



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13983.000247/2002-21  
Recurso nº : 130.242  
Acórdão nº : 202-16.663

PUBLI ADO NO D. O. U.	
2.º	Do 16 / 02 / 07
C	
C	Rubrica

Recorrente : SADIA S/A  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29 / 8 / 2006

*Cleuzá Takafuji*  
Secretária de Segunda Câmara

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO (PIS E COFINS). RESSARCIMENTO. AQUISIÇÕES DE MP, PI E ME FORNECIDOS POR PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.**

Inexiste limitação legal ao aproveitamento do crédito a que se refere o art. 1º da Lei nº 9.363/96 às aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem exclusivamente feitas de contribuintes da Contribuição ao PIS e da Cofins.

**TAXA SELIC. NÃO-INCIDÊNCIA.**

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

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SADIA S/A.

**ACORDAM** os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos: I) em dar provimento ao recurso quanto às aquisições de pessoas físicas e de cooperativas. Vencidos os Conselheiros Antonio Zomer (Relator), Antonio Carlos Atulim e Maria Cristina Roza da Costa. Designado o Conselheiro Marcelo Marcondes Meyer-Kozłowski para redigir o voto vencedor; e II) em negar provimento ao recurso quanto à taxa Selic. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente).

Sala das Sessões, em 8 de novembro de 2005.

*Antonio Carlos Atulim*  
Antonio Carlos Atulim  
Presidente

*Marcelo Marcondes Meyer-Kozłowski*  
Marcelo Marcondes Meyer-Kozłowski  
Relator-Designado



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/8/2006

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13983.000247/2002-21  
Recurso nº : 130.242  
Acórdão nº : 202-16.663

*Adriana Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : SADIA S/A

## RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, relativo ao 2º trimestre/2002, no valor de R\$ 12.721.753,71 (fls. 27 e 38), cumulado com pedidos de compensação, apresentado em 13/08/2002, com fundamento na Lei nº 9.363/96 e na Portaria MF nº 38/97.

A fiscalização informa, às fls. 60/66, que a contribuinte incluiu indevidamente no cômputo da base de cálculo do crédito presumido as seguintes aquisições:

- matéria-prima adquirida de cooperativas de produtores, no valor de R\$ 66.211.660,05, e de pessoas físicas, no valor de R\$ 108.412.174,72, que não sofreram a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins a que o benefício fiscal visa ressarcir;
- materiais de conservação e manutenção (R\$ 6.759.482,87), de limpeza e desinfecção (R\$ 1.443.480,61), combustíveis e lubrificantes (R\$ 4.394.841,98), gastos com energia elétrica (R\$ 13.465.553,71) e uniformes e equipamentos de proteção individual (R\$ 1.118.036,70), que não se enquadram no conceito de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) ou material de embalagem (ME);
- gastos com aquisição de serviço de transporte pela indústria (fretes), no valor de R\$ 46.752.915,32; e
- valor referente à aquisição de mercadorias de terceiros para comercialização e respectivos fretes, no valor de R\$ 31.252.916,16.

Todos os valores utilizados pelo Fisco foram informados pela empresa, em resposta a intimações recebidas.

Refazendo o quadro de apuração (fls. 65/66), com a exclusão dos valores acima indicados, os fiscais chegaram a um valor a ser ressarcido de R\$ 6.553.912,52.

A DRF em Joaçaba – SC, com base nesse relatório, deferiu parcialmente o pleito, reconhecendo o direito ao ressarcimento do valor apurado pela fiscalização.

Irresignada, a empresa ingressou com manifestação de inconformidade, insurgindo-se contra as glosas efetuadas, alegando, em síntese, que:

- a exclusão das aquisições dos insumos de pessoas físicas e de cooperativas, da base de cálculo do crédito presumido, é ilegal, pois baseou-se numa interpretação extensiva dada pelas Instruções Normativas SRF nºs 23/97 e 103/97, que contrariam flagrantemente o disposto no art. 2º da Lei nº 9.363/96, que prevê a inclusão na base de cálculo do benefício do valor total das aquisições de insumos, sem qualquer expurgo;
- os materiais de conservação e manutenção, de limpeza e desinfecção, combustíveis e lubrificantes, uniformes e equipamentos de proteção individual, bem como os gastos com energia elétrica, serviços de transporte e com as mercadorias adquiridas de terceiros para revenda, utilizados no processo

*Adriana Takafuji* 2



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/10/2006

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13983.000247/2002-21  
Recurso nº : 130.242  
Acórdão nº : 202-16.663

*Cleuzo Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

industrial, estão incluídos no conceito de produtos intermediários, conforme definição do art. 488 do Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98), razão pela qual devem ser computados no cálculo do benefício, nos termos do já citado art. 2º da Lei nº 9.363/96; e

- os materiais citados no subitem anterior são tributados pelo PIS e pela Cofins, integrando o custo dos produtos exportados, não havendo nenhuma razão para excluí-los do cálculo do benefício fiscal pleiteado.

Em apoio de sua tese, transcreve ementas favoráveis de Acórdãos do Segundo Conselho de Contribuintes e junta cópias de ementas de Acórdãos do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ao final, requer sejam reintegrados na base de cálculo os valores glosados, a fim de recompor o valor do benefício sujeito a ressarcimento constante no pedido, e que o valor ressarcido seja acrescido da taxa Selic.

A Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS indeferiu a solicitação em Acórdão assim ementado:

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002*

***Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO.***

- I. Não se incluem na base de cálculo do benefício as aquisições de matéria-prima de cooperativas de produtores e de pessoas físicas, por não terem sofrido a incidência da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins.*
- II. Os valores pagos na aquisição de materiais de conservação e manutenção, de limpeza e desinfecção, uniformes e equipamentos de proteção individual, combustíveis, lubrificantes e gastos pelo consumo de energia elétrica, não entram na base de cálculo do benefício, por não se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, únicos insumos autorizados pela lei.*

***ABONO DE JUROS SELIC. DESCABIMENTO.***

*Por falta de previsão legal, é incabível o abono de juros Selic ao ressarcimento de crédito presumido do IPI.*

*Solicitação Indeferida".*

A DRJ considerou não impugnada a glosa do valor de R\$ 31.252.916,16, referente à compra de mercadorias para comercialização. A empresa incluiu a referida glosa no contexto das demais, como afronta aos dispositivos da Lei nº 9.363/96. À vista destes fatos, a DRF em Joaçaba solicitou esclarecimentos à DRJ, que, em resposta, manteve o entendimento de que tal matéria não fora contestada, porque teria havido mera citação da mesma na manifestação de inconformidade, sem qualquer argumento específico ou jurisprudência alusiva ao assunto.

Em decorrência, a autoridade fiscal, com base na informação de fls. 133/134, determinou a cobrança do crédito presumido, no valor de R\$ 448.495,58, decorrente da glosa acima referida, que teria sido indevidamente compensada.

Intimada para pagamento, a contribuinte, em petição endereçada ao Delegado da Receita Federal em Joaçaba - SC, requereu a suspensão da cobrança, por entender que as compras para industrialização e respectivos fretes (que a recorrente trata como "exportação de



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 27/8/2006

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13983.000247/2002-21  
Recurso nº : 130.242  
Acórdão nº : 202-16.663

*Cleuzá Takafuji*  
Secretária de Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
ANTONIO ZOMER

(VENCIDO QUANTO ÀS AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS)

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

A análise dos autos demonstra que não houve glosa nos valores da receita bruta e da receita de exportação, conforme se depreende da análise do quadro de fls. 65/66 e do demonstrativo constante da DCTF, à fl. 38. Este fato é importante para definir a matéria em litígio, principalmente no que se refere à revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, que não sofreram qualquer atividade de industrialização por parte da recorrente. Assim, o que foi glosado, com relação a estas mercadorias, foi o valor de aquisição, que havia sido incluído como insumo pela recorrente.

Em se tratando de glosa relativa a valor considerado como insumo, a citação da mesma juntamente com as demais glosas, ao contrário do que decidiu a DRJ, há que ser tida como impugnação, posto que a empresa defendeu-se em bloco de todas as glosas, considerando que o Lei nº 9.363/96 referiu-se ao total das aquisições, sem fazer qualquer restrição.

Passando à análise do recurso, verifico em primeiro lugar a questão das aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas que não sofreram a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins nessa operação.

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 nº 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*

*A. P.* 5



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COMO ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/8/2006

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13983.000247/2002-21  
Recurso nº : 130.242  
Acórdão nº : 202-16.663

*Cleuzá Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

*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>1</sup>*

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>2</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

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

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF. em 29/18/2006

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13983.000247/2002-21  
Recurso nº : 130.242  
Acórdão nº : 202-16.663

*Cléuzo Takafuji*  
Secretária de Segunda Câmara

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

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

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

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

Ademais, o Poder Judiciário já se manifestou contrariamente à inclusão das aquisições de não-contribuintes no cálculo do crédito presumido de IPI, conforme se depreende do Acórdão AGTR 32877-CE, julgado em 28/11/2000, pela Quarta Turma do TRF da 5ª Região, sendo relator o Desembargador Federal Napoleão Maia Filho, cuja ementa tem o seguinte teor:

**"TRIBUTÁRIO. LEI 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI A TÍTULO DE RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E DA COFINS EM PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E/OU RURAIS QUE NÃO SUPOARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI 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 ..."*

*[Assinaturas]*  
7



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/8/2006

2º CC-MF  
Fl.

*Cleuzá Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13983.000247/2002-21  
Recurso nº : 130.242  
Acórdão nº : 202-16.663

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>3</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.

Além das aquisições de não-contribuintes, a recorrente considerou no cálculo do incentivo os gastos com aquisição de energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, serviços de transportes, conservação e manutenção, limpeza e desinfecção, uniformes e equipamentos de proteção individual, além do valor das compras de mercadorias adquiridas de terceiros para revenda.

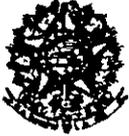
A Lei nº 9.363/96, ao instituir o benefício fiscal, não se referiu a todos os insumos utilizado na produção, mas enumerou taxativamente as espécies de insumos que serviriam para a determinação do incentivo como sendo as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. O parágrafo único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

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

A simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento da recorrente, que quer buscar o conceito em outras fontes mais genéricas antes de utilizar a legislação do IPI, tornando letra morta o disposto no referido parágrafo. A Portaria do

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

*JA* 8



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/12/2006

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13983.000247/2002-21  
Recurso nº : 130.242  
Acórdão nº : 202-16.663

*Cleuzo Takafuji*  
Secretária de Segunda Câmara

Ministro da Fazenda nº 129, de 05 de abril de 1995, no § 3º do art. 2º, confirma este entendimento, quando afirma:

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

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

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

Neste passo, cabe esclarecer que a requerente não descreveu o seu processo industrial e nem informou como são consumidos os produtos e materiais glosados pelo Fisco, de forma a permitir a análise, item por item do seu desgaste, à luz do PN CST nº 65/79.

Destarte, se somente geram direito ao crédito os produtos que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos em decorrência de ação direta sobre o mesmo, não há como reverter as glosas impugnadas, por falta de comprovação de que os itens excluídos da base de cálculo preenchem esses requisitos.

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

**"TRIBUTÁRIO. IPI. ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

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

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

*"A energia elétrica não é considerada insumo para fins de aproveitamento de crédito gerado por sua aquisição a ser descontado do montante devido na operação de saída do produto industrializado. Precedentes citados: REsp 518.656-RS, DJ 31/5/2004; REsp 482.435-RS, DJ 4/8/2003, e AgRg no Ag 623.105-RS, DJ 21/3/2005. REsp 638.745-SC, Rel. Min. Luiz Fux.."*

No tocante aos fretes, cabem os mesmos argumentos aplicados ao gasto com energia elétrica. A lei disse matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, sendo clara que o transporte não se adapta ao conceito de nenhum desses insumos. Além do

*JA* *J* 9



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/8/2006

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13983.000247/2002-21  
Recurso nº : 130.242  
Acórdão nº : 202-16.663

*Cleusa Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

mais, a Lei nº 9.363/96, no *caput* do art. 3º, determina que o valor dos insumos aqui referidos seja aquele constante da nota fiscal do fornecedor, *verbis*:

*"Art. 3º - Para os efeitos desta Medida Provisória, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador."*

Da mesma forma como acontece com a energia elétrica, pouco importa que o frete integre o custo das mercadorias exportadas e o fato de as empresas transportadoras pagarem a contribuição para o PIS e a Cofins, se a lei não os contemplou na definição da base de cálculo do incentivo.

Não merece melhor sorte a glosa do valor pago na aquisição de mercadorias de terceiros e seus respectivos fretes, independentemente de serem estas revendidas no mercado interno ou exportadas, posto que só poderiam integrar a base de cálculo do incentivo se fossem submetidas a alguma operação de industrialização no estabelecimento do produtor-exportador, o que não ocorreu, como informou o Fisco sem ser contestado pela recorrente.

Por último, avalio a possibilidade de incidência de juros no ressarcimento, calculados de acordo com a evolução da taxa Selic. O pleito está fundado na interpretação analógica do disposto no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95, que prescreveu a aplicação da taxa Selic na restituição e na compensação de débitos tributários.

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

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

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

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

Por outro lado, o fato de o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95 ter instituído a incidência da Taxa Selic sobre os débitos tributários a partir do pagamento indevido, com o



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 20/8/2006

2º CC-MF  
Fl.

*Cleuzd Takafuji*  
Secretária de Segunda Câmara

Processo nº : 13983.000247/2002-21  
Recurso nº : 130.242  
Acórdão nº : 202-16.663

objetivo de igualar o tratamento dado aos créditos da Fazenda Pública aos dos contribuintes, quando decorrentes do pagamento indevido ou a maior de tributos, não autoriza a aplicação da analogia, para estender a incidência da referida taxa aos valores a serem ressarcidos, decorrentes de créditos incentivados do IPI.

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

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

Com estas considerações, **nego provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 8 de novembro de 2005.

  
ANTONIO ZOMER



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/8/2006

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13983.000247/2002-21  
Recurso nº : 130.242  
Acórdão nº : 202-16.663

*Cleuza Takafuji*  
Secretária de Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO  
MARCELO MARCONDES MEYER-KOZLOWSKI  
(DESIGNADO QUANTO ÀS AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS)

Divergindo do Sr. Relator, entendo assistir alguma razão à recorrente. Senão, vejamos.

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 da 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 nº 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.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29 de 12 de 2006

2ª CC-MF  
Fl.

Cleuzá Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13983.000247/2002-21  
Recurso nº : 130.242  
Acórdão nº : 202-16.663

*§ 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 “Credito Presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados”, calculado à razão de 5,37% sobre o valor total das aquisições por ela efetuadas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nada ressaltando quanto à natureza do fornecedor (se cooperativa, pessoa física, jurídica, sociedade anônima, em comandita simples, contribuinte desse ou daquele tributo etc.) como condição ao aproveitamento do benefício financeiro.

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 contribuintes do IPI que adquiriram MP, PI e ME de contribuintes da Contribuição ao PIS e da Cofins.

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.

Sobre o tema, assim tem se posicionado a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*“IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTE AO PIS E A COFINS – A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei n.º 9.363 de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. (art. 2º, da Lei n.º 9.363/96). A lei citada refere-se a “valor total” e não prevê qualquer exclusão.” (CSRF, 2ª Turma, Acórdão CSRF/02-01.390, maioria, julgado em 08/09/03, Rel. Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo).*

Por essas razões, dou PROVIMENTO ao recurso voluntário nesta parte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 8 de novembro de 2005.

MARCELO MARCONDES MEYER-KOZŁOWSKI