



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

**Processo nº** 10920.003795/2003-31  
**Recurso nº** 148.011 Voluntário  
**Matéria** RESSARCIMENTO DE IPI  
**Acórdão nº** 204-003.027  
**Sessão de** 12 de fevereiro de 2008  
**Recorrente** CEREAGRO S/A  
**Recorrida** DRJ em RIBEIRÃO PRETO/SP

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

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

**CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES (PESSOAS FÍSICAS).**

Na apuração da base de cálculo do crédito presumido do IPI, integram o valor total das aquisições os valores de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos de pessoa física ou de pessoa jurídica não contribuinte do PIS e da Cofins.

**EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT. COMPOSIÇÃO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO.**

Compõem a receita de exportação as vendas realizadas para o exterior ou para empresas comerciais exportadoras, com fins específicos de exportação, de produtos NT.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a inclusão das receitas de exportação dos valores correspondentes às vendas para o exterior de produtos NT e, também, reconhecer o direito à inclusão na base de cálculo do crédito presumido das aquisições de pessoas físicas. Vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Ana Maria Barbosa Ribeiro (Suplente) e Henrique Pinheiro Torres (Relator), quanto às aquisições de pessoas físicas. Designada a Conselheira Silvia de Brito Oliveira para redigir o voto vencedor.

Processo nº 10920.003795/2003-31  
Acórdão n.º 204-003.027

CC02/C04  
Fls. 1.974

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
Presidente e Relator

  
SILVIA DE BRITO OLIVEIRA  
Redatora Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Airton Adelar Hack e Leonardo Siade Manzan. Ausente, justificadamente, a Conselheira Nayra Bastos Manatta.

## Relatório

Por bem retratar os fatos objeto do presente litígio, passo a transcrever o relatório da DRJ em Ribeirão Preto/SP:

*O interessado em epígrafe declarou a compensação dos débitos confessados com o direito creditório que adviria do ressarcimento do crédito presumido apurado no período em destaque.*

*Conforme consta no Despacho Decisório, o pedido de ressarcimento foi indeferido, pois foram glosadas, do cálculo do crédito presumido, as aquisições de pessoas físicas não contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS, bem como por exportar produtos não tributados ou produtos adquiridos de terceiros. Assim, pela inexistência do direito creditório, a compensação não foi homologada.*

*Tempestivamente, o contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade alegando, em síntese, que são ilegais as restrições feitas através de Instruções Normativas, relativas às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, conforme sua análise da legislação e o entendimento dos tribunais e acórdãos do Conselho de Contribuintes citados, além de defender o crédito presumido na exportação de mercadorias, pois o conceito dado pela lei nº 9.363/96 seria muito mais amplo que o de produtos industrializados.*

*Encerrou requerendo o reconhecimento do direito creditório em questão e a homologação da presente DCOMP.*

A DRJ em Ribeirão Preto/SP indeferiu o pleito da contribuinte em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI

*Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003*

*DCOMP. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. AQUISIÇÕES  
DE PESSOAS FÍSICAS.*

*Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal.*

*CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.  
EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NT.*

*Inexiste previsão legal para a inclusão de exportações de produtos NT, quanto à quantificação da receita de exportação para a determinação da base de cálculo do crédito presumido.*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. EXPORTAÇÕES DE  
PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS.*

*Na apuração da receita de exportação não devem ser incluídas as vendas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros, que não tenham sofrido qualquer processo de industrialização.*

*Solicitação Indeferida*

Irresignada com a decisão de Primeira Instância, a contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário reiterando as razões de sua Manifestação de Inconformidade.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Relator

A primeira questão a ser tratada por este Colegiado diz respeito à inclusão na receita de exportação para efeitos do cálculo do crédito presumido de valores advindos de exportação de produto NT.

Vale aqui fazer uma distinção entre a utilização de insumos na fabricação de produtos NT, a ser considerada no cálculo do crédito presumido de IPI e a receita de exportação considerada para efeito da determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta para que efeitos no referido incentivo fiscal.

Uma coisa é o direito ao aproveitamento de insumos utilizados na fabricação de produto NT na sistemática do crédito presumido de IPI, que pressupõe que o produto fabricado com os referidos insumos esteja no campo de incidência do imposto. //

Outra é, inferir que a exportação de qualquer produto, seja ele tributado ou não pelo imposto, não possa compor a receita de exportação para efeito de se estabelecer o percentual entre receita operacional bruta e receita de exportação.

A Portaria MF nº 38/97 (art. 3º, § 15, II), que define a receita bruta de exportação para efeito da apuração do crédito presumido, condiciona apenas que o objeto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora seja de "mercadorias nacionais".

Nenhuma menção há no sentido de se considerar como mercadorias nacionais apenas aquelas decorrentes de processo de industrialização, em que tenha havido incidência do IPI.

Mercadoria é tudo aquilo que pode ser objeto de mercancia, e no caso, os produtos constantes da TIPI com a notação NT, desde que sejam objeto de mercancia com o exterior, ou seja, tenham sido exportados, são considerados mercadorias exportadas e portanto compõem, os valores destas vendas para o exterior, a receita bruta de exportação.

Neste ponto, como se vê cabe razão à recorrente.

A matéria versando sobre insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, no cálculo do crédito presumido do IPI é de se verificar que o Fisco, dando cumprimento ao disposto na Portaria MF nº 129/95, exclui do cálculo do crédito presumido de IPI para ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS incidentes na aquisições de insumos no mercado interno pelo produtor exportador de mercadorias nacionais, aqueles insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas, enquanto a Recorrente pleiteia a inclusão destes sob a alegação de que o ressarcimento, por ser presumido, alcança também as aquisições de não contribuintes de tais contribuições sociais.

Essa matéria, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição do Receita Federal, ora a do sujeito passivo, dependendo da composição do colegiado.

A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão de insumos adquiridos de não contribuintes no cômputo da base de cálculo do crédito presumido, já que, nos termos do caput do art. 1º da Lei 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito tem como escopo **ressarcir** as contribuições (PIS E COFINS) **incidentes** sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo.

A norma concessiva de incentivo fiscal deve sempre ser interpretada literal e restritivamente, de forma a não estender por vontade do intérprete, benefício não autorizado pelo legislador.

O vocábulo ressarcir, do latim *resarcire*, juridicamente têm vários significados, consertar, emendar, reparar ou compensar um dano, um prejuízo ou uma despesa. No caso presente, ressarcir significa exatamente compensar o produtor exportador, por meio de crédito presumido, as contribuições incidentes sobre os insumos por ele adquiridos. Ora, se não houve a incidência, não há falar-se em ressarcimento, pois o objeto deste, o encargo tributário não existiu.

Em arrimo ao entendimento de que se deve excluir do cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de insumos adquiridos de não contribuintes, pessoas físicas e cooperativas, transcrevo abaixo o voto condutor do Acórdão nº 202-12.551 onde o então conselheiro e presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Marcos Vinícius Neder de Lima, enfrentou minuciosamente essa matéria:

“O incentivo em questão constitui-se num crédito fiscal concedido pela Fazenda Nacional em função do valor das aquisições de insumos aplicados em produtos exportados. Tem origem na carga tributária que onera os produtos exportados e tem por finalidade permitir maior competitividade desses produtos no mercado externo.

Trata-se, portanto, de norma de natureza incentivadora, em que a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular.

A exegese deste preceito, à luz dos princípios que norteiam as concessões de benefícios fiscais, há de ser estrita, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Neste diapasão, caso não haja previsão na norma compulsória para determinada situação divergente da regra geral, deve-se interpretar como se o legislador não tivesse tido o intento de autorizar a concessão do benefício nessa hipótese.

No dizer do mestre Carlos Maximiliano<sup>1</sup>: “o rigor é maior em se tratando de dispositivo 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.”

A fruição deste incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos do art. 1º da MP nº 948/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.363/96. Ou seja, as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem devem ser feitas no mercado interno, utilizadas no processo produtivo e o beneficiário deve ser, simultaneamente, produtor e exportador. Vejamos o que disse o referido artigo:

Verifica-se que o legislador estabeleceu nesse dispositivo que o incentivo fiscal deve ser concedido como ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS. A empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a restituição da quantia desembolsada, mediante compensação do crédito presumido e, na impossibilidade desta, na forma de ressarcimento em espécie.

Ao compensar o contribuinte, na forma de crédito presumido, com a devolução do montante de tributo pago, o incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação incidente nas etapas precedentes. As pequenas diferenças, para mais ou para menos, porventura existentes nesse processo, se compensam mutuamente dentro de um contexto mais abrangente. Não sendo relevante, sob o ponto de vista econômico, que o crédito concedido não corresponda exatamente aos valores pagos de tributo na aquisição da mercadoria. Esse tratamento, aliás, tem sido muito empregado pelo legislador na concessão de incentivos. A Administração Pública, para facilitar os mecanismos de execução e controle, vem realizando os

<sup>1</sup> Hermencutia e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333 //

Processo nº 10920.003795/2003-31  
Acórdão n.º 204-003.027

CC02.C04  
Fls. 1.978

ressarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa nº 114/88<sup>2</sup>).

Esclareça-se, por oportuno, que o crédito presumido não pode ter a natureza de subvenção econômica para incremento de exportações, como defende a ilustre Relatora. Segundo De Plácido e Silva<sup>3</sup>, a subvenção, juridicamente, não tem o caráter de compensação. Sabidamente, o crédito presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como ressarcimento de contribuições.

Feita essa breve introdução, verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao “ressarcimento de contribuições ... incidentes nas **respectivas aquisições**”. Em que pese a impropriedade na redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege as 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.<sup>4</sup>

Aliás, a linguagem e termos jurídicos postos em uma norma devem ser investigados sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Como ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup>, “À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação.

O termo **incidência** tem significação própria na Ciência do Direito. Segundo Alfredo Augusto Becker<sup>6</sup>: “(...) quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (‘fato gerador’), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo, o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.”

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.

<sup>2</sup> “IN SRF 114/88... item 4. Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos oriundos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se destinem indistintamente à industrialização de:

- a) produtos que tenham expressamente assegurada a manutenção de créditos como incentivo;
- b) produtos que gerem créditos básicos;
- c) produtos desonerados do imposto no mercado interno, sem direito a crédito”.

<sup>3</sup> De Plácido e Silva, Vocabulário Jurídico, volume IV. Ed. Forense, 2ª ed. p. 1462.

<sup>4</sup> O termo “respectivas” foi introduzido pela Medida Provisória nº 948/95. Veio a substituir a expressão “adquiridos no mercado interno pelo exportador” constantes do enunciado do artigo 1º nas Medidas Provisórias nºs 845/95 e 945/95, que tratavam da concessão de crédito presumido antes da MP nº 948/95.

<sup>5</sup> Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993

<sup>6</sup> In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.

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 compõem a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e exportador previstas no artigo 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.

Sabidamente, instituir uma sistemática que permitisse o crédito de todo o valor dos tributos, que, direta ou indiretamente, houvesse onerado o produto exportado, é tarefa complexa e de muito difícil controle. Basta lembrar as inúmeras imposições tributárias que incidem sobre o valor dos serviços contratados e sobre a aquisição de equipamentos necessários ao processo industrial, além das diversas taxas a título de contraprestação de serviço cobradas pelos entes da Federação que, somadas àquelas incidentes sobre folha de pagamento, oneram expressivamente a empresa industrial.

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.

Daí 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 nº 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 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 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 consequência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.

E, como ensina o mestre Becker<sup>7</sup>, “na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, **o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado**. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha”. (grifo meu)

Em harmonia com as exigências de segurança pública do Direito Tributário, utilizando-se a lição de Karl English, pode-se dizer que devemos fazer coincidir a expressão da lei com seu pensamento efetivo, mas, para tanto, a interpretação deve se manter sempre, de qualquer modo, nos “limites do sentido literal” e, portanto, pode (e, por vezes, deve) inclusive forçar estes limites, embora não possa ultrapassá-los. A interpretação encontra, pois, o seu limite, onde o sentido das palavras já não dá cobertura a uma decisão jurídica. Como frisa Heck: “o limite das hipótese de interpretação é o sentido possível da letra”.<sup>8</sup>

E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos nº 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

<sup>7</sup> In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

<sup>8</sup> Batista Júnior, Onofre. A Fraude à Lei Tributária e os Negócios Jurídicos Indiretos. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 61, 2000, p. 100 //

Processo nº 10920.003795/2003-31  
Acórdão n.º 204-003.027

CC02/C04  
Fls. 1.981

para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: "(...) na versão ora editada, busca-se a **simplicificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fluir 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.

Aliás, o ato normativo, citado na exposição de motivos in fine, foi editado logo após, em 05 de abril de 1995, e estabelece, em seu artigo 2º, inciso II, que o percentual (receita de exportação sobre receita operacional bruta) deve ser aplicado sobre "**o valor das aquisições, no mercado interno, das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, realizadas pelo produtor exportador**". (Grifo meu)

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."

No caso em tela, a ora recorrente considerou no cálculo do incentivo as aquisições de insumos de pessoas físicas não sujeitas ao recolhimento de COFINS e de PIS. Assim, não sendo contribuintes das referidas contribuições, não há o que ressarcir ao adquirente, como ficou largamente demonstrado.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para que seja considerado no cômputo da receita bruta de exportação as vendas para o exterior e para empresa comercial exportadora de produtos NT.

Sala das Sessões, em 12 de fevereiro de 2008.

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

### Voto Vencedor

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Redatora Designada

Cumprе registrar que meu voto divergente do Conselheiro Relator quanto à composição da base de cálculo do crédito presumido com inclusão das aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem de pessoa física não decorre de



convicção pessoal, mas tão-somente da adoção do entendimento predominante na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), ao qual me curvo.

Na apreciação das aquisições de insumos de fornecedores não-contribuintes do PIS e da Cofins, no caso, de pessoas físicas, importa considerar que o crédito presumido do IPI, em virtude da incidência que, no jargão técnico, se diz "em cascata", na cadeia produtiva, do PIS e da Cofins, foi instituído com o escopo de ressarcir as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais dos valores dessas contribuições pagos pelos fornecedores de seus insumos, para desonerar o produto exportado. Destarte, esse benefício fiscal constituiria verdadeira recuperação de custo tributário ocorrido nos elos anteriores da cadeia produtiva e embutido no custo das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem.

Assim sendo, é correto afirmar que o legislador, ao instituir o benefício, partiu do pressuposto de que os fornecedores de insumos das empresas produtoras e exportadoras teriam efetuado o pagamento do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita de vendas para essas empresas ou, dito de outro modo, em relação a essas contribuições, esses fornecedores seriam delas contribuintes.

Todavia, o ato legal constitutivo do direito ao crédito presumido do IPI, com efeito, não dispôs expressamente sobre essa qualificação do fornecedor de insumos, limitando-se a fazer restrição às aquisições de insumos no mercado interno. É o que depreende-se dos arts. 1º e 2º da precitada Lei no. 9.363, de 1996, que estabelecem, *ipsis litteris*:

*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.*

(...)

*Ar. 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.*

(...)

(Grifou-se)

Destarte, aliado ao objetivo de tornar os produtos brasileiros mais competitivos no mercado estrangeiro, o crédito presumido de IPI visa exclusivamente à recuperação de contribuições específicas pagas ao longo da cadeia produtiva do produto exportado e certo é que tais contribuições não repercutem, do ponto de vista jurídico, em operações realizadas com pessoas físicas e com pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da Cofins.

Dessa forma, acreditando não ser o mais adequado ao exame da questão a interpretação isolada dos dispositivos que tratam do valor das aquisições para deles inferir a inexistência de restrição quanto à qualificação do fornecedor dos insumos, entendo que a análise de todo o texto legal, para uma interpretação lógico-sistemática, conduz à conclusão de que o legislador deixou insculpido, em dispositivos esparsos, o pressuposto de que as aquisições de insumos, para compor a base de cálculo do crédito presumido, deveriam ser feitas de fornecedores contribuintes do PIS e da Cofins que não sejam alcançados por normas isentivas.

Nesse sentido, vinha proferindo meus votos pela exclusão da base de cálculo do crédito presumido do IPI dos valores relativos a aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem de pessoas físicas e de pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da Cofins, destacando, inclusive, o Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em que se procedeu a minudente análise da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, fazendo dele emergir a necessária incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas auferidas pelo fornecedor do insumo, com vista à inclusão, pela empresa produtora e exportadora, do valor desses insumos por ela adquiridos no cômputo da base de cálculo do crédito presumido.

Ocorre que, uma vez que o julgamento administrativo em instância especial possui precípua finalidade de uniformizar o entendimento entre as Câmaras, à vista da jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) sobre a matéria em tela, por deferência aos princípios da economia processual e da eficiência, curvo-me a essa jurisprudência, da qual se reproduzem os seguintes trechos de ementa:

**AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.**  
*Incluem-se na base de cálculo do crédito presumido as aquisições feitas de não contribuintes das contribuições para o PIS e da COFINS. Recurso a que se nega provimento.*

*(Acórdão CSRF/02-01.415, sessão de 08/09/03, relator-designado Dalton César Cordeiro de Miranda)*

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS –**  
*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 nº 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 nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares*

Processo nº 10920.003795/2003-31  
Acórdão nº **204-003.027**

CC02/C04  
Fls. 1.984

*das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.*

*(Acórdão CSRF/02-01.653, sessão de 10/05/04, relator Henrique Pinheiro Torres, relator-designado Dalton César Cordeiro de Miranda)*

Pelas razões expostas, voto por dar provimento parcial ao recurso para reconhecer que não há impedimento para inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI dos valores relativos aos insumos adquiridos de pessoas físicas.

Sala das Sessões, em 12 de fevereiro de 2008.

  
SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

11