18 / 12 / 2007

Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Siape 91751

Do exposto pode-se inferir que o legislador, ao mencionar expressamente a utilização subsidiária da legislação do IPI, quis limitar a abrangência do conceito, determinando que se busque, inicialmente, o significado na própria lei criadora do incentivo e, se não for possível, na legislação do IPI.

A simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento da recorrente, que quer buscar o conceito em outras fontes mais genéricas antes de utilizar a legislação do IPI, tornando letra morta o disposto no referido parágrafo. A Portaria n.º 129, de 05 de abril de 1995, do Ministro da Fazenda, no § 3º do art. 2º, confirma este entendimento, quando afirma:

“Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI.”

Além disso, a jurisprudência majoritária deste Colegiado demonstra que, na definição de matéria-prima e produto intermediário, tem sido utilizado o entendimento expresso no Parecer Normativo CST n.º 65/79, *verbis*:

“A partir da vigência do RIPI/79, ‘ex vi’ do inciso I de seu artigo 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários ‘stricto-sensu’, e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu artigo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto de fabricação, alterações tais como desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas...”. (negritei)

No que diz respeito especificamente à energia elétrica, a 1ª Turma do TRF da 4ª Região, ao apreciar a Apelação em Mandado de Segurança n.º 2003.71.07.010878-4/RS, em 24/11/2004, por unanimidade, julgou incabível a inclusão do seu custo no cálculo do incentivo fiscal em Acórdão assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. IPI. ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não representa a energia elétrica insumo ou matéria-prima propriamente dito, que se insere no processo de transformação do qual resultará a mercadoria industrializada. Sendo assim, incabível aceitar que a eletricidade faça parte do sistema de crédito escritural derivado de insumos desonerados, referentes a produtos onerados na saída, vez que produto industrializado é aquele que passa por um processo de transformação, modificação, composição, agregação ou agrupamento de componentes de modo que resulte diverso dos produtos que inicialmente foram empregados neste processo.”

No mesmo sentido decidiu o STJ em julgado realizado em 1º/09/2005, proferindo Acórdão que recebeu a seguinte ementa:

“A energia elétrica não é considerada insumo para fins de aproveitamento de crédito gerado por sua aquisição a ser descontado do montante devido na operação de saída do produto industrializado. Precedentes citados: REsp 518.656-RS, DJ 31/5/2004; REsp 482.435-

| |
|--|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 18 / 12 / 2007 Sueli Tolentino Mendes da Cruz Mat. Siupe 91751 |
|--|

RS, DJ 4/8/2003, e AgRg no Ag 623.105-RS, DJ 21/3/2005. REsp 638.745-SC, Rel. Min. Luiz Fux...".

Destarte, mantém-se a glosa dos gastos com energia elétrica, uma vez que a mesma não pode ser considerada como insumo, nos termos definidos no PN CST 65/79.

3 – Da atualização monetária do ressarcimento pela taxa Selic

O pleito da contribuinte, de que o ressarcimento seja acrescido de juros Selic, está fundamentado na interpretação analógica do disposto no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95, que prescreveu a aplicação da taxa Selic na restituição e na compensação de débitos tributários.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais firmou-se no sentido de que a atualização monetária, segundo a variação da UFIR, era devida no período entre o protocolo do pedido e a data do respectivo crédito em conta-corrente do valor de créditos incentivados do IPI em pedidos de ressarcimento, conforme metodologia de cálculo explicitada no Acórdão CSRF/02-0.723, válida até 31/12/1995.

Entretanto esta jurisprudência não ampara a pretensão de se dar continuidade à atualização desses créditos, a partir de 31/12/1995, com base na taxa Selic, consoante o disposto no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, apesar de esse dispositivo legal ter derogado e substituído, a partir de 1º de janeiro de 1996, o § 3º do art. 66 da Lei nº 8.383/91, que foi utilizado, por analogia, pela CSRF, para estender a correção monetária nele estabelecida para a compensação ou restituição de pagamentos indevidos ou a maior de tributos e contribuições ao ressarcimento de créditos incentivados de IPI.

Com efeito, todo o raciocínio desenvolvido no aludido acórdão, bem como no Parecer AGU nº 01/96 e nas decisões judiciais a que se reporta, dizem respeito exclusivamente à correção monetária como "... *simples resgate da expressão real do incentivo, não constituindo 'plus' a exigir expressa previsão legal*".

Ora, em sendo a referida taxa a média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, é evidente a sua natureza de taxa de juros e, assim, a sua desvalia como índice de inflação, já que informado por pressuposto econômico distinto.

Por outro lado, o fato de o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95 ter instituído a incidência da taxa Selic sobre os débitos tributários a partir do pagamento indevido, com o objetivo de igualar o tratamento dado aos créditos da Fazenda Pública aos dos contribuintes, quando decorrentes do pagamento indevido ou a maior de tributos, não autoriza a aplicação da analogia, para estender a incidência da referida taxa aos valores a serem ressarcidos, decorrentes de créditos incentivados do IPI.

Aqui não se está a tratar de recursos do contribuinte que foram indevidamente carreados para a Fazenda Pública, mas sim de renúncia fiscal com o propósito de estimular setores da economia, cuja concessão, à evidência, subordina-se aos termos e condições do poder concedente e necessariamente deve ser objeto de estrita delimitação pela lei, que, por se tratar de disposição excepcional em proveito de empresas, como é consabido, não permite ao intérprete ir além do que nela estabelecido.

Portanto, a adoção da taxa Selic como indexador monetário, além de configurar uma impropriedade técnica, implica uma desmesurada e adicional vantagem econômica aos agraciados (na realidade um extra, "plus"), sem a necessária previsão legal, condição inarredável para a outorga de recursos públicos a particulares.

Ante todo o exposto, **nego provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 23 de novembro de 2007.



ANTONIO ZOMER

| |
|---|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 18 / 12 / 2007  Sueli Tolentino Mendes da Cruz Mat. Siape 91751 |
|---|