



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 19 / 02 / 2002  
Rubrica *JF*

Processo : 10880.000348/98-89  
Acórdão : 201-75.236  
Recurso : 117.630

Sessão : 21 de agosto de 2001  
Recorrente : PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A  
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Centro de Documentação  
RECURSO ESPECIAL  
Nº RD /201-117630

IPI – RESSARCIMENTO – COMPENSAÇÃO - LEI Nº 9.363/96 – PORTARIA MF Nº 38/97 - PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS – CLASSIFICADOS COMO N/T NA TIPI – INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO - Crédito presumido de IPI com o objetivo de desonerar a carga tributária das exportações. Geram crédito presumido as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, e os custos a estes agregados. Não se pode negar que produtos não tributados, somente por isso, não integrem o valor das aquisições incentivadas, por falta de previsão legal. **Recurso voluntário provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos e recurso interposto por:  
PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antonio Mário de Abreu Pinto.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2001

Jorge Freire  
Presidente

Gilberto Cassuli  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Rogério Gustavo Dreyer, Serafim Fernandes Corrêa, José Roberto Vieira, Roberto Velloso (Suplente) e Sérgio Gomes Velloso.

Imp/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10880.000348/98-89  
Acórdão : 201-75.236  
Recurso : 117.630

Recorrente : PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A

## RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI, protocolizado em 12/01/1998, motivada a contribuinte pelo "Crédito presumido de que trata a Portaria MF nº 38/97", no valor de R\$2.039.467,59, referente ao período de apuração do segundo trimestre de 1997. Pediu, posteriormente, compensação.

Após realização de diligência e juntada de documentação, a Divisão de Fiscalização manifestou-se, às fls. 481/486, no sentido da regularidade dos cálculos, afirmando que "para a empresa ter direito ao benefício fiscal independe dos produtos exportados estarem classificados para os efeitos do IPI como N/T".

A Delegacia da Receita Federal em São Paulo - SP, às fls. 487/496, decidiu pelo indeferimento do pedido de ressarcimento, segundo a seguinte ementa:

"Aquisições de insumos aplicados na industrialização de produtos Não Tributados (NT), assim como a receita de exportação destes produtos não podem ser considerados para efeito de cálculo do Crédito Presumido de IPI, por falta de determinação expressa de Lei. Inobservância das normas do RIPI, como previsto na legislação específica do incentivo (Lei 9.363/96), bem como dos atos administrativos e normativos pertinentes. **PEDIDO INDEFERIDO**".

Inconformada, a empresa apresentou sua Impugnação de fls. 499/508, aduzindo serem diferentes a natureza jurídica, os objetivos efetivos de criação do benefício do crédito presumido e os argumentos fundamentadores do despacho impugnado. Ressaltou que "... o objetivo desse benefício é ressarcir os valores recolhidos a título de PIS/COFINS, incidentes sobre aqueles insumos empregados em produtos destinados à exportação (...) Em momento algum, o objetivo de aludido benefício foi o de ressarcir o IPI incidente nesses mesmos insumos."; e alega não se poder concluir que o benefício fiscal não alcança as mercadorias não consideradas industrializadas pelo Regulamento do IPI.



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : **10880.000348/98-89**  
Acórdão : **201-75.236**  
Recurso : **117.630**

Resolveu, então, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, às fls. 382/392, indeferir a solicitação, segundo a seguinte ementa:

***"SOLICITAÇÃO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.***

*Na determinação da base de cálculo do crédito presumido, a legislação tributária de regência não contempla a inclusão de produtos não tributados, na receita de exportação da empresa produtora e exportadora, nem a inclusão de insumos não tributados, para efeito de crédito do IPI a ser resarcido. (...) Incabível a concessão do crédito presumido acrescido de juros de mora pela taxa Selic. ".*

Em Recurso Voluntário de fls. 529/543, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões, sob os fundamentos já referidos, aduzindo não haver obrigatoriedade de haver a incidência de IPI sobre os produtos industrializados para o gozo do crédito presumido. Aduz, ainda, conforme laudo técnico juntado, que os produtos que exporta, que são “N/T”, não tributados pela TIPI, são industrializados, reforçando tratar-se de ressarcimento das Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, nada tendo a ver com ressarcimento de créditos relativos ao IPI. Afirma a contribuinte não existir qualquer legislação proibindo a inclusão de produtos não-tributados em seu cálculo, e que, “*havendo processo de industrialização, mesmo que não sujeito ao IPI, há o direito ao crédito presumido*”, requerendo o ressarcimento dos valores apurados de crédito presumido de IPI, com correção monetária e juros legais.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : **10880.000348/98-89**

Acórdão : **201-75.236**

Recurso : **117.630**

### **VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR GILBERTO CASSULI**

**O recurso voluntário é tempestivo. Dele conheço.**

A empresa contribuinte, ora recorrente, pretendeu o ressarcimento, e posteriormente a compensação com débitos seus, do crédito presumido de IPI a que se refere a Portaria MF nº 38/97. Trata-se do crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Nestes autos, a questão cinge-se à inclusão, pela contribuinte, de insumos não tributados na base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, e receita de exportação de **produtos não tributados**, assim classificados na TIPI como *N/T*.

O competente órgão da Receita Federal indeferiu o pedido de ressarcimento (e de compensação) da ora recorrente, exatamente por esta haver incluído, para a determinação da base de cálculo do crédito presumido de IPI, a receita de exportação de produtos classificados como não tributados, e os custos com aquisição de insumos também não tributados pela Tabela do IPI.

A questão imprescinde de algumas digressões. Da doutrina transcrevemos:

“O crédito presumido do IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para a Seguridade Social – COFINS, não é um crédito fiscal que resulta, diretamente, da aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade do IPI. Muito pelo contrário, ele é gerado por operações sobre as quais o Princípio da Não-Cumulatividade não tem aplicação, porque se tratam de operações imunes à incidência do imposto. Referimo-nos à exportação de produtos industrializados.

...



**Processo :** 10880.000348/98-89

**Acórdão :** 201-75.236

**Recurso :** 117.630

Portanto, o crédito presumido do IPI, como resarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, tem a natureza jurídica de incentivo à exportação de produtos industrializados.”<sup>1</sup>

A contribuinte é, conforme aduziu em seu recurso, empresa que tem como atividade social “*a importação, a exportação, a industrialização e a comercialização de produtos alimentícios oriundos do abate de aves e suínos*”.

Eis o ponto nevrálgico da questão em exame, porque a decisão recorrida não aceitou a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, dos custos com aquisição de insumos não tributados, bem como a receita de exportação de produtos classificados como N/T pela TIPI (*in casu*, frango).

É dizer, a contribuinte incluiu os valores referentes às aquisições no mercado interno de insumos não tributados, bem como considerou a receita de exportação de seus produtos (os quais são assim classificados na TIPI como N/T) em sua base de cálculo do crédito presumido de IPI relativo ao incentivo à exportação. E esses valores foram excluídos pela autoridade tributária.

Com efeito, estabelece a Lei nº 9.363, de 13/12/1996:

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

<sup>1</sup> REIS, Maria Lúcia Américo dos; BORGES, José Cassiano. **O IPI Ao Alcance de Todos: Doutrina – Jurisprudência – Legislação – Pareceres Normativos.** Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 463.



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 10880.000348/98-89  
**Acórdão :** 201-75.236  
**Recurso :** 117.630

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.” (grifamos)

Estão estabelecidos na lei os necessários aspectos do crédito presumido em exame. Mas a interpretação que a autoridade julgadora lhe deu não pode prosperar.

Um dos escopos da legislação que rege esta matéria é, inequivocamente, dar cabo ao que prevê o art. 153, § 3º, III, da Carta Magna, o qual estabelece que o IPI “*não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior*”. Trata-se de imunidade, com relação ao IPI, dos produtos industrializados destinados ao exterior.

Outros escopos do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96 (que teve como antecedentes as MP nºs 674/94, 905/95, 948/95, e outros) podem ser constatados das exposições de motivos externadas pelo Sr. Ministro da Fazenda. Assim sendo, objetiva a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, conforme a política adotada no sentido de não se exportar tributos. Da Portaria Ministerial denotamos que se optou por desonerar não apenas a última etapa do processo produtivo, mas, sim, mais etapas antecedentes, chegando-se à cediça alíquota de 5,37%.

Perquirindo, destarte, acerca da *mens legis*, ou seja, a vontade, o desejo da lei, notamos que pretende, com este crédito presumido, desonerar a carga tributária das exportações.

Então, trata-se o crédito presumido de IPI em comento, como estabelecido no texto legal, de resarcimento do PIS e da COFINS recolhidos nas etapas anteriores incidentes sobre os insumos. No dizer do ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, é

“... incentivo financeiro à exportação quantificado sobre o valor total dos custos dos insumos que compõem o produto exportado. É certo que esse incentivo, efetivamente, visa a compensar o exportador do valor das ditas contribuições sociais que oneram os insumos empregados, bem como, ainda, as contribuições que oneraram as mercadorias empregadas na fase produtiva desses insumos. Daí a alíquota de 5,37%, para efeito de cálculo do incentivo incidente



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10880.000348/98-89

Acórdão : 201-75.236

Recurso : 117.630

sobre o valor total dos insumos que compõem o produto exportado, como esclarece a citada Portaria Ministerial.”<sup>2</sup> (grifamos)

Não cabe, por consequência, o entendimento de que os produtos não tributados não dão direito ao crédito presumido de IPI.

Alguns pontos ainda merecem destaque.

A legislação não exige que os produtos sejam industrializados, como se observa do art. 1º da Lei nº 9.363/96, acima transrito. Refere-se a mercadorias nacionais. E não significa que, apenas porque a mercadoria não é tributo, não seja industrializada.

Não obstante, no caso dos autos, os produtos são industrializados porque: (i) passa, inequivocamente, por processo de industrialização, como efetivamente comprova o laudo técnico trazido pela recorrente; e (ii) a Lei nº 9.493/97 convalidou o entendimento de que são produtos industrializados os ora em exame. De fato, já decidiu o Segundo Conselho de Contribuintes que “*o frango abatido, dessangrado, depenado, eviscerado, ensacado em sacos plásticos, acondicionado em caixa de papelão e congelado constitui produto industrializado*”<sup>3</sup>.

Não há restrição legal no sentido de que deve haver tributação de IPI para haver direito ao seu crédito presumido, ou, ainda, que haja tributação de PIS e COFINS, na etapa imediatamente anterior, nos insumos adquiridos, até porque a tributação ocorreu em outros momentos (v. g. nas rações dos frangos, nos fertilizantes do pasto, etc.). E onde a lei não restringe, não pode o intérprete restringir.

Vale transcrever a ementa do Acórdão nº 202-09.865, Relator o Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, ao julgar o Recurso nº 102.571, Processo nº 13925.000111/96-05, Sessão em 17/02/1998:

***“IPI - COFINS - PIS/PASEP - CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI COMO RESSARCIMENTO - As contribuições sociais, por incidirem em cascata, oneram as várias etapas da comercialização dos insumos, por isso é que o seu custo se acha embutido no valor do produto final adquirido pelo produtor-***

<sup>2</sup> Acórdão nº 202-09.865, Relator Oswaldo Tancredo de Oliveira, Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, sessão em 17/02/1998, ao julgar o recurso nº 102571.

<sup>3</sup> Acórdãos nºs 201-69.411 e 202-09.865.



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10880.000348/98-89  
Acórdão : 201-75.236  
Recurso : 117.630

*exportador, mesmo que não haja a incidência na sua última aquisição: daí a fixação de uma média percentual (5,37%), conforme esclarecido na EM que encaminhou a MP nº 948/95, justamente para o cálculo do crédito presumido, nessa hipótese. PRODUTO INDUSTRIALIZADO - O recurso, pelo Fisco à legislação do IPI, para efeitos de definir estabelecimento industrial, tem caráter tão-somente subsidiário, não podendo ser utilizado para alterar conceitos e formas da ciência econômica. Nesse sentido, o preparo de carnes de aves e de suínos, a partir do abate, passando por processos vários, até a embalagem final, é processo de industrialização, agora expressamente reconhecido na Lei nº 4.493/97, a qual reconheceu a natureza de produtos industrializados aos que são objeto do presente. Recurso a que se dá provimento." (grifamos)*

Comungamos, neste particular, com o entendimento do culto Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, que merece destaque:

**"Como se vê pela leitura do artigo 1º da Lei nº 9363/96 anteriormente transcrito, o incentivo está expressamente dirigido à "empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais".**

*O produto industrializado, seja ou não tributável, é uma mercadoria mas nem toda mercadoria é um produto industrializado. A mercadoria é gênero, produto industrializado é espécie. O artigo é, portanto, abrangente.*

*Se o legislador desejasse que o benefício fiscal ficasse restrito a produtos industrializados tributáveis teria usado, ao invés de "mercadorias", "produtos industrializados tributáveis". A palavra usada, no entanto, foi "mercadorias" e dessa forma abrange todas as mercadorias, mesmo aquelas que não são produtos industrializados ou que são produtos industrializados não tributáveis.*

*A distinção feita entre "produtos industrializados" e "produtos industrializados não tributáveis", a meu ver, é irrelevante. Tanto uns, quanto outros são mercadorias e como tal todos estão abrangidos pelo artigo. Dessa forma entendo assistir razão à recorrente." (grifamos)*



**Processo :** 10880.000348/98-89

**Acórdão :** 201-75.236

**Recurso :** 117.630

Assim, ainda que não se considerasse serem produtos industrializados os produzidos pela empresa ora recorrente, existiria o direito ao crédito presumido de IPI, em se tratando de mercadorias nacionais. Da mesma forma que entendemos que se incluem, para cálculo do crédito presumido de IPI, as aquisições de insumos de pessoas físicas ou cooperativas, mesmo que não sejam contribuintes de PIS/PASEP nem de COFINS, por falta de restrição legal, e porque a lei se refere a todas as aquisições, também não vemos motivos para que os produtos não tributados de IPI não integrem o cálculo do crédito presumido, lembrando sempre que o escopo perseguido é a desoneração das mercadorias exportadas.

### DO RESSARCIMENTO - DA COMPENSAÇÃO

Assim, entendo procedente a pretensão da contribuinte, de compensar os valores referentes ao crédito presumido, no valor apurado, incluindo na base de cálculo os insumos não tributados e considerando-se toda a receita de exportação, incluídos os produtos não tributados, nos termos do § 3º do art. 2º e do art. 4º da Lei nº 9.363/96, que estabelecem:

“Art. 2º (...)

§ 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.

(...)

Art. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente.”

Subsidiariamente, defiro o ressarcimento em espécie dos valores apurados de crédito presumido de IPI, na impossibilidade de sua compensação, com fulcro nos arts. 3º, II, e 8º, da Instrução Normativa SRF nº 21/97.

Curvando-nos ao entendimento adotado por esta Câmara, entendemos que deve o valor ser atualizado e corrigido pela Taxa SELIC, nos termos da Norma de Execução nº 08/97.



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : **10880.000348/98-89**

Acórdão : **201-75.236**

Recurso : **117.630**

Neste particular, trago parte da ermenta lavrada quando do julgamento do Recurso nº 114.964, Processo nº 13808.002368/97-00, Acórdão nº 201-74.131, Relator o eminent Conselheiro Jorge Freire, em Sessão de 05/12/2000:

**"SELIC - O valor resarcido deve ser corrigido monetariamente, de molde a manter o real valor de compra da moeda. Assim, deve ser aplicada ao valor resarcido a Taxa SELIC desde a data do protocolo do pedido."**

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto pelo PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO para assegurar à contribuinte seu direito à compensação do crédito presumido de IPI, ou seu resarcimento em espécie, tudo nos termos da fundamentação. Ressalvado o direito de a Receita Federal verificar os cálculos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2001

GILBERTO CASSULI