



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

<b>Processo nº</b>	13982.000782/99-35
<b>Recurso nº</b>	138.311 Voluntário
<b>Matéria</b>	IPI
<b>Acórdão nº</b>	202-18.198
<b>Sessão de</b>	19 de julho de 2007
<b>Recorrente</b>	COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.
<b>Recorrida</b>	DRJ em Porto Alegre - RS

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/12/1998

Ementa: RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA PRODUÇÃO. GLOSA DE INSUMOS.

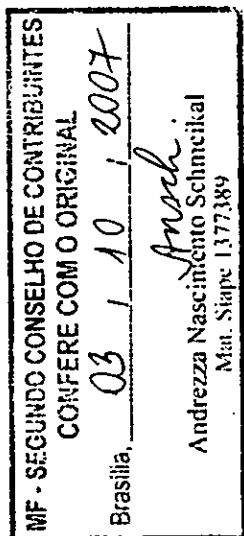
Somente as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, podem ser computados na apuração da base de cálculo do incentivo fiscal.

AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS.

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.

INSUMOS RECEBIDOS EM TRANSFERÊNCIA.

O valor dos insumos adquiridos e posteriormente transferidos a outro estabelecimento da mesma empresa, o qual postula o ressarcimento, desde que não aproveitado por aquele que transfere, entra no cálculo do benefício a que alude a Lei nº 9.363/96, uma vez comprovada sua utilização nos produtos exportados, e desde que atenda ao disposto nesta decisão.



PRODUTOS EXPORTADOS NA CATEGORIA NT.  
POSSIBILIDADE.

Inexiste limitação legal ao aproveitamento do crédito a que se refere o art. 1º da Lei nº 9.363/96, sendo indevida a exclusão do valor da receita de exportação de produtos NT do valor da receita de exportação.

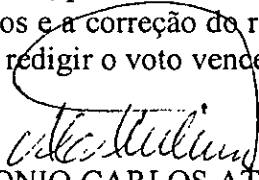
ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC.  
NÃO-CABIMENTO.

A taxa Selic é imprestável como instrumento de correção monetária, não se justificando a sua adoção, por analogia, em processos de ressarcimento de créditos incentivados, por implicar a concessão de um "plus" que não encontra previsão legal.


Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos: a) em negar provimento quanto à inclusão das aquisições de energia elétrica e de combustíveis na base de cálculo do crédito presumido; e b) em dar provimento não só para reconhecer o direito de incluir o valor das exportações de produtos NT na receita de exportação, para fins de apuração do coeficiente de exportação, mas também o direito de incluir o valor das transferências de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa no cálculo do crédito presumido, desde que tais insumos atendam aos fundamentos desta decisão; e II) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto às aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas e quanto à correção do ressarcimento pela taxa Selic. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar (Relator) e Maria Teresa Martínez López, que votaram por reconhecer o direito de incluir as aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas, por reconhecer o direito à integralidade das transferências de insumos entre estabelecimentos e a correção do ressarcimento pela taxa Selic. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM  
Presidente

  
ANTONIO ZOMER  
Relator-Designado

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. 03 / 10 / 2007
 Andrezza Nascimento Schmeikal Mat. Siape 1377389

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

Ausentes os Conselheiros Claudia Alves Lopes Bernardino e Antônio Lisboa Cardoso (justificadamente).

J

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 03 / 10 / 2007 Andreza Nascimento Schmcikal Mat. Siape 1377389
--

## Relatório

*"O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido de IPI, instituído pela Medida Provisória n.º 948, de 23 de março de 1995, convertida na Lei n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor das contribuições para o PIS e Cofins incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, no 4.º trimestre de 1998, no montante de R\$ 722.799,37, conforme Pedido de Ressarcimento da folha n.º 01, apresentado em 27/09/99, de forma descentralizada.*

*1.1 - A Informação Fiscal, das fls. 499/507, concluiu que o requerente não teria direito ao ressarcimento, por desatender a determinação no sentido de calcular o benefício centralizadamente, quando transferir parte da sua produção para outros estabelecimentos da empresa, como manda o inciso II do art. 6.º da Instrução Normativa SRF n.º 103, de 30 de dezembro de 1997, razão do indeferimento e arquivamento do processo, pelo despacho da fl. 507.*

*1.2 - O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, de fls. 512/523, no devido prazo, manifestando suas razões de discordância pelo indeferimento do seu pedido, tendo sido o processo baixado em diligência, para juntada da procuração ao signatário da impugnação, o que foi atendido à fl. 534, e julgada a manifestação de inconformidade, pelo Acórdão n.º 1.818/2002, de fls. 543/546, desta 3.ª Turma, ciência à fl. 549, mantendo o indeferimento da DRF/Joaçaba, pela mesma razão, ou seja, o pedido in casu deve ser centralizado no estabelecimento matriz.*

*1.3 - O contribuinte inconformado com o indeferimento do ressarcimento, apresentou recurso ao 2.º Conselho de Contribuintes, no devido prazo, conforme peça de fls. 551/558, tendo aquele colegiado convertido o julgamento em diligência, pela Resolução n.º 202.00.597, de fls. 561/565; intimado o contribuinte (fls. 571/572), respondeu pela peça de fls. 573/583, e anexos, até a fl. 650, gerando o Relatório de Diligência Fiscal, das fls. 651/657, tendo o requerente se manifestado às fls. 660/667.*

*1.4 - O processo subiu para o 2.º Conselho de Contribuintes, que decidiu o feito pelo Acórdão n.º 202-16.335, das fls. 673/681, dando provimento ao recurso, para reconhecer a legitimidade de a matriz efetuar os pedidos em nome dos estabelecimentos, com ciência e pronunciamento do contribuinte, em 10/03/2006.*

*1.5 - Na continuação, o processo retornou ao órgão de origem, para avaliação do mérito e decisão do pedido, tendo a Informação Fiscal, de fls. 752/759, feito ajustes no sentido de excluir do cálculo as aquisições de: 1) combustíveis, energia elétrica, graxa, óleos lubrificantes, produtos utilizados no tratamento de água, cujos valores compunham o montante de material intermediário utilizado, tendo os valores excluídos sido relacionados nos Demonstrativos, de fls. 743/751, separadamente, por estabelecimento; 2) exclusão da parcela relativa aos insumos utilizados na industrialização de produtos transferidos*

para outros estabelecimentos da empresa, do total dos custos dos insumos, registrados no livro Registro de Apuração do IPI, nos códigos CFOPs 5.21 e 6.21, nos valores informados pelo contribuinte, com base no percentual correspondente destes insumos em relação ao custo total do estabelecimento, com o que não concordou a Fiscalização, conforme relatado às fl. 755 da Informação Fiscal (demonstrativo de fls. 743/748, linha 17, 18 e 19; 3) exclusão das aquisições de cooperativas e de pessoas físicas (item 3.3) da Informação Fiscal; 4) exclusão do valor de produtos NT exportados, da receita de exportação, conforme relação da fl. 750.

1.5.1 – A Fiscalização efetuou o cálculo do crédito presumido de IPI, de acordo com os ajustes acima relatados, pelo demonstrativo da fl. 751, tendo encontrado o valor de R\$ 90.186,21, cujo ressarcimento foi autorizado, pelo Despacho Decisório DRF/JOA n.º 654, da fl. 760, com ciência em 04/10/2006, conforme documentos de fls. 763/764.

2. Inconformado com o deferimento parcial do seu pedido de ressarcimento, como relatado acima, o requerente apresentou manifestação de inconformidade (fls. 765/792), pelo seu procurador, mandato à fl. 534, no devido prazo, expondo seu inconformismo nos termos do relatório sintetizado abaixo.

2.1 - Depois de relatar o histórico do processo, prossegue defendendo os itens que foram glosados, a começar pela glosa de materiais intermediários, que o contribuinte relaciona e entende que deve ser aceita a inclusão como insumos (fl. 768), afirmando que os materiais (insumos) em questão atendem as condições da legislação do IPI, visto que integram o produto, ou tem contato direto com o produto fabricado e, quando isto não acontece, estão intimamente ligados a ele, invocando o art. 147, I do RIPI/98 (Decreto n.º 2.637, de 25/06/1998), transcrito à fl. 770, e mencionando também acórdãos do 2º Conselho de Contribuintes.

## 2.2 – Insumos Utilizados em Produtos Transferidos

Diz que a exclusão efetuada pela Fiscalização é descabida e ilegal, porque a decisão recorrida não aponta nenhum dispositivo de lei ou de instrução normativa que ampare tal exclusão; que não é possível admitir glosa de crédito amparada em notas (perguntas e resposta) de uso interno e que sequer foi publicada, entendendo que o art. 2º da Informação Fiscal, que transcreve à fl. 775, estabelece todos os critérios que devem ser observados no cálculo do crédito presumido e não determina a exclusão de custos aplicados em produtos transferidos, como nenhum outro ato; que, se o contribuinte optar pela apuração centralizado na matriz, então o cálculo será o mesmo que se fosse descentralizado, incluindo o somatório de todos os estabelecimentos; afirma que comprovou nos autos os custos que integram o cálculo do crédito presumido, demonstrado, de forma analítica, nas fls. 574/650, onde não se incluem transferências de outros estabelecimentos, para o estabelecimento de destino, para isso elaborou fluxogramas que envolvem as operações de compra de matéria-prima, o seu processamento e contabilização, passando a explicar o conteúdo dos Anexos (fls. 779/780).

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 10 / 2007
Andrezza Nascimento Schmeikal Mat. Signe 1377389

### 2.3 – Glosa de Insumos Adquiridos de Cooperativas e Pessoas Físicas

Alega que a glosa não tem amparo legal; que o art. 2º da Lei nº 9.363, de 1996, autoriza a inclusão total das aquisições de insumos na base de cálculo, descrevendo o cálculo e alegando que o Parecer Normativo 3.092/2002 está prevendo restrição não autorizada pela Lei nº 9.363, de 1996, na medida em que admite só as compras de insumos de pessoas jurídicas contribuintes do PIS e da Cofins, passando a explicar o percentual 5,37%, para beneficiar o exportador, sendo irrelevante que determinadas operações sejam isentas, adicionando ementas de decisões administrativas e de acórdãos do STJ (fls. 785/786).

### 2.4 – A Exportação de Produtos NT, Não Compõe a Receita de Exportação

O contribuinte alega que as glosas do valor dos produtos NT não tem previsão legal; que o objetivo da lei é desonerar e incentivar as exportações, de acordo com o art. 1º da Lei n.º 9.363, de 1996, alcançando a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais, desvinculada de contribuintes de IPI; que a lei refere-se a 'mercadorias' que é o gênero, enquanto que 'produtos industrializados' são a espécie; que o art. 4º da lei prevê a possibilidade do ressarcimento em espécie para as empresas impossibilitadas de compensação com o IPI (fl.788); que o Conselho de Contribuintes tem se posicionado no sentido de não caber a restrição apenas aos produtos industrializados, conforme ementas dos Ac. 201-75.260, sessão de 21/08/2001, e 201-75.316, de 19/09/2001 (fls. 789/790).

### 2.5 – Incidência da Taxa Selic

Por fim, reivindica o abono de juros pela Taxa Selic, no ressarcimento em discussão, com suporte no art. 39 § 4º da Lei nº 9.250, de 25 de dezembro de 1995, mencionando e transcrevendo ementas de acórdãos da CSRF (fls. 790/791), em apoio do seu pleito, e encerrando com o pedido de que seja recebido o recurso e deferido o ressarcimento, acrescido de juros pela Taxa Selic."

ementada: A DRJ em Porto Alegre - RS mantém o indeferimento, em decisão assim

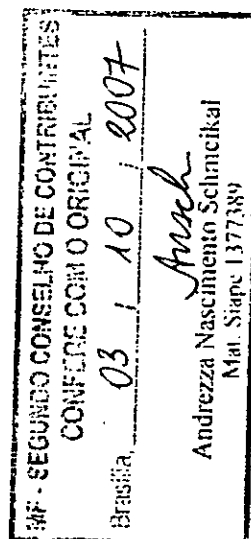
"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/12/1998

Ementa: Crédito Presumido de IPI

As matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, na definição da legislação do IPI, são os únicos insumos admitidos no cálculo do crédito presumido de IPI.

Os insumos empregados na fabricação de produtos transferidos para outros estabelecimentos da empresa devem ser excluídos do cálculo do benefício do remetente.

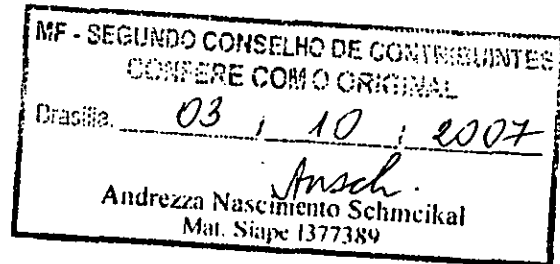


*As aquisições de insumos de cooperativas e de pessoas físicas não compõem a base de cálculo do crédito presumido de IPI, porque não estão sujeitas à incidência das contribuições para o PIS e a Cofins.*

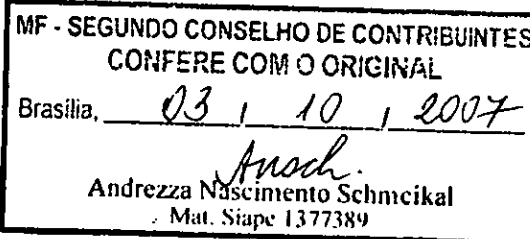
*Não se inclui na receita de exportação, para efeito de cálculo do crédito presumido de IPI, o valor da exportação de produtos não tributados (NT)."*

Inconformada, a contribuinte apresenta o recurso voluntário que ora se julga.

É o Relatório.



J



## Voto Vencido

Conselheiro GUSTAVO KELLY ALENCAR, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, do recurso conheço.

Ultrapassada a questão da apuração centralizada, resta serem apreciadas as questões relativas a: a) exclusão do cálculo das aquisições de combustíveis, energia elétrica, graxa, óleos lubrificantes e produtos utilizados no tratamento de água, cujos valores compunham o montante de material intermediário utilizado, tendo os valores excluídos sido relacionados nos Demonstrativos, de fls. 743/751, separadamente, por estabelecimento; b) exclusão do valor relativo aos insumos utilizados na industrialização de produtos transferidos para outros estabelecimentos da empresa, do total dos custos dos insumos, registrados no livro Registro de Apuração do IPI, nos códigos CFOPs 5.21 e 6.21, nos valores informados pelo contribuinte, com base no percentual correspondente destes insumos em relação ao custo total do estabelecimento, com o que não concordou a fiscalização, conforme relatado às fl. 755 da Informação Fiscal (demonstrativo de fls. 743/748, linhas 17, 18 e 19); c) exclusão dos insumos adquiridos de cooperativas e de pessoas físicas (item 3.3) da Informação Fiscal; d) exclusão do valor de produtos NT exportados, da receita de exportação, conforme relação, da fl. 02, e demonstrativo, da fl. 750.

### Aquisições de energia elétrica, combustíveis e material para tratamento de água

Pretende a recorrente sejam utilizados no cômputo do incentivo fiscal os valores despendidos na aquisição de energia elétrica.

Decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, no sentido de que a energia elétrica utilizada como força motriz, fonte de calor, ou de iluminação não se constitui em insumo para fins de créditos do IPI está assim ementada:

*"IPI - Crédito Presumido - 1. Energia elétrica. Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os insumos que se integram ao produto final, ou que, embora a ele não se integrando, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre este, no processo de fabricação. A energia elétrica usada como força motriz ou fonte de calor ou de iluminação por não atuar diretamente sobre o produto em fabricação, não se enquadra nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário."*

(Acórdão CSRF/02-01.362, Recurso 201-116.029, 2ª Turma, Recurso do Procurador, Sessão em 13/05/2003).

Da 1ª e 2ª Câmaras deste Colegiado, resgatamos, respectivamente, os seguintes Acórdãos, abrangendo a análise também para os combustíveis:

*"IPI - Crédito Presumido - Lei nº 9.363/96 - A energia elétrica utilizada no processo produtivo não dá direito ao creditamento básico do IPI por não se enquadrar no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, pelo que, com base no parágrafo único do art. 3º da Lei 9.363/96, não dá direito ao ressarcimento previsto no art. 1º da citada*

*Lei. Recurso voluntário a que se nega provimento.*” (Acórdão nº 201-73.153).

*“IPI – Crédito Presumido – I) .....; II) ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS E OUTROS PRODUTOS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO – A Lei 9.363/96 enumera taxativamente as espécies de insumos, cuja aquisição dá direito ao crédito presumido de IPI, são elas: as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem. Para a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados somente se caracterizam como tais espécies os produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação. A energia elétrica, os combustíveis e outros produtos não sofrem essa ação direta, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário; III) ...”*

(Acórdãos nº 202-12.303, 202-12.305 e 202-12.306).

Pretendesse o legislador estender a abrangência do incentivo estatuído pela Lei nº 9.363/96 aos custos com energia elétrica, teria aproveitado a edição da Lei nº 10.276/2001 ou outro momento qualquer para fazê-lo, já que, por meio desse ato legal superveniente instituiu nova modalidade, alternativa, de incentivo, igualmente denominada de “crédito presumido de IPI”, em que são, sim, permitidos, dentre outros, os custos com energia elétrica na composição de sua base de cálculo.

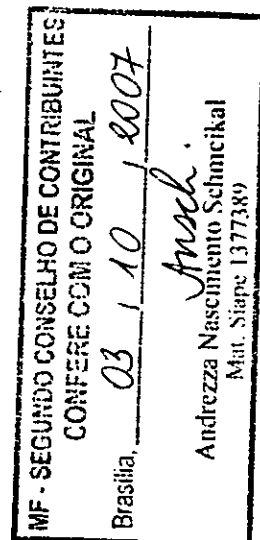
Se não o fez, é porque desejou manter os dois sistemas: um, em que são considerados os gastos com energia elétrica (Lei nº 10.276/2001), e, outro, em que não o são (Lei nº 9.363/96). Não há, portanto, que se valer das regras consubstanciadas na Lei nº 10.276/2001 para interpretar as regras daquele incentivo tratado pela Lei nº 9.363/96.

Concluindo sobre o tema, embora utilizada no processo produtivo, total ou parcialmente, o consumo de energia elétrica se deu de modo indireto, razão pela qual considero não possa ser aproveitada para fins de crédito do IPI, devendo se manter intacta, portanto, a exclusão feita pela autoridade fiscal em relação aos custos desse material no cálculo do crédito presumido.

#### **Aquisições de não-contribuintes**

O benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, não é demais repetir, visa a desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, das Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

Tendo em vista que, segundo o art. 1º da Lei nº 9.363/96, o benefício fiscal consiste no ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições dos insumos, defende-se o entendimento de que não entrariam no cômputo da base de cálculo os valores despendidos nas aquisições de produtos cujos fornecedores não se encontrem sujeitos à incidência de PIS nem de Cofins.



Os trechos a seguir transcritos do voto condutor proferido pelo ilustre Conselheiro MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, ao ensejo do julgamento do Recurso nº 108.027, bem resumem os fundamentos deste entendimento:

*"... verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício 'ao ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições'. Em que pese a impropriedade da redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege 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.*

(...)

*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 compõe a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e do exportador previstas no art. 1º.*

*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.*

(...)

*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.*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 10 / 2007
<i>Andrezza</i>
Andrezza Nascimento Schmicikal Mat. Sijupe 137389

*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 n.º 9.363/96 dispõe, em seu artigo 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 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 dessa premissa tornaria supérflua tal disposição legal; contrariando o princípio elementar do direito, segundo o qual não existem palavras inúteis na lei.*

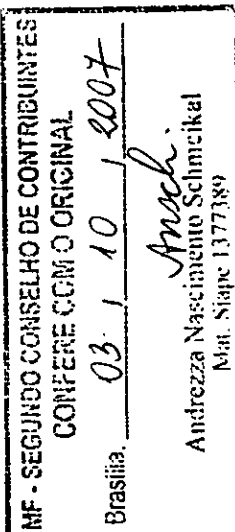
*Reforça tal entendimento o fato de o artigo 5º da Lei n.º 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê 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 conseqüência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.*

(...)

*E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos n.º 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 fruir o benefício, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, 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.*

(...)

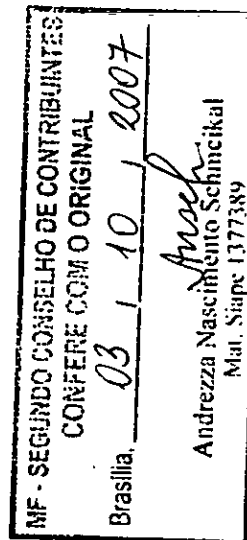
*Do exposto, conclui-se que, mesmo que se admita que o ressarcimento vise desonerar os insumos de incidências anteriores, a lei, ao estabelecer a maneira de se operacionalizar o incentivo, excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência na última etapa."*

Como se vê, o pilar fundamental do entendimento até agora prevalente é o disposto no art. 5º da Lei nº 9.363/96, que determina que "a eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente", pois, ao determinar que o PIS e a Cofins restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, teria o legislador optado "por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa", o que impediria a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes – sobre cuja receita naturalmente não incidem o PIS e a Cofins –, na base de cálculo do benefício fiscal.

*Concessa venia* daqueles que defendem tal entendimento, ousou divergir. Trata-se, de fato, de argumento praticamente insuperável. Sucumbe, dito argumento, apenas, mas definitivamente, diante da singela constatação de que o art. 5º da Lei nº 9.363/96 é inaplicável, inaplicabilidade esta que se revela, primeiro, e de forma sintomática, quando se verifica, do exame das Portarias Ministeriais e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal que regulam e regularam a matéria, que não existe e nunca existiu qualquer norma a regulamentá-lo.

Este primeiro sintoma – lacuna regulamentar –, todavia, não parece fruto do acaso, encontrando, ao revés, fácil explicação no fato de o comando contido no citado art. 5º ser, repita-se, inaplicável, notadamente por contrariar a sistemática estabelecida na Lei nº 9.363/96.

Com efeito, a possibilidade de estorno somente teria razão de ser caso o crédito de IPI em questão não fosse presumido e estimado, mas em sentido contrário, calculado com base em valores efetivamente pagos pelo produtor fornecedor a título de PIS e da Cofins, pois somente em tal hipótese o crédito poderia ser apurado com base em valores pagos de forma



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>03</u> / <u>10</u> / <u>2007</u> <i>Ansch</i> Andrezza Nascimento Schmeikal Mat. SIAPE 1377389
--

indevida ou a maior, que, se restituídos, naturalmente deveriam ser estornados da base de cálculo do crédito presumido de IPI.

No caso, entretanto, o que ocorre é exatamente o oposto, sendo o crédito calculado de forma presumida e estimada, sem levar em conta os valores efetivamente recolhidos pelo produtor fornecedor a título de PIS e da Cofins. Tendo-se adotado tal sistemática, o estorno, conforme previsto no art. 5º, fica impossibilitado, pois, considerando que o Direito brasileiro admite somente a restituição de tributos pagos a maior, em se adotando a tese até agora vencedora, estar-se-á admitindo que o estorno seja devido mesmo quando a restituição decorrer de valores pagos indevidamente e que, portanto, não redundaram no pagamento de tributo a menor, o que não se afigura jurídico nem tampouco razoável.

Não obstante a incoerência lógica acima apontada, os possíveis métodos de apuração do montante a estornar conduzem a situações injurídicas, ilógicas e absolutamente contrárias ao espírito da Lei nº 9.363/96, senão vejamos:

- a) caso se admita que qualquer restituição, independentemente da causa do pagamento indevido, dê ensejo ao estorno, estar-se-á admitindo também que mesmo quando o indébito tenha sido motivado por erro no cálculo do tributo devido (v. g.: adoção de alíquota maior, cômputo de vendas canceladas na base de cálculo, etc.), e, portanto, a sua restituição não redunde em um recolhimento a menor do tributo efetivamente devido segundo a lei tributária e em prejuízo aos cofres públicos, haverá a necessidade de se realizar o estorno, conclusão que não se compadece com a lógica da Lei nº 9.363/96;
- b) considerando que tanto o PIS como a Cofins são calculados com base na receita bruta das empresas, e não sobre vendas isoladas, caso se entenda que o estorno deve corresponder ao exato valor restituído ao fornecedor, estar-se-á admitindo a absurda possibilidade de a restituição de PIS e Cofins incidentes sobre vendas não realizadas ao produtor-exportador possam causar a redução de seu crédito presumido; e
- c) como argutamente percebido por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA (*Crédito Presumido de IPI - Ressarcimento de PIS e COFINS - Direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas*), “o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado”, de modo que o não pagamento do PIS e da Cofins pelo fornecedor dos insumos não pode impedir o nascimento do crédito presumido, pena de se contrariar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363/96.

Sendo a norma do art. 5º inaplicável e contrária à sistemática estabelecida na própria Lei nº 9.363/96, convém recordar as lições de ALÍPIO SILVEIRA em sua “*Hermenêutica no Direito Brasileiro*” (Vol. I, RT, 1968, págs. 189 e segs.):

*“Concebidos dessa forma os fins do direito, o seu reflexo sobre a hermenêutica jurídica é imediato, manifestando-se pela amplitude na aplicação dos textos legais, e pela abolição do servilismo à letra da lei. Tal amplitude interpretativa é mínima para aqueles que reputam o juiz seguir a vontade do legislador. Mas se dilata, quando se preconiza ao*

*jugador seguir os fins sociais da lei e as exigências específicas do bem comum, como o faz o art. 5º da Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro. É igualmente notável essa amplitude para aqueles que, como MAURICE HARIOU, preconizam ao juiz colocar os princípios acima dos textos.*

*Já o notaram os mestres da hermenêutica, a interpretação das leis é um único processo mental, sendo descabido opor, como se tem freqüentemente feito, a interpretação literal à interpretação lógica. Uma e outra se completam necessariamente, e as deduções racionais, seguindo as inspirações de uma sã lógica, servirão para dar pleno desenvolvimento, quer à vontade da lei, quer aos fins sociais a que ela se destina, quer às exigências do bem comum. Ainda menos cabível será propor ao intérprete a escolha, um tanto infantil, entre o texto e o espírito da lei. O texto intervém como manifestação solene do espírito, inseparável deste, pois o objeto do texto é justamente revelar o espírito. Este prevalece sobre a letra.*

(...)

*A decisão contra a lei pode ser considerada em face das várias operações relativas à aplicação: a interpretação, a adaptação, o afastamento do texto supostamente aplicável. Passemos a focalizar a interpretação.*

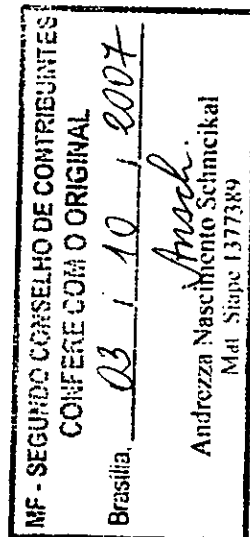
*As idéias do liberalismo revolucionário, anteriormente expostas, tinham estas conseqüências: se o aplicador se afastasse da letra para sentir o espírito da lei, estaria violando a lei. Ainda hoje como observam o Min. EDUARDO ESPÍNOLA e o Des. ESPÍNOLA FILHO, isso se dá. Eis a passagem invocada:*

*'Muitos juízes se apegam, numa demasia que convém evitar, à letra da lei, aplicando-a, sempre que lhes parece clara, como se não fosse possível descobrir o seu verdadeiro conteúdo, mercê de uma análise crítica, e então repelem toda a sorte de interpretação sob o injustificável pretexto de que não há discussão possível diante do texto translúcido.'*

*As tendências modernas preconizam ao aplicador que tenha em vista os fins sociais a que a lei se dirige e as exigências do bem comum. Em outras palavras, não viola a lei o aplicador que se afasta de sua letra para seguir os fins sociais a que se destina a lei, e as exigências do bem comum que lhe servem de fundamento."*

Sendo, portanto, dever do intérprete se ater mais à essência do que à forma, mais ao espírito do que ao texto da lei, privilegiando, sempre, os ditames da LICC, e considerando que a norma do art. 5º da Lei nº 9.363/96, além de contrariar a sistemática estabelecida na lei, é de fato e juridicamente inaplicável, evidencia-se, às escâncaras, a impossibilidade de se utilizar o referido dispositivo legal como fundamento para se negar a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes na base de cálculo do benefício fiscal em exame.

Não se presta, também, *data venia*, a sustentar a tese até agora prevalente, o argumento de que a não inclusão de tais parcelas na base de cálculo seria necessária para "*fins de controle*", como afirmado na Exposição de Motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda, por conferir à vontade do legislador importância superior aos fins sociais a que destina a lei e



as exigências do bem comum, contrariamente ao entendimento da melhor doutrina, bem representada por CARLOS MAXIMILIANO (*"Hermenêutica e Aplicação do Direito"*, 19ª ed., Forense, p. 25):

*"A lei é a expressão da vontade do Estado, e esta persiste autônoma, independente do complexo de pensamentos e tendências que animaram as pessoas cooperantes na sua emanação. Deve o intérprete descobrir e revelar o conteúdo de vontade expresso em forma constitucional, e as violações algures manifestadas, ou deixadas no campo intencional; pois que a lei não é o que o legislador quis, nem o que pretendeu exprimir, e, sim, o que exprimiu de fato."*

Pelo exposto, entendo ter a recorrente direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não contribuintes de PIS e de Cofins, haja vista ser este o único entendimento capaz de atingir os fins a que se destina a lei e compatível às exigências do bem comum.

### **Inclusão no cálculo dos insumos utilizados em produtos transferidos a outros estabelecimentos da mesma empresa**

Consoante entendimento do Egrégio Conselho de contribuintes, como não houve utilização do valor destes insumos pelos outros estabelecimentos, eis que a apuração é feita de forma centralizada, voto no sentido de incluir no cômputo do crédito presumido o valor destes insumos, utilizados na produção de bens transferidos, desde que atenda ao disposto nesta decisão.

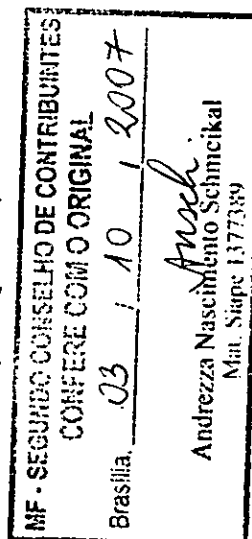
*"RV 111317 IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. TRANSFERÊNCIAS. O valor dos insumos adquiridos e posteriormente transferidos a outro estabelecimento da mesma empresa, o qual postula o ressarcimento, desde que não aproveitado por aquele que transfere, entra no cálculo do benefício a que alude a Lei 9.363/96, uma vez comprovada sua utilização nos produtos exportados."*

*RV 107894 CENTRALIZAÇÃO - O requerimento do incentivo fiscal previsto na Medida Provisória nº 1.484 pode ser feito de forma centralizada, podendo ser incluídos os valores de matérias-primas adquiridas por uma filial e posteriormente transferidos para o estabelecimento matriz."*

### **Exportação de produtos NT**

Assim estão redigidos os arts. 1º e 2º da Lei nº 9.363/96, que dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/Pasep e Cofins:

*"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.*

*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.*

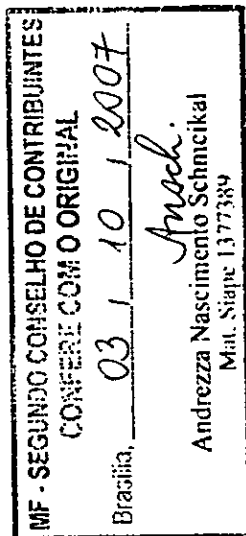
*§ 4º A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigada ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor correspondente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.*

*§ 5º Na hipótese do parágrafo anterior, o valor a ser pago, correspondente ao crédito presumido, será determinado mediante a aplicação do percentual de 5,37% sobre sessenta por cento do preço de aquisição dos produtos adquiridos e não exportados.*

*§ 6º Se a empresa comercial exportadora revender, no mercado interno, os produtos adquiridos para exportação, sobre o valor de revenda serão devidas as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, sem prejuízo do disposto no § 4º.*

*§ 7º O pagamento dos valores referidos nos §§ 4º e 5º deverá ser efetuado até o décimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido para a efetivação da exportação, acrescido de multa de mora e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos para a empresa comercial exportadora até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento." (grifos nossos)*

Observa-se, da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, especificamente nos trechos grifados, que o legislador tributário concedeu à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais incentivo fiscal meramente denominado "Crédito Presumido do



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 03 / 10 / 2007  
*Ansch.*  
Andrezza Nascimento Schmcikal  
Mat. Siapc 1377389

*Imposto sobre Produtos Industrializados*", calculado à razão de 5,37% sobre o sobre o **valor total** das aquisições por ela efetuadas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nada ressaltando quanto à incidência do IPI sobre o produto exportado – o que nem poderia fazer, à luz da regra de não-incidência do mencionado Imposto sobre Produtos Industrializados destinados ao exterior, consagrada no inciso III do § 3º do art. 153 da Constituição Federal.

Qualquer outro entendimento daquelas normas que escape à sua **interpretação literal** deve ser prontamente afastado do ordenamento jurídico, a exemplo da pretensão do Fisco de apenas reconhecer a possibilidade do mencionado creditamento aos exportadores de produtos que, eventualmente vendidos no mercado interno, seriam tributados pelo IPI.

Ora, a regra é clara: onde o legislador não excepcionou, não pode fazê-lo o intérprete. Nesse diapasão, portarias, pareceres, instruções normativas e outros atos administrativos não podem criar restrições ao aproveitamento do benefício financeiro criado por lei.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso do contribuinte para reconhecer seu direito à inclusão, no total da receita de exportação, dos valores relativos à exportação de produtos não tributados (NT).

#### **Incidência da taxa Selic.**

Entendo, ainda, ser devida a incidência da denominada taxa Selic a partir da protocolização do pedido de ressarcimento.

Com efeito, como se sabe, esta Câmara firmou entendimento no sentido de que, 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 dos créditos de IPI objeto de pedidos de ressarcimento, 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.

Tal entendimento, com a devida vênia dos ilustres Conselheiros que o adotam, penso merecer uma maior reflexão. Tal necessidade decorre, ao meu ver, de um equívoco no exame da natureza jurídica da denominada taxa Selic. Isto porque, conforme argutamente percebeu o ilustre Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, no melhor e mais aprofundado estudo já publicado 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:

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

*“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’.*

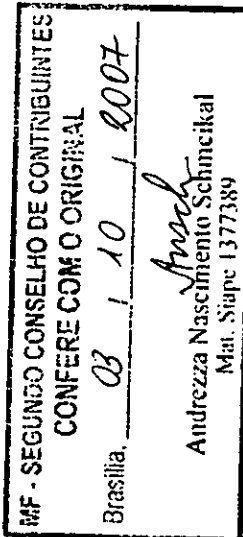
*A correlação entre a taxa Selic e a correção monetária, na hipótese supra, é admitida pelo próprio Banco Central.”*

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, dá-se 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, garantia-se, 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 indébitos tributários a partir do pagamento indevido –, crédito este que, em caso contrário, restará grandemente minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda sabidamente danosa e que continua a corroer o valor da moeda.

Tal convicção resta ainda mais arraigada quando se percebe que a incidência de juros sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido nasceu, dê-se destaque, exatamente com o advento do citado art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, pois, antes disso, a incidência dos mesmos, segundo o parágrafo único do art. 167 do Código Tributário Nacional, só ocorria “a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva” que determinasse a sua restituição, sendo, inclusive, este o teor do Enunciado nº 188 da Súmula da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Percebe-se, assim, fato raro, que o Governo Federal, neste



particular, foi extremamente isonômico, pois adotou a mesma sistemática para os créditos fazendários e os dos contribuintes, quando decorrentes do pagamento indevido de tributos.

Trata-se, ademais, da única medida consentânea ao princípio constitucional da moralidade administrativa.

**Conclusão:**

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para determinar: (i) sejam incluídas na base de cálculo do crédito presumido as aquisições feitas de não contribuintes do PIS e da Cofins; (ii) sejam incluídas na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de insumos transferidos a outros estabelecimentos da pessoa jurídica; (iii) que seja incluída a exportação de produtos NT; (iv) a atualização monetária do crédito presumido, a partir da data de protocolização do respectivo pedido, segundo e por aplicação analógica do disposto no art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383/91, observados os mesmos índices utilizados pela Fazenda Nacional para atualização de seus créditos tributários, até a sua revogação pelo art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, quando a partir de então deverão incidir juros calculados pela taxa Selic, segundo e por aplicação analógica do disposto neste último dispositivo legal.

Nego provimento quanto a energia elétrica, combustíveis e produtos para tratamento de água.

Sala das Sessões, em 19 de julho de 2007.

  
GUSTAVO KELLY ALENCAR

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>03</u> / <u>10</u> / <u>2007</u> <i>Ansch.</i> Andrezza Nascimento Schmicikal Mat. SIAPE 1377389
--

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	03 / 10 / 2007
Andrezza Nascimento Schmeikal Mat. Siape 1377389	

## Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Relator-Designado quanto às aquisições de pessoas físicas e de cooperativas e quanto a taxa Selic.

Cuido neste voto apenas da possibilidade de inclusão, na base de cálculo do crédito presumido do IPI, para ressarcimento da Contribuição para o PIS e da Cofins, dos insumos adquiridos de não-contribuintes (pessoas físicas ou cooperativas) e da correção dos valores ressarcidos com base na taxa de juros Selic.

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." (negritei)*

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."<sup>2</sup>*

<sup>2</sup> *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, pp. 333/334.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 03 / 10 / 2007 Andreza Nascimento Schmeikal Maj. SIAPE 1377389
--

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 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.”<sup>3</sup> (negritei)*

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 de 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.

Ora, 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

<sup>3</sup> Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

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 SUPOSTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI JURIS 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 ..."*

INF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	03 / 10 / 2007	Andrezza Nascimento Schmeikal Mat. Sijape 1377389
---	----------------	--

O mesmo entendimento foi esposado pelo Desembargador Federal do TRF da 5ª Região, no AGTR 33341-PE, Processo nº 2000.05.00.056093-7,<sup>4</sup> 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 ....”*

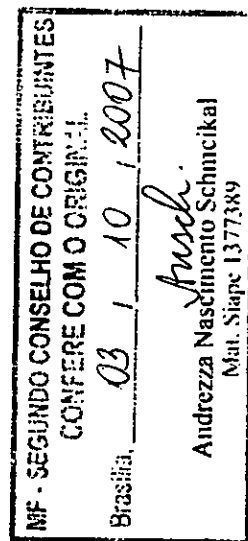
Essas decisões judiciais evidenciam o acerto do entendimento aqui exposto, no sentido de que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI para ressarcimento do PIS e da Cofins, quando estas contribuições não forem exigíveis nas operações de aquisição, no mercado interno,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

No que diz respeito ao pedido de atualização do crédito presumido pela taxa Selic, o pleito 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 indébitos 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,

<sup>4</sup> Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.



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.

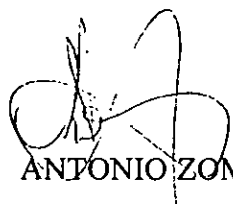
Por outro lado, o fato de o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95 ter instituído a incidência da taxa Selic sobre os indébitos tributários a partir do pagamento indevido, com o objetivo de igualar o tratamento dado aos créditos da Fazenda Pública aos dos contribuintes, quando decorrentes do pagamento indevido 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 carregados 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 o exposto, nego provimento ao recurso quanto ao pedido de inclusão dos insumos adquiridos não-contribuintes no cálculo do crédito presumido de IPI e no tocante à atualização dos valores ressarcidos com base na taxa Selic.

Sala das Sessões, em 19 de julho de 2007.

  
ANTONIO ZOMER

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>03</u> / <u>10</u> / <u>2007</u> <i>Ansch</i> Andrezza Nascimento Schmeikal Mat. Siape 1377389
--

↓