



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

<b>Processo nº</b>	10280.901749/2008-96
<b>Recurso nº</b>	874.129 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3102-01.163 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	10 de agosto de 2011
<b>Matéria</b>	IPI
<b>Recorrente</b>	CIKEL BRASIL VERDE MADEIRAS LTDA.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÕES DE PESSOA FÍSICA. Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por MAIORIA de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Ricardo Rosa. Ausente, justificadamente, o conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes.

Luis Marcelo Guerra Castro - Presidente.

Mara Cristina Sifuentes - Relatora.

Editado em: 12/08/2011

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Luis Marcelo Guerra de Castro, Mara Cristina Sifuentes, Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa e Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 3<sup>a</sup> Turma da DRJ Belém - PA, a qual, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, nos termos do Acórdão nº 01-17.494, proferido em 12 de maio de 2010.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI referente ao primeiro trimestre de 2003, no valor total de R\$ 233.902,19, utilizados na compensação de débitos da empresa, conforme PER/DCOMP de fls. 01/51.

2. A DRF/Belém/PA, após diligência, reconheceu o direito ao ressarcimento no valor R\$ 116.890,43, tendo sido procedida a inclusão de valores nas receitas de exportação e do mercado interno, além de glosadas as aquisições de insumos feitas de pessoas físicas, pessoas jurídicas inativas e optantes do Simples, conforme Relatório de fls. 65/67 e Despacho Decisório de fl. 94.

3. Cientificada em 01.02.2010 (fl. 94) a interessada apresentou, tempestivamente, em 22.02.2010, manifestação de inconformidade (fls. 105/111) na qual contesta apenas as glosas efetuadas nas aquisições de empresas optantes do Simples e de pessoas físicas, argumentando:

a) No que diz respeito às aquisições de empresas do Simples, que a legislação vedava a transferência de créditos do IPI, não se aplicando ao caso em tela por se tratar de ressarcimento das contribuições para o PIS/Pasep e para Cofins;

b) Cita o art. 2º da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, entendendo inexistir vedação para as PJ optantes pelo Simples;

c) Transcreve a Exposição de Motivos que encaminhou a Medida Provisória nº 948/95, para defender que a alíquota do crédito presumido foi elevada para 5,37%, com o objetivo, de ressarcir as contribuições não somente na última etapa do processo produtivo, mas nas duas etapas antecedentes;

d) Cita à pergunta nº 11 do Perguntas e Respostas, além de decisões administrativas que reforçam o seu entendimento;

e) Quanto às aquisições de pessoas físicas, defende que a legislação de regência: não faz restrições quanto ao fornecedor dos insumos, citando decisões do extinto Conselho de Contribuintes nesse sentido.

f) Ao final, requer que sejam incluídos os valores questionados no cálculo do crédito presumido.

A DRJ acatou parcialmente as alegações da recorrente, entendendo não existir vedação na legislação do Crédito Presumido de IPI para o aproveitamento do benefício com relação às aquisições de insumos de empresas inscritas no Simples. Quanto as aquisições efetuadas de pessoas físicas julga que tais aquisições não entrariam no cálculo já que as pessoas físicas não são contribuintes do PIS/Pasep e da COFINS, por determinação da Lei nº 9.363, de 1996.

A recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 158 e sgs., onde resumidamente, insurge-se contra a não inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI das aquisições efetuadas de pessoa física, no valor de R\$ 7.201,57. Cita legislação e alguns

acórdãos do Conselho de Contribuintes favoráveis a sua argumentação. Também cita julgados do STJ e Tribunais Federais que caminham na sua linha de entendimento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

O recurso é tempestivo, conforme disposto no art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

### Aquisição de matérias-primas de pessoas físicas

A recorrente afirma que a decisão recorrida não considerou a aquisição de matérias-primas de pessoas físicas, por entender que não sofreram a incidência do PIS/COFINS, com fundamento no parágrafo 2º. do art. 2º. da IN SRF 23/97.

Apesar da IN SRF 23/97 encontrar-se vigente, este assunto já se encontra pacificado no âmbito do CARF e da CSRF.

O entendimento prevalente é ser possível o cômputo das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da Cofins (pessoas físicas e cooperativas) no cálculo do crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, não cabendo ao intérprete, no caso a IN SRF 23/97, fazer distinção nos casos em que a lei não o fez.

Este entendimento está melhor exposto na ementa do Acórdão nº 9303-00.779 da 3ª Turma da CSRF, em sessão de 2 de fevereiro de 2010, o qual reproduzo somente a parte relativa à aquisição de não contribuintes:

ASSUNTO:      IMPOSTO      SOBRE      PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/07/2000 a 30/09/2000 [...]

AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES.

*O incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção "juris et de jure", não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo Fisco, seja pelo contribuinte. Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da Cofins (pessoas físicas e cooperativas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez. ...*

No voto do acórdão nº 9303-00.779 da 3<sup>a</sup> Turma da CSRF, nas fls. 5 e seguintes, temos a explicação para este posicionamento, o qual transcrevo aqui:

*Das aquisições de não contribuintes.*

*Trata-se de análise de recurso especial de divergência, interposto pela contribuinte, no qual foi dado seguimento para análise da glosa de insumos que supostamente não tiveram incidência das contribuições para o PIS/PASEP e Cofins (pessoas físicas e cooperativas).*

*A controvérsia limita-se à incidência do art. 1º da Lei nº 9.363, de 16/12/96, imposta pela Instrução Normativa SRF nº23, de 13/03/1997, que reconhece o direito apenas para aquisições de pessoas jurídicas, e pela Instrução Normativa SRF nº103, de 30/12/1997, que excluem as cooperativas de produção. Em ambos os casos, o fundamento é o mesmo, o benefício do crédito presumido do IPI, para resarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente será cabível quando nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem pelo produtor-exportador houver incidência dessas contribuições sociais.[...]*

*Muito embora o assunto já se encontre pacificado no âmbito desta Eg. Câmara Superior, conforme jurisprudência trazida pela interessada, não pela unanimidade de votos, pertinente são as conclusões do respeitável doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira em trabalho divulgado em 2000, quando o assunto era ainda polêmico. Para melhor clareza, peço vênia para reproduzir as suas conclusões como se minhas fosse:*

**VII - CONCLUSÃO AS AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS INTEGRAM O CÁLCULO DO INCENTIVO, SENDO ILEGAIS AS INSTRUÇÕES NORMATIVAS FAZENDÁRIAS EM CONTRÁRIO** De tudo se conclui que as aquisições de insumos que não tenham sofrido a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS também integram a determinação da base de cálculo do crédito presumido a que alude a Lei n. 9363.

*Isto porque, e em síntese:*

*- a expressão legal "contribuições incidentes" não pode ser vinculada a cada operação de aquisição de insumos, pois tal vinculação não faz qualquer sentido lógico, além de impor condição - a incidência sobre cada aquisição, isoladamente considerada - de realização impossível, porque as contribuições não incidem na base de 5,37%, que é a porcentagem para cálculo do crédito presumido segundo a respectiva fórmula legal.*

*- seja pela literalidade da norma do art. 1º da Lei n. 9363, seja por sua consideração em conjunto com os demais dispositivos dessa mesma lei, especialmente com os que estatuem a fórmula de cálculo do crédito presumido, verifica-se que a alusão ao resarcimento das contribuições incidentes somente pode ser referida a todas as incidências que possivelmente tenham*

---

*ocorrido em qualquer anterior etapa do ciclo econômico do produto exportado e dos seus insumos,*

- o incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção "juris et de jure", não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte,*
- a fórmula legal de cálculo do incentivo manda considerar o valor total das aquisições de insumos, sem distinção entre as tributadas e as não tributadas,*
- o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras, e não se confunde com restituição de contribuições, não havendo, assim, razão para exigir a incidência de contribuições para que uma aquisição de insumos seja integrada ao respectivo cálculo;*
- o resarcimento do crédito presumido, em moeda corrente, é uma forma alternativa de pagamento da subvenção, sendo que resarcimento significa provimento do incentivo, em cobertura de parte das despesas de custeio, e não restituição de contribuições, também por isto sendo irrelevante ter ou não ter havido incidência sobre cada aquisição de insumos, isoladamente considerada,*
- a prova da incidência e dos recolhimentos sobre cada aquisição de insumos era exigida pela legislação anterior, mas foi tacitamente revogada, não, podendo, pois, ser feita vigência da nova lei, revogadora da anterior,*
- o resarcimento, 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,*
- tudo isto é confirmado pelas regras de hermenêutica, que excluem a interpretação pela literalidade da norma legal e a consideração de apenas um dispositivo isolado das demais normas da mesma lei e do ordenamento jurídico, que exigem resultado derivado da interpretação que seja coerente com os objetivos da lei, que excluem resultado ilógico e de realização impossível, e que requerem o emprego de todos os métodos de exegese, notadamente o sistemático, o teleológico e o histórico;*
- não obstante, mesmo a letra da lei comporta perfeitamente a interpretação no sentido de que não é necessária a incidência sobre a aquisição de insumos, propriamente dita, referindo-se, antes, às possíveis incidências em quaisquer outras operações que tenham onerado as aquisições dos insumos e o custo do produto exportado.*

*Em vista disso tudo, conclui-se de modo inarredável que carecem de base legal o parágrafo 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 23/97 (que limita o crédito às aquisições feitas à pessoas jurídicas e que tenham sido tributadas) e o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº. 103/97 (que exclui as aquisições feitas à cooperativas).*

*Na verdade, o crédito presumido de IPI, por ser presumido, independe do valor que efetivamente tenha sido recolhido a título daquelas contribuições sobre as diversas fases de elaboração do produto vendido. Mesma o inexpressiva pagamento de PIS/PASEP e Cofins em etapas anteriores não obstaria o direito ao crédito. Isto porque a lei, ao estabelecer a base de cálculo e o percentual, criou uma presunção absoluta, juris et de jure. A dimensão real da cadeia produtiva é relevante para o cálculo do benefício.*

*Por fim, noticia-se que a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, consolidada em suas duas turmas de direito público, reconhece o direito do interessado. Confira-se:*

*RECURSO ESPECIAL N° 529.758 - SC (2003/0072619-9)*

*RELATORA . MINISTRA EMANA CALMON*

*RECORRENTE , CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS*

*ADVOGADO • RUMO EDUARDO GEISSMANN E OUTROS*

*RECORRIDO FAZENDA NACIONAL*

*PROCURADOR ARTUR ALVES DA MOTA E OUTROS*

*Depois de todas essas avaliações, conclui da seguinte maneira.*

*1º o produtor-exportador adquire como insumo, por exemplo, tecidos, linhas, agulhas, botões, etc, e em todas essas aquisições é ele contribuinte de fato da PIS/COFINS, paga pelo vendedor que, no preço, já embutiu a PIS/COFINS paga pelos seus insumos. Na hipótese, a lei permite o resarcimento sobre o preço final da aquisição, o que leva a também deduzir as antecedentes incidências da PIS/COFINS;*

*2º mesmo quando o produtor-exportador adquire matéria-prima ou insumo agrícola diretamente do produtor rural pessoa física, paga, embutido no preço dessas mercadorias o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, tais como ferramentas, maquinários, adubos, etc , adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo.*

*Parece-me, portanto, que razão assiste aos que entendem ter a instrução normativa aqui questionada extrapolado o conteúdo da lei. Assim, verifica-se que a Instrução Normativa 23/97 pretendeu resgatar da MP 674/94 aquilo que não mais veio a ser desejado politicamente pelo legislador. Por todas essas razões, dou parcial provimento ao recurso especial.*

*É o voto*

*Seguem ementas de votos dos demais Eminentess Ministros*

*RECURSO ESPECIAL N° 719.433 - CE (2005/0012921-9)*

*RELATOR MINISTRO HUMBERTO MARTINS*

*RECORRENTE FAZENDA NACIONAL*

*PROCURADOR RAQUEL TERESA MARTINS PERUCH*

*BORGES E OUTRO(S)*

*RECORRIDO J RECAMONDE E COMPANHIA LTDA*

*ADVOGADO MANUELA SANTANA E OUTRO(S)*

*EMENTA*

*TRIBUTÁRIO — CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI — RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS — INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO JULGADO A QUO — ART. 1º DA LEI N 9.363/96 — RESTRIÇÃO PELA IN23/97 DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL — ILEGALIDADE.*

*1. A controvérsia restringe-se à limitação da incidência do art.1º da Lei 9.363/96, imposta pelo art. 2º da IN 23/97, da Secretaria da Receita Federal, que determina que o benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente será cabível em relação às aquisições de pessoa jurídicas.*

*2. Inexistente a alegada violação ao art.535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do julgado a quo.*

*3. Ora, uma norma subalterna, qual seja, instrução normativa, não tem a faculdade de limitar o alcance de um texto de lei. A jurisprudência do STJ posiciona-se no sentido da ilegalidade do art. 2º, §2º da IN 23/97.*

*Recurso especial improvido.*

*RECURSO ESPECIAL N° 921 .397 - CE (2007/0020577-0)*

*RECORRENTE - FAZENDA NACIONAL*

*PROCURADOR: MARCOS ALEXANDRE TAVARES  
MARQUES MENDES E OUTRO(S)*

*RECORRIDO CVC CERA VEGETAL DO CEARÁ*

*ADVOGADO : MANUELA SANTANA E OUTRO(S)*

*EMENTA*

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. LEI N° 9363/96.  
CRÉDITO PRESUMIDO INDUSTRIAL-EXPORTADOR.  
RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS EMBUTIDOS NO*

*PREÇO DOS INSUMOS POSSIBILIDADE. DESCABIMENTO  
DE DISTINÇÃO ENTRE FORNECEDOR DE INSUMOS*

*PESSOA JURÍDICA OU PESSOA FÍSICA ILEGALIDADE DE  
IN SRF 23/97. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL  
CONHECIDO E NÃO-PROVIDO.*

*1. O apelo especial da Fazenda Nacional prende-se à alegativa de que a utilização do incentivo fiscal do art. 1º da Lei 9363/96 deve observar as limitações impostas pela IN SRF 23/97, tese rechaçada pelo acórdão recorrido, que negou provimento à apelação movida pelo órgão fazendário.*

*2 Contudo, o inconformismo não merece acolhida, na medida em que o entendimento aplicado pelo julgado atacado está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual, não havendo a Lei 9.363/96 feito distinção entre fornecedores de insumos pessoas físicas (não contribuintes do PIS/PASEP) e fornecedores pessoas jurídicas, não poderia tê-lo feito a IN SRF 23/97, que é de todo ilegal e descharacteriza o favor fiscal em tela. Nesse sentido o julgado:*

*De acordo com o disposto no art 1º da Lei 9 363/96, o benefício fiscal de resarcimento de crédito presumido do IPI, como resarcimento do PIS e da COFINS, é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação.*

*Portanto, inexiste óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, mormente em tal operação ter havido a incidência do PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração posterior, independente de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI (RESp nº 576857/RS, Rei Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005).*

*3. O crédito presumido previsto na Lei nº 9363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador.*

*4. Precedentes.. Resp 627.941/CE, DJ 07/03/2007, Rel. João Otávio de Noronha; Resp 644.789/CE, DJ 04/12/2006, Rel. Min. Denise Arruda; Resp 617.733/(7E, DJ 24/08/2006, Rel. Min Teori Albino Zavascki, REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, de 19/12/2005; Resp 813.280./SC, DJ 02/0.5/2006, de minha relatoria,. Resp .529.758/SC, DJ 20/02/2006, Rel. Min Eliana Calmon, Resp 586.392/RN, DJ 06/12/2004, Rei Min. Eliana Calmon*

*5 Recurso especial não-provido*

**CONCLUSÃO**

*Atendidos todos os requisitos previstos. em lei, não vejo como se negar o direito do produtor-exportador ao crédito presumido*

---

*de IPI, ainda que na última etapa não tenha incidido PIS/Pasep e Cofins.*

Dou provimento ao recurso do contribuinte para incluir o cômputo das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da Cofins (pessoas físicas) no cálculo do crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363/96.

Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

Mara Cristina Sifuentes