



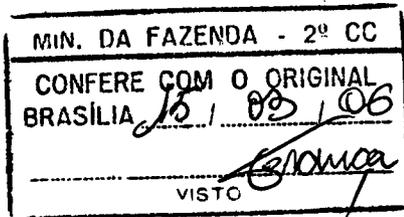
Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CCMF  
Fl.

Processo nº : 13981.000035/00-31  
Recurso nº : 127.313  
Acórdão nº : 204-00.442



Recorrente : MADEPINUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS  
LTDA.  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS



#### IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.363/96. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEL. De acordo com o art. 3º da Lei nº 9.363/96, o alcance dos termos matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, deve ser buscado na legislação de regência do IPI. A normatização do IPI nos dá conta de que somente dará margem ao creditamento de insumos quando estes integram o produto final, ou em ação direta com aquele, quando forem consumidos ou tenham suas propriedades físicas e/ou químicas alteradas. A energia elétrica e o combustível são produtos que têm ação direta no processo produtivo, pelo que seus valores de aquisição podem ser computados no cálculo do benefício fiscal.

INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO-CONTRIBUÍNTES (PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS). Cabível 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 incluiu na base de cálculo do benefício fiscal as aquisições que não sofreram incidência das contribuições ao PIS e à Cofins no fornecimento ao produtor-exportador.

TAXA SELIC. Aplica-se a taxa Selic sobre o crédito a ser restituído em pedido de ressarcimento, por aplicação analógica dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MADEPINUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 15/03/06
VISTO

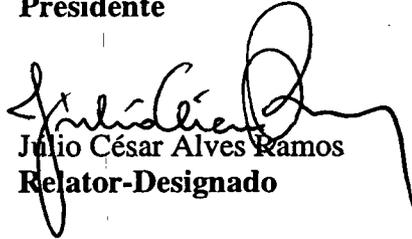
2º CCMF Fl.
----------------

Processo nº : 13981.000035/00-31  
Recurso nº : 127.313  
Acórdão nº : 204-00.442

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, I) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, quanto a energia elétrica e não-contribuintes. Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Sandra Barbon Lewis (Relatora), Gustavo de Freitas Cavalcanti Costa (Suplente) e Rodrigo Bernardes de Carvalho que davam provimento ao recurso; e II) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, quanto aos combustíveis. Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Sandra Barbon Lewis (Relatora) e Gustavo de Freitas Cavalcanti Costa (Suplente). Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 09 de agosto de 2005.

  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

  
Júlio César Alves Ramos  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jprge Freire e Nayra Bastos Manatta.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 15/03/06
VISTO

2º CCMF Fl.
----------------

Processo nº : 13981.000035/00-31  
Recurso nº : 127.313  
Acórdão nº : 204-00.442

Recorrente : MADEPINUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA.

### RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI presumido (fls.01), referente ao ano-base de 1996, no valor de 18.037,57, protocolado em 09 de maio de 2000. Os créditos originam-se de contribuições para PIS/Pasep e Cofins, incidentes sobre aquisições no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação, em consonância com a Lei nº 9363/96.

Em despacho decisório de fls. 226/227, a DRF em Joaçaba - SC deferiu parcialmente o pedido, autorizando ressarcimento no valor de R\$ 9.858,24. Fundamentou a redução do valor inicial do pedido de ressarcimento em informação fiscal contida às fls. 222/225, que glosou valores indevidamente incluídos na base de cálculo do benefício, como alguns produtos exportados, que não são produzidos pelo contribuinte e outros que, ou não se enquadram no conceito de insumos ou foram adquiridos de não contribuintes do PIS/Pasep e Cofins.

O Contribuinte, insatisfeito com a decisão da DRF em Joaçaba - RS, apresentou Impugnação (fls. 232/241), onde alegou que, as aquisições de energia elétrica e combustível devem incluir a base de cálculo do incentivo, posto que encontram previsão legal no artigo 147 do RIPI, aprovado pelo Decreto 2.637/98; alegou, ainda, que os insumos adquiridos de pessoas físicas devem ser incluídos na base de cálculo, posto que o artigo 2º da Lei 9363/93, não faz distinção quanto à origem dos insumos e não obsta sua inclusão, pelo fato de terem sido adquiridos de pessoas físicas não contribuintes; juntou jurisprudência.

A DRJ em Porto Alegre - RS, em decisão de fls. 244/250, indeferiu a solicitação do contribuinte, argumentou que a inclusão de energia elétrica e combustível na base de cálculo do incentivo não é possível, posto que o artigo 147 do RIPI, prevê apenas a inclusão de insumos consumidos no processo produtivo, o que não ocorreu no presente caso, cita o Parecer Normativo CST nº 65/79, que esclarece a expressão consumidos no processo produtivo, fundamentando a glosa realizada; com relação às aquisições de não contribuintes do PIS/Pasep e Cofins, a DRJ alega que, conforme prevê o artigo 2º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal número 103/97, não podem incluir a base de cálculo do benefício; considerou, ainda, definitivas as glosas não impugnadas.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 253/265), repisando todos os argumentos expendidos em sua Impugnação, requerendo, ainda, a inclusão de juros remuneratórios baseados na taxa Selic, sobre o valor a ser ressarcido.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 15/03/06
VISTO

2ª CCMF Fl.
----------------

Processo nº : 13981.000035/00-31  
Recurso nº : 127.313  
Acórdão nº : 204-00.442

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
SANDRA BARBON LEWIS

Sendo tempestivo o recurso, passo a decidir.

A controvérsia cinge-se à inclusão no conceito de produto intermediário dos insumos combustível e energia elétrica, para atendimento do disposto na legislação referente ao IPI; aquisição de matéria-prima de não contribuintes do PIS/Cofins, bem como a aplicação da taxa Selic aos valores a serem ressarcidos.

**Base Cálculo Crédito Presumido IPI. Energia Elétrica e Combustível.**

De acordo com o art. 3º da Lei nº 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 referida normatização do IPI nos dá conta de que somente dará margem ao creditamento de insumos quando estes integram o produto final, ou em ação direta com aquele, quando forem consumidos ou tenham suas propriedades físicas e/ou químicas alteradas.

As informações contidas nos autos revelam que os insumos energia elétrica e óleo combustível são empregados no processo produtivo de forma direta, no acionamento de motores elétricos que, por sua vez, movimentam as máquinas e equipamentos usados no processo de industrialização dos produtos finais, razão pela qual não existe qualquer motivo que justifique a sua exclusão do cálculo do crédito presumido.

Isso porque, nos termos do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, combinado com o art. 393, inciso II, do RIPI/82, considera como produtos intermediários os bens utilizados na produção, inclusive os que não integram o produto final, mas sejam consumidos ou utilizados durante o processo industrial, como ocorre, no presente caso, com a energia elétrica e óleo combustível.

Ademais o Parecer Normativo CST nº 65, de 31/10/1979, confirma que o art. 82, inciso I, do RIPI deve ser interpretado, não em sentido estrito, mas em sentido lato, para alcançar quaisquer bens que sejam consumidos na operação de industrialização.

Por outro lado o legislador não dispôs que, no cálculo do crédito presumido, deveria somente ser considerado o valor dos produtos intermediários que mantêm contato físico com o produto final exportado. Ao contrário o termo "*produto intermediário*" deve ser utilizado no seu sentido genérico, independentemente de manter ou não contato físico com o produto final exportado.

Destarte, assiste razão à Recorrente na inclusão desses valores no cálculo do crédito presumido a que faz jus.

**Da exclusão da base de cálculo do crédito presumido dos valores relativos a insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da Cofins.**

Em que pese a presente matéria não possuir entendimento uníssono, entendo que a posição mais adequada com a norma legal é aquela pela inclusão de insumos adquiridos de não contribuintes no cômputo da base de cálculo do crédito presumido, já que, nos termos do *caput* do art. 5º da Lei nº 9.363/1996 instituidora desse

4



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 15/03/06
VISTO

2ª CCMF Fl.
----------------

Processo nº : 13981.000035/00-31  
Recurso nº : 127.313  
Acórdão nº : 204-00.442

incentivo fiscal, o crédito tem como escopo o “ressarcimento das contribuições (...) incidentes sobre as respectivas aquisições”, desta forma, a expressão **ressarcimento**, dever ser compreendida no sentido que o incentivo, visa ressarcir o produtor exportador de mercadorias nacionais dos custos que aquelas contribuições representam sobre as operações anteriores e ainda, por se configurar como crédito **presumido**, independe do valor que efetivamente tenha sido recolhido a título das contribuições sobre as diversas fases de elaboração do produto vendido.

Ainda, no julgamento do Recurso n.º 201-112321, em sessão realizada no dia 16.09.2002, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, acolheu o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda, que julgou devida a inclusão na base de cálculo do incentivo, do custo das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de produtores rurais, pessoas físicas e sociedades cooperativas.

Destaca-se também que a natureza do crédito presumido do IPI é de **subvenção** e não de **restituição** das contribuições em comento, o que leva à conclusão de que a Lei nº 9.363/1996 não pode ser interpretada pelo disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional.

Por fim, a Lei nº 9.363/1996 disciplina de maneira cerrada as hipóteses de realização do cálculo do crédito presumido do IPI, que considera o valor total da aquisição de insumos; não sendo possível realizar exclusões que não estejam previstas em lei.

Destarte, assiste razão à Recorrente na inclusão desses valores no cálculo do crédito presumido a que faz jus.

### **Taxa Selic**

Pede a Recorrente a aplicação de “*juros calculados com base na taxa SELIC*” sobre os valores a serem ressarcidos a título de crédito presumido de IPI.

A pretensão da Recorrente merece provimento, reconhecendo-se o direito à aplicação sobre os valores a serem ressarcidos, conforme fundamentação *supra*, da taxa Selic, corrigidos a partir da protocolização do presente pedido de ressarcimento.

Com efeito, até o advento da Lei nº 9.250/95, ou até o exercício de 1995, inclusive, não obstante a inexistência de expressa disposição legal neste sentido, os créditos incentivados de IPI deveriam ser corrigidos monetariamente pelos mesmos índices até então utilizados pela Fazenda Nacional para atualização de seus créditos tributários, direito este reconhecido por aplicação analógica do disposto no § 3º do art. 66 da Lei nº 8.383/91.

Todavia, com a (pretensa) desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advento da citada Lei nº 9.250/95, que acabou com a correção monetária dos créditos dos contribuintes contra a Fazenda Nacional havidos em decorrência do pagamento indevido de tributos, prevaleceu o entendimento de que a partir de então não haveria mais direito à atualização monetária, e de que não se poderia aplicar a Taxa Selic para tal fim, pois teria a mesma natureza jurídica de taxa de juros, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 15/08/06
VISTO

2ª CCMF
Fl.

Processo nº : 13981.000035/00-31  
Recurso nº : 127.313  
Acórdão nº : 204-00.442

Tal entendimento, com a devida *vênia*, não se apresenta adequado, eis que revela equívoco no exame da natureza jurídica da Taxa SELIC. Isto porque, conforme percebeu o Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, no em estudo aprofundado sobre a matéria<sup>1</sup>, a referida taxa se destina também a afastar os efeitos da inflação, tal qual reconhecido pelo próprio Banco Central do Brasil:

*Entre os objetivos da taxa Selic encarta-se o de neutralizar os efeitos da inflação. A correção monetária, ainda que aplicada de forma senão disfarçada, no mínimo obscura, é mera cláusula de readaptação do valor da moeda corroída pelos efeitos da inflação. O índice que procura reajustar esse valor imiscui-se no principal e passa, uma vez feita a operação, a exteriorizar novo valor. Isso quer dizer que o índice corretivo não é um plus, como, por exemplo, ocorre com os juros, que são adicionais, adventícios, adjacentes ao principal, com o qual não se confundem.*

*Sabe-se, segundo a mesma consulta, que a 'a taxa Selic reflete, basicamente, as condições instantâneas de liquidez no mercado monetário (oferta versus demanda por recursos financeiros). Finalmente, ressalte-se que a taxa Selic acumulada para determinado período de tempo correlaciona-se positivamente com a taxa de inflação acumulada ex post, embora a sua fórmula de cálculo não contemple a participação expressa de índices de preços'.*

*A correlação entre a taxa Selic e a correção monetária, na hipótese supra, é admitida pelo próprio Banco Central.*

Por outro lado, cumpre salientar, a utilização da Taxa Selic para fins tributários pela Fazenda Nacional, apesar de possuir natureza híbrida – juros de mora e correção monetária –, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei nº 9.249/95, por seu art. 36, II, se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96).

Ou seja, o fato de a atualização monetária ter sido expressamente banida de nosso ordenamento não impediu o Governo Federal de, por via transversa, garantir o valor real de seus créditos tributários através da utilização de uma taxa de juros que traz em si embutido e escamoteado índice de correção monetária.

Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que **ao contribuinte titular de crédito incentivado de IPI**, a quem, antes desta pseudo extinção da correção monetária, se garantia, por aplicação analógica do art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, direito à correção monetária – e sem que tenha existido disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame – **garanta-se agora direito à aplicação da denominada Taxa Selic sobre seu crédito, também por aplicação analógica de dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95** – que determina a incidência da mencionada taxa sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido –, crédito este que em caso contrário restará grandemente minorado

<sup>1</sup> In, *Da Inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários*, RT 33-59.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 15/03/06
VISTO

2ª CCMF Fl.
----------------

Processo nº : 13981.000035/00-31  
Recurso nº : 127.313  
Acórdão nº : 204-00.442

pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda sabidamente danosa e que continua a corroer o valor da moeda.

### Conclusões

Ante o exposto, voto no sentido de se dar integral provimento ao recurso, para reformar a decisão recorrida, a fim de: (i) considerar indevida a exclusão, no cálculo procedido para apuração do valor do benefício dos valores correspondentes à energia elétrica e óleo combustível, efetivamente utilizados na industrialização dos produtos, como produtos intermediários; (ii) considerar indevidas as glosas realizadas, referentes à aquisição de matéria-prima de não contribuintes de PIS/Cofins; e (iii) acrescer de juros baseados na taxa Selic os valores a serem restituídos à Recorrente.

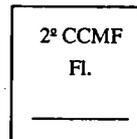
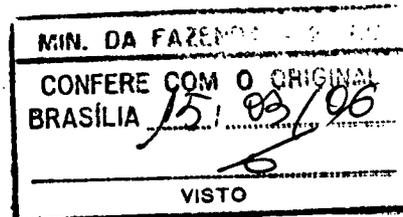
É como voto.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2005.

SANDRA BARBON LEWIS



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13981.000035/00-31  
Recurso nº : 127.313  
Acórdão nº : 204-00.442

### VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Fui designado para redigir o voto vencedor do acórdão em vista de a ilustre Conselheira Sandra Barbon, relatora original do recurso ter sido vencida nas matérias relativas ao direito de ressarcimento sobre aquisições a não contribuintes (cooperativas e pessoas físicas) bem como sobre materiais utilizados no processo produtivo, a exemplo de energia elétrica e combustíveis, que não se subsumem aos conceitos de matéria prima ou material de embalagem adotados na legislação do IPI com base no Parecer Normativo CST nº 65/79. No tocante à correção monetária do crédito entre a data da entrada do pedido e a de sua concessão, a posição assumida pela relatora foi vencedora, motivo pelo qual não me pronunciarei aqui sobre a matéria.

Quanto às duas matérias objeto da divergência, o meu entendimento vem sendo reiteradamente repetido no sentido de que em ambos os casos não cabe o benefício fiscal do crédito presumido. Por concordar inteiramente com os argumentos ali expendidos, tenho adotado, em diversas outras ocasiões, o exaustivo voto do douto presidente desta Câmara, dr. Henrique Pinheiro Torres, que mais uma vez peço *vênia* para transcrever:

*(...) o Fisco, dando cumprimento ao disposto na Portaria MF nº 129/95, exclui do cálculo do crédito presumido de IPI para ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS incidentes na aquisições de insumos no mercado interno pelo produtor exportador de mercadorias nacionais, aqueles insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas, enquanto a Recorrente pleiteia a inclusão destes sob a alegação de que o ressarcimento, por ser presumido, alcança também as aquisições de não contribuintes de tais contribuições sociais.*

*Essa matéria, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição da Receita Federal, ora a do sujeito passivo, dependendo da composição do colegiado.*

*A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão de insumos adquiridos de não contribuintes no cômputo da base de cálculo do crédito presumido, já que, nos termos do caput do art. 1º da Lei 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito tem como escopo ressarcir as contribuições (PIS E COFINS) incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo.*

*A norma concessiva de incentivo fiscal deve sempre ser interpretada literal e restritivamente, de forma a não estender por vontade do intérprete, benefício não autorizado pelo legislador.*

*O vocábulo ressarcir, do Latim resarcire, juridicamente tem vários significados, consertar, emendar, reparar ou compensar um dano, um prejuízo ou uma despesa. No caso presente, ressarcir significa exatamente compensar o produtor*

8



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2
CONFERE COM O ORIGINAL
BRÁSÍLIA 15/03/98
VISTO

2ª CCMF
Fl.

Processo nº : 13981.000035/00-31  
Recurso nº : 127.313  
Acórdão nº : 204-00.442

*despesa. No caso presente, ressarcir significa exatamente compensar o produtor exportador, por meio de crédito presumido, as contribuições incidentes sobre os insumos por ele adquiridos. Ora, se não houve a incidência, não há falar-se em ressarcimento, pois o objeto deste, o encargo tributário não existiu.*

*Em arrimo ao entendimento de que se deve excluir do cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de insumos adquiridos de não contribuintes, pessoas físicas e cooperativas, transcrevo abaixo o voto condutor do acórdão nº 202-12.551 onde o então conselheiro e presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Marcos Vinícius Neder de Lima, enfrentou minuciosamente essa matéria:*

*O incentivo em questão constitui-se num crédito fiscal concedido pela Fazenda Nacional em função do valor das aquisições de insumos aplicados em produtos exportados. Tem origem na carga tributária que onera os produtos exportados e tem por finalidade permitir maior competitividade desses produtos 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.*

*A exegese deste preceito, à luz dos princípios que norteiam as concessões de benefícios fiscais, há de ser estrita, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Neste 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.*

*No dizer do mestre Carlos Maximiliano: "o rigor é maior em se tratando de dispositivo 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."*

*A fruição deste incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos do art. 1º da MP nº 948/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.363/96. 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. Vejamos o que disse o referido artigo:*

*Verifica-se que o legislador estabeleceu nêsse dispositivo que o incentivo fiscal deve ser concedido como ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS. 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.*

*Ao compensar o contribuinte, na forma de crédito presumido, com a devolução do montante de tributo pago, o incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação incidente nas etapas precedentes. As pequenas diferenças, para mais*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.ª CU
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 15/03/08
VISTO

2º CCMF
Fl.

Processo nº : 13981.000035/00-31  
Recurso nº : 127.313  
Acórdão nº : 204-00.442

*dentro de um contexto mais abrangente. Não sendo relevante, sob o ponto de vista econômico, que o crédito concedido não corresponda exatamente aos valores pagos de tributo na aquisição da mercadoria. Esse tratamento, aliás, tem sido muito empregado pelo legislador na concessão de incentivos. A Administração Pública, para facilitar os mecanismos de execução e controle, vem realizando os ressarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa nº 114/882).*

*Esclareça-se, por oportuno, que o crédito presumido não pode ter a natureza de subvenção econômica para incremento de exportações, como defende a ilustre Relatora. Segundo De Plácido e Silva, a subvenção, juridicamente, não tem o caráter de compensação. Sabidamente, o crédito presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como ressarcimento de contribuições.*

*Feita essa breve introdução, verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao "ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições". Em que pese a impropriedade na redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege as contribuições sociais, a melhor exegese é no sentido de que a lei tem de ser referida à incidência de COFINS e de PIS sobre as operações mercantis que compõem o faturamento da empresa fornecedora. Ou seja, a locução "incidentes sobre as respectivas aquisições" exprime a incidência sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.*

*Aliás, a linguagem e termos jurídicos postos em uma norma devem ser investigados sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Como ensina Paulo de Barros Carvalho, "À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação".*

*O termo incidência tem significação própria na Ciência do Direito. Segundo Alfredo Augusto Becker: "(...) quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada ('fato gerador'), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo, o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição."*

*Nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor para a interessada não sofreram a incidência de contribuição, não há como haver o ressarcimento previsto na norma.*

*Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de COFINS, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o ressarcimento de contribuições "incidentes" sobre aquisições de terceiros que compõem a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e exportador previstas no artigo 1º.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 15/03/06
VISTO

2º CCMF
Fl.

Processo nº : 13981.000035/00-31  
Recurso nº : 127.313  
Acórdão nº : 204-00.442

*O contra-senso aparente dessa afirmação, se cotejada com a finalidade do incentivo de desonerar o valor dos produtos exportados de tributos sobre ele incidentes, resolve-se em função da opção do legislador pela facilidade de controle e praticidade do incentivo.*

*Sabidamente, instituir uma sistemática que permitisse o crédito de todo o valor dos tributos, que, direta ou indiretamente, houvesse onerado o produto exportado, é tarefa complexa e de muito difícil controle. Basta lembrar as inúmeras imposições tributárias que incidem sobre o valor dos serviços contratados e sobre a aquisição de equipamentos necessários ao processo industrial, além das diversas taxas a título de contraprestação de serviço cobradas pelos entes da Federação que, somadas àquelas incidentes sobre folha de pagamento, oneram expressivamente a empresa industrial.*

*O escopo da lei, partindo de tais premissas, foi o de instituir, a título de estímulo fiscal, um incentivo consubstanciado num crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. É certo que esse crédito não tem por objetivo ressarcir todos os tributos que incidem na cadeia de produção da mercadoria, até por impossibilidade prática. Todavia, chega a desonerar o contribuinte da parcela mais significativa da carga tributária incidente sobre o produto exportado.*

*A opção do legislador por essa determinada sistemática de apuração do incentivo às exportações decorre da contraposição de dois valores igualmente relevantes. O primeiro cuida da obtenção do bem-estar social e/ou desenvolvimento nacional através do cumprimento das metas econômicas de exportação fixadas pelo Estado. O outro decorre da necessidade de coibir desvios de recursos públicos e de garantir a efetiva aplicação dos incentivos na finalidade perseguida pela regra de Direito. O Estado tem de dispor de meios de verificação que evitem a utilização do benefício fiscal apenas para fugir ao pagamento do tributo devido.*

*Dai o legislador buscou atingir tais objetivos de política econômica, sem inviabilizar o indispensável exame da legitimidade dos créditos pela Fazenda. Ocorre que, para pessoa física, não há obrigatoriedade de manter escrituração fiscal, nem de registrar suas operações mercantis em livros fiscais ou de emitir os documentos fiscais respectivos. A comprovação das operações envolvendo a compra de produtos, nessas condições, é de difícil realização. Assim, a exclusão dessas aquisições no cômputo do incentivo tem por finalidade tornar factível o controle do incentivo.*

*Nesse sentido, a Lei nº 9.363/96 dispõe, em seu artigo 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação é do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a incidência do PIS e da COFINS, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor/exportador.*

*A vinculação 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 somente as aquisições de insumos, que sofreram a incidência direta das contribuições, é que devem ser consideradas. A negação*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 15/03/98
VISTO

2º CCMF  
Fl.

Processo nº : 13981.000035/00-31  
Recurso nº : 127.313  
Acórdão nº : 204-00.442

*dessa premissa tornaria supérflua tal disposição legal, contrariando o princípio elementar do direito, segundo o qual não existem palavras inúteis na lei.*

*Reforça tal entendimento o fato de o artigo 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 na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.*

*Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo, na hipótese em que a contribuição foi paga pelo fornecedor e restituída a seguir, resta claro que o legislador optou por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa. Pensar de outra forma levaria ao seguinte tratamento desigual: o legislador consideraria no incentivo o valor dos insumos adquiridos de fornecedor que não pagou a contribuição e negaria o mesmo incentivo quando houve o pagamento da contribuição e a posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria o direito ao incentivo sem que houvesse ônus do pagamento da contribuição e na outra não.*

*O que se constata 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 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.*

*E, como ensina o mestre Becker, “na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha”. (grifo meu)*

*Em harmonia com as exigências de segurança pública do Direito Tributário, utilizando-se a lição de Karl English, pode-se dizer que devemos fazer coincidir a expressão da lei com seu pensamento efetivo, mas, para tanto, a interpretação deve se manter sempre, de qualquer modo, nos “limites do sentido literal” e, portanto, pode (e, por vezes, deve) inclusive forçar estes limites, embora não possa ultrapassá-los. A interpretação encontra, pois, o seu limite, onde o sentido das palavras já não dá cobertura a uma decisão jurídica. Como frisa Heck: “o limite das hipótese de interpretação é o sentido possível da letra”.*

*E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória nº 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: “(...) na versão ora editada, busca-se a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fluir o benefício, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas,*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 15/03/06
VISTO

2º CCMF Fl.
----------------

Processo nº : 13981.000035/00-31  
Recurso nº : 127.313  
Acórdão nº : 204-00.442

*produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco". (Grifo meu)*

*Ressalte-se, por relevante, que o Ministro da Fazenda, autor da proposta, sustenta que a dispensa de apresentação de guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores decorre unicamente da simplificação dos mecanismos de controle.*

*Aliás, o ato normativo, citado na exposição de motivos in fine, foi editado logo após, em 05 de abril de 1995, e estabelece, em seu artigo 2º, inciso II, que o percentual (receita de exportação sobre receita operacional bruta) deve ser aplicado sobre "o valor das aquisições, no mercado interno, das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, realizadas pelo produtor exportador". (Grifo meu)*

*Do exposto, conclui-se que, mesmo que se admita que o ressarcimento vise desonerar os insumos de incidências anteriores, a lei, ao estabelecer a maneira de se operacionalizar o incentivo, excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência na última etapa.*

*No caso em tela, a ora recorrente considerou no cálculo do incentivo as aquisições de insumos de pessoas físicas não sujeitas ao recolhimento de COFINS e de PIS. Assim, não sendo contribuintes das referidas contribuições, não há o que ressarcir ao adquirente, como ficou largamente demonstrado.*

No que diz respeito à inclusão no cálculo do crédito presumido de produtos não enquadrados no conceito de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, tais como combustíveis, energia elétrica, lubrificantes, água e produtos usados no tratamento de águas e efluentes, reitero minhas razões de decidir adotadas quando do julgamento do RV122.347, que a seguir transcrevo:

*Este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com combustíveis e com outros materiais que não integrem o produto final ou que não sejam desgastados em contato direto com este, por entender que, para efeito da legislação fiscal, ditos materiais não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.*

*De outro modo não poderia ser, senão vejamos: o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 enumera expressamente os insumos utilizados no processo produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.*

*A seu turno, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que seja utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.*

*Preditos conceitos, por sua vez, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, (reproduzido pelo inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 – RIPI/1988), assim definidos:*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 15 / 03 08
_____
VISTO

2º CCMF
Fl.
_____

Processo nº : 13981.000035/00-31  
Recurso nº : 127.313  
Acórdão nº : 204-00.442

*“Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:*

*I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.” (grifamos)*

*Da exegese desse dispositivo legal tem-se que somente se caracterizam como matéria-prima e ou produto intermediário os insumos empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico, isto é, sofram, em função de ação exercida efetivamente sobre o produto em elaboração, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. A contrário senso, não integrando o produto final ou não havendo o desgaste decorrentes do contato físico, ou de uma ação direta exercida sobre o produto em fabricação, predito insumo não pode ser considerado como matéria-prima ou produto intermediário.*

*Na esteira desse entendimento já trilhava a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal que, por meio do Parecer Normativo CST nº 65/1979, explicitou quais insumos que mesmo não integrando o produto final podem ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário: “hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida”.*

Assim sendo, entendo não ser cabível à inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com combustíveis, energia elétrica, lubrificantes, água e produtos usados no tratamento de águas e efluentes uma vez que estes produtos não podem, legalmente, para fins de apuração do benefício em análise, enquadrar-se como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não incidem diretamente sobre o produto em fabricação.

Quanto ao fato de a Lei nº 10276/2001, no seu art. 1º, §1º ter admitido a inclusão no cálculo do crédito presumido de combustíveis e energia elétrica, é de se observar, primeiramente, que tal dispositivo legal determina forma alternativa de cálculo do crédito presumido, não sendo, portanto, lei interpretativa. Assim, tendo sido publicada em 10/09/2001 não poderia seus efeitos ser retroagido para a época de ocorrência dos fatos geradores (1998).

Além disto verifica-se que realmente, o referido diploma legal permitiu a inclusão de energia elétrica e combustíveis no cálculo do crédito presumido, mas também fez restrições outras não previstas na Lei nº 9363/96, conforme se depreende da leitura integral do art. 1º e seus parágrafos, tais como redução do quociente a 5 quando restar superior, o limite dos custos será de 80% da receita bruta operacional: -



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 15/03/08
VISTO

2º CCMF Fl.
----------------

Processo nº : 13981.000035/00-31  
Recurso nº : 127.313  
Acórdão nº : 204-00.442

*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.*

*§ 2º O crédito presumido será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo referida no § 1º, do fator calculado pela fórmula constante do Anexo.*

*§ 3º Na determinação do fator (F), indicado no Anexo, serão observadas as seguintes limitações:*

*I - o quociente será reduzido a cinco, quando resultar superior;*

*II - o valor dos custos previstos no § 1º será apropriado até o limite de oitenta por cento da receita bruta operacional.*

*§ 4º A opção pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e abrangerá, obrigatoriamente:*

*I - o último trimestre-calendário de 2001, quando exercida neste ano;*

*II - todo o ano-calendário, quando exercida nos anos subsequentes.*

*§ 5º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 1996.*

*§ 6º Relativamente ao período de 1º de janeiro de 2002 a 31 de dezembro de 2004, a renúncia anual de receita, decorrente da modalidade de cálculo do ressarcimento instituída neste artigo, será apurada, pelo Poder Executivo, mediante projeção da renúncia efetiva verificada no primeiro semestre.*

*§ 7º Para os fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, o montante anual da renúncia, apurado, na forma do § 6º, nos meses de setembro de cada ano, será custeado à conta de fontes financiadoras da reserva de contingência, salvo se verificado excesso de arrecadação, apurado também na forma do § 6º, em relação à previsão de receitas, para o mesmo período, deduzido o valor da renúncia.*

Dessa forma, entendo que, na sistemática de apuração disciplinada pela Lei nº 9.363/96, descabe o direito ao ressarcimento sobre aquisições de energia elétrica e



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 15 / 03 / 06
VISTO

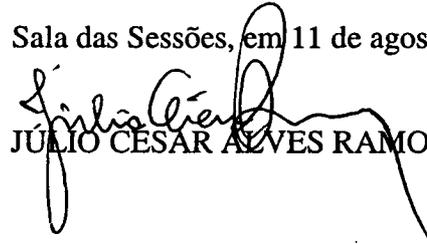
2ª CCMF
Fl.
_____

Processo nº : 13981.000035/00-31  
Recurso nº : 127.313  
Acórdão nº : 204-00.442

combustíveis. Por conseguinte, em ambas as matérias voto por negar provimento ao recurso interposto.

É como voto.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2005.

  
JÚLIO CESAR ALVES RAMOS