



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 02 / 06 / 06  
VISTO

2º CCMF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 13981.000040/00-71  
Recurso nº : 128.293  
Acórdão nº : 204-00.521

Recorrente : MADEPINUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA.

Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MIN. DA FAZENDA - 2º CC  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 23 / 11 / 05  
VISTO

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

**AQUISIÇÕES DE INSUMOS EM OPERAÇÕES ONDE NÃO HÁ INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.** Tendo a Lei nº 9.363/96 instituído um benefício fiscal a determinados contribuintes, com conseqüente renúncia fiscal, deve ela ser interpretada restritivamente. Assim, se a lei dispõe que farão jus ao crédito presumido, com o ressarcimento das contribuições Cofins e PIS, incidentes sobre as aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo, não há que se falar no favor fiscal quando não houver incidência das contribuições na última aquisição, como no caso de aquisições de pessoas físicas ou de cooperativas.

**Recurso negado.**

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

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Sandra Barbon Lewis (Relatora), Adriene Maria de Miranda e o Conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho, que negavam provimento quanto aos combustíveis. Designado o Conselheiro Jorge Freire para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2005.

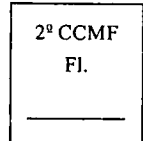
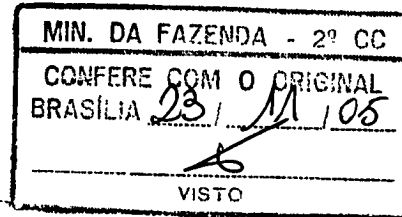
*Henrique Pinheiro Torres*  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

Jorge Freire  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Nayra Bastos Manatta e José Adão Vitorino de Moraes (Suplente).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13981.000040/00-71  
Recurso nº : 128.293  
Acórdão nº : 204-00.521

Recorrente : MADEPINUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA.

### RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI (fls. 01), referente ao primeiro trimestre de 1998, no valor de 10.231,85, 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. 148/149, a DRF em Joaçaba - SC deferiu parcialmente o pedido, autorizando ressarcimento no valor de R\$ 5.747,84. Fundamentou a redução do valor inicial do pedido de ressarcimento em informação fiscal, contida às fls. 144/147, 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 - SC, apresentou Impugnação (fls. 153/162), 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 nº 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 nº 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. 165/171, 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.

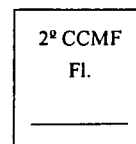
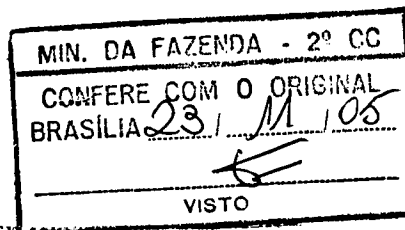
Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 176/187), repisando todos os argumentos expendidos em sua Impugnação, requerendo, ainda, a inclusão de juros remuneratórios baseados na taxa Selic, sobre o valor a ser ressarcido.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13981.000040/00-71  
Recurso nº : 128.293  
Acórdão nº : 204-00.521



VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
SANDRA A. LOPES 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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE CCM O ORIGINAL
BRASILIA 23/ 11/ 05
VISTO

2º CCMF  
Fl.

Processo nº : 13981.000040/00-71  
Recurso nº : 128.293  
Acórdão nº : 204-00.521

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 nº 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.

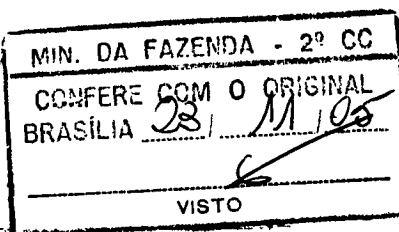
A pretensão da Recorrente merece provimento, reconhecendo-se o direito à aplicação sobre os valores a serem ressarcidos, conforme fundamentação *supra*, da taxa Selic, corrigidos a partir da protocolização do presente pedido de ressarcimento.

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



2º CCMF  
Fl.

Processo nº : 13981.000040/00-71  
Recurso nº : 128.293  
Acórdão nº : 204-00.521

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 - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 23/11/05
VISTO

2º CCMF
Fl.
_____

Processo nº : 13981.000040/00-71  
Recurso nº : 128.293  
Acórdão nº : 204-00.521

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.

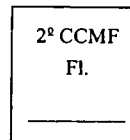
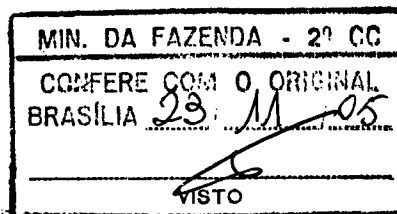
Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2005.

SANDRA BARBON LEWIS



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n<sup>o</sup> : 13981.000040/00-71  
Recurso n<sup>o</sup> : 128.293  
Acórdão n<sup>o</sup> : 204-00.521



VOTO CONSELHEIRO-DESIGNADO  
JORGE FREIRE

Fui designado para fazer o voto vencedor, vencida a relatora originária, em relação aos itens combustível e energia elétrica e quanto à aquisição de insumos onde não houve incidência de PIS/Cofins.

**I – ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEL**

O fundamento para negar provimento ao recurso voluntário em relação a tais produtos é o mesmo, ou seja, eles não participam diretamente do processo produtivo sofrendo desgaste durante o mesmo.

Dispõe a lei instituidora do benefício (Lei n<sup>o</sup> 9.363) no parágrafo único do art 3<sup>o</sup>, que:

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

Sem embargo, entendo que o legislador foi explícito que em relação às hipóteses elencadas deve ser aplicada, quando não suficientemente claro os conceitos abarcados pela própria norma instituidora do benefício, as leis de regência do IR e do IPI. Assim, restrito os contornos do litígio em relação a quais produtos se incluem no conceito de matérias-primas ou produtos intermediários, é de aplicar-se então, subsidiariamente, a legislação do IPI. E, como é cediço, o termo legislação é amplo, não se restringindo à lei em seu sentido formal, mas compreendendo também as normas infra-legais, como os decretos e atos administrativos pertinentes à matéria.

Dessarte, não sendo a lei instituidora do benefício definitivamente clara, quanto a tais conceitos, determina o legislador, vez que se utilizou da sistemática do IPI para concessão do ressarcimento daquelas contribuições embutidas nos produtos efetivamente exportados, que seu alcance deve ser buscado na legislação de regência daquele tributo. Esse é o alcance do termo subsidiário.

Tenho para mim que só podem dar margem a ressarcimento de PIS e Cofins, a título de crédito presumido de IPI, aquelas mercadorias que, consoante o entendimento previsto na legislação do IPI, possam enquadrar-se no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

E, de acordo com a legislação do IPI, tais insumos são aqueles que dão margem ao que veio a chamar-se de créditos básicos, ou seja aqueles que geram o direito subjetivo do contribuinte de creditar-se de forma a moldar-se nos preceitos constitucionais da não-cumulatividade do IPI. Nesse passo, concluo que o benefício só existirá em relação às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que geram direito ao crédito, pois é isto que dispõe a norma a ser aplicada subsidiariamente.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 23/11/05
VISTO

2ª CCMF
Fl.
_____

Processo nº : 13981.000040/00-71  
Recurso nº : 128.293  
Acórdão nº : 204-00.521

Estatui o art. 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzido no art. 82, inciso I do RIPI/82 que:

*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 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.(grifei).*

É assente na jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes que para dar margem ao creditamento é necessário que os insumos sejam consumidos no processo de industrialização ou sofram desgaste em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, o que não é o caso dos insumos acima elencados. Nesse sentido, a ementa<sup>2</sup> a seguir transcrita:

*CRÉDITO DO IMPOSTO – MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM – Para aproveitamento do crédito, os bens devem ser consumidos no processo de industrialização ou sofrer desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou vice-versa e, ainda, não estarem compreendidos entre os bens do ativo permanente....(sublinhei).*

Desta forma, para que determinado insumo possa servir de base ao cálculo do litigado benefício fiscal, deve ficar provado à exaustão, e este ônus é de quem pede, que efetivamente o insumo foi utilizado no processo produtivo em ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, desde que nesse processo sofra perda ou modificação de suas propriedades físicas e/ou químicas.

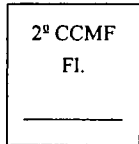
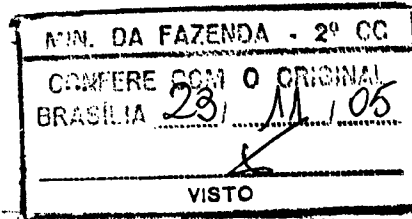
O Parecer Normativo CST 65/79, aclarando o alcance da norma insculpida no art. 25 da Lei nº 4.502/64, aduziu que os produtos intermediários e as matérias-primas que não integrem o produto final mas que sofram, em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como desgaste, o dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, também dará margem ao creditamento. A contrário senso, de acordo com a legislação de regência do IPI, a qual devemos buscar elementos subsidiários para definir o alcance dos termos matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, consoante a norma de regência do benefício pleiteado nestes autos, qualquer insumo utilizado no processo produtivo que não atenda tais requisitos não darão margem ao creditamento do IPI, e, por conseguinte, não poderão ser utilizados no cômputo do benefício da Lei nº 9.363/96.

Em conclusão, o que deve ser perquirido para sabermos quais produtos que dão margem ao chamado creditamento básico, e, portanto, a inclusão no benefício, é identificarmos se eles entram no processo produtivo, ou integrando o produto final, quando não cabe maior digressão, ou quando exercem ação direta sobre o produto em fabricação, ficando demonstrado seu desgaste físico e/ou químico.

<sup>2</sup> Ac. 201-65.182



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13981.000040/00-71  
Recurso nº : 128.293  
Acórdão nº : 204-00.521

E é justamente por entender que não há contato direto que venho negando a utilização de energia elétrica e combustível como insumos no cálculo do crédito presumido, justamente com base no art. 82 do RIPI/82 e art. 147 do RIPI/98, c/c art. 3º da Lei nº 9.363/96.

## II - AQUISIÇÕES DE INSUMOS SEM INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS

No que refere-se às aquisições de pessoas físicas e cooperativas, entendo que deva ser negado provimento ao recurso, embora por razões diversas da r. decisão.

A Lei nº 9.363, de 13/12/96, assim dispõe em seus artigos 1º e 2º:

*Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, com o 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.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.*

*Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.*

*§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.*

*§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.*

*§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.*

..... (grifei).

Trata-se, enfim, de norma instituidora de um benefício fiscal, com conseqüente renúncia fiscal, devendo ser interpretada restritivamente sua Lei instituidora.

Da referida norma depreende-se que o objetivo expresso do legislador foi o de estimular as exportações de empresas industriais (produtor-exportador) e a atividade de industrial interna, atendendo a dois objetivos de política econômica, mediante o ressarcimento das contribuições cofins e PIS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de todos os insumos utilizados no processo produtivo. Para tanto utilizou-se do Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo este tributo aproveitado em sua organicidade para operacionalizar o benefício instituído.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13981.000040/00-71  
Recurso nº : 128.293  
Acórdão nº : 204-00.521

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 28/ M 05
VISTO

2º CCMF  
Fl.

Para a instituição do benefício fiscal em debate poderia o legislador ter se valido de inúmeras alternativas, mas entendeu que o favor fiscal fosse dado mediante o ressarcimento da Cofins e PIS embutidos nos insumos que comporiam os produtos industrializados pelo beneficiário a serem exportados, direta ou indiretamente.

Com efeito, a meu sentir, só haverá o ressarcimento das mencionadas contribuições sociais quando elas incidirem nos insumos adquiridos pela empresa produtora exportadora, não havendo que falar-se em incidência em cascata e em crédito presumido independentemente de haver ou não incidência das contribuições a serem ressarcidas. E, se o legislador escolheu o termo **incidência**, não foi à toa. Atrás dele vem toda uma ciência jurídica.

E, como bem lembra Paulo de Barros Carvalho em sua obra Curso de Direito Tributário (Ed. Saraiva, 6ª ed., 1993), *“Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva”*. Adiante, na mesma obra, averba o referido professor que *“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”*. E, naquilo que por hora nos interessa, arremata que *“Tomada com relação ao direito positivo, a Ciência do Direito é uma sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível. Está acima da linguagem do direito positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico”*.

Assim, ao intérprete cabe analisar a norma sob o ângulo da ciência do direito. Ao transmitir conhecimentos sobre a realidade jurídica, ensina o antes citado doutrinador, o cientista emprega a linguagem e compõe uma camada lingüística que é, em suma, o discurso da Ciência do Direito. Portanto, a linguagem e termos jurídicos colocados em uma norma devem ser perqueridos sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Com base nestas ponderações enfrente, sob a ótica da ciência do direito, o alcance do termo *“incidência”* disposto na norma sob comento.

Alfredo Augusto Becker<sup>3</sup> afirma:

*Incidência do tributo: 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.*

E a norma, como sobredito, tratando de renúncia fiscal deve ser interpretada restritivamente. Se seu art. 1º, supra transcrito, estatui que a empresa fará jus ao crédito presumido do IPI, **com o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos**

<sup>3</sup> In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13981.000040/00-71  
Recurso nº : 128.293  
Acórdão nº : 204-00.521

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC	2ª CCMF
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 23/11/05	Fl.
VISTO	

**intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, não há como alargar tal entendimento sob o fundamento da incidência em cascata.**

Dessarte, divirjo do entendimento<sup>4</sup> que mesmo que não haja incidência das contribuições na última aquisição, que é o objeto da análise do caso concreto, seria cabido o creditamento sob o fundamento de tais contribuições incidirem em cascata, onerando as fases anteriores da cadeia de comercialização, uma vez calcada na exposição de motivos da norma jurídica, ou mesmo, como entende a recorrente, na presunção de sua incidência. A meu ver a questão é identificar a incidência das contribuições nas aquisições dos insumos, e por isso foi usada a expressão incidência, e não desconsiderar a linguagem jurídica definidora do termo.

Com a devida vênia, entendo, nesses casos, que a exegese da recorrente foi equivocada, uma vez ter-se utilizado de processo de interpretação extensivo. E, como ensina o mestre Becker<sup>5</sup>,

*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. (grifei)*

A questão que se põe é que, tratando-se de normas onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. É nesse sentido o ensinamento de Carlos Maximiliano<sup>6</sup>, ao discorrer sobre a hermenêutica das leis fiscais:

*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.*

Assim, não há que perquerir-se da intenção do legislador, mormente analisando a exposição de motivos de determinada norma jurídica que institui benefício fiscal, com conseqüente renúncia de rendas públicas. A boa hermenêutica, calcada nos profícuos ensinamentos de Carlos Maximiliano, ensina que a norma que veicula renúncia fiscal há de ser entendida de forma restrita. E o texto da lei não permite que se chegue a qualquer conclusão no sentido de que se buscou a desoneração em cascata da Cofins e PIS, ou que a alíquota de 5,37% desconsidera o número real de recolhimentos desses

<sup>4</sup> Nesse sentido Acórdãos nºs 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, de 18/05/99.

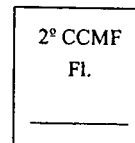
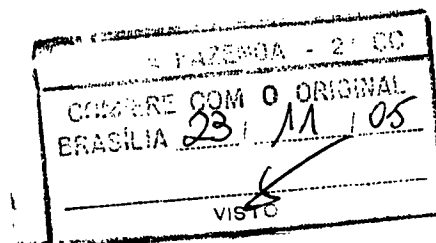
<sup>5</sup> *op. cit.*, p. 133.

<sup>6</sup> In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p.333/334.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13981.000040/00-71  
Recurso nº : 128.293  
Acórdão nº : 204-00.521



tributos realizados e, até mesmo, se eles efetivaram-se nas operações anteriores. Isto porque a norma é assaz clara quando menciona que a empresa produtora e exportadora fará jus a crédito presumido de IPI com o ressarcimento das contribuições Cofins e PIS **“INCIDENTES SOBRE AS RESPECTIVAS AQUISIÇÕES, NO MERCADO INTERNO, DE...”**.

Ora, entender que também faz jus ao benefício do ressarcimento das citadas contribuições mesmo que elas não tenham incidido sobre os insumos adquiridos para utilização no processo produtivo, uma vez que incidiram em etapas anteriores ao longo do processo produtivo, é, estreme de dúvidas, uma interpretação liberal, não permitida, como visto, nas hipóteses de renúncia fiscal.

Demais disso, lendo-se o disposto no artigo 5<sup>7</sup> da Lei nº 9.363/96, tem-se que também esse foi o entendimento do legislador quando refere-se à restituição ao fornecedor das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no transcrito artigo 1<sup>o</sup>.

Nada obstante tais considerações, já há manifestação do Poder Judiciário a respaldar meu entendimento, como dessume-se do Acórdão AGTR 32877-CE, julgado em 28/11/2000, pela Quarta Turma do TRF da 5<sup>a</sup> Região, sendo relator o Desembargador Federal Napoleão Maia Filho, conforme ementa a seguir transcrita:

*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 SUPORTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI JURIS AO CREDITAMENTO.*

*Tratando-se de ressarcimento de exações suportadas por empresa exportadora, tal como se dá com o benefício instituído pelo art. 1<sup>o</sup> da Lei 9.363/96, somente poderá haver o crédito respectivo se o encargo houver sido efetivamente suportado pelo contribuinte.*

*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....*

O mesmo entendimento foi esposado pelo desembargador federal do TFR da 5<sup>a</sup> Região, no AGTR 33341-PE 2000.05.00.056093-7<sup>8</sup>, onde, a certa altura de seu despacho, averbou:

*A pretensão ao crédito presumido do IPI, previsto no art. 1<sup>o</sup> da Lei 9.363, de 13.12.96, pressupõe, nos termos da nota referida, 'o ressarcimento das contribuições de que tratam as leis complementares n<sup>os</sup> 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-*

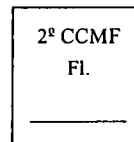
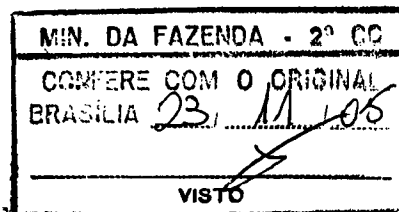
<sup>7</sup> Dispõe o artigo 5<sup>o</sup> da Lei 9.363/96: “A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no artigo 1<sup>o</sup>, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente”.

<sup>8</sup> Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13981.000040/00-71  
Recurso nº : 128.293  
Acórdão nº : 204-00.521



*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.....*

Dessarte, ante o exposto, fica evidenciado meu entendimento que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI através do ressarcimento da Cofins e PIS, quando tais tributos nas operações de aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, não forem exigíveis na última aquisição (no último elo do processo produtivo).

### CONCLUSÃO

Forte em todo o exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2005.

  
JORGE FREIRE