



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10930.002467/98-33  
Recurso nº : 201-112.198  
Matéria : RESSARCIMENTO DO IPI  
Recorrentes : FAZENDA NACIONAL e COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL  
Recorrida : Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes  
Sessão de : 17 de outubro de 2005.  
Acórdão nº : CSRF/02-02.051

**IPI – CRÉDITO PRESUMIDO - ENERGIA ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS E ÓLEOS** – Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os insumos que se integram ao produto final, ou que, embora a ele não se integrando, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre ele, no processo de fabricação. A energia elétrica usada como força motriz ou fonte de iluminação, óleos e os demais combustíveis não atuam diretamente sobre o produto final, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

**IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES** – 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 das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.

Recurso especial da Fazenda Nacional negado.  
Recurso especial do contribuinte parcialmente provido.

*Gal*


Processo nº : 10930.002467/98-33  
Acórdão nº : CSRF/02-02.051

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos dos recursos interpostos pela FAZENDA NACIONAL e COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL,

Acordam os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim e Antonio Bezerra Neto que deram provimento ao recurso e, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso especial do contribuinte, para incluir na receita de exportação as receitas de exportação de mercadorias nacionais adquiridas de terceiros, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer e Mário Junqueira Franco Júnior que deram provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 29 MAI 2006

Participou ainda do presente julgamento o conselheiro: FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA. Ausente justificadamente a Conselheira ADRIENE MARIA DE MIRANDA.

Processo nº : 10930.002467/98-33  
Acórdão nº : CSRF/02-02.051

Recurso nº : 201-112.198  
Recorrentes : FAZENDA NACIONAL e COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL  
Recorrida : Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes

## RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

*“A contribuinte solicitou Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de IPI de que trata a Portaria nº 38/97, em relação ao pedido de 07 a 09/1998.*

*Em seguida, foi o processo baixado em diligência.*

*A Informação Fiscal de fls. 253/257, que relata a diligência, conclui favoravelmente, em parte, ao pedido do contribuinte. Propôs a exclusão dos cálculos das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos de pessoas físicas, cooperativas e do MICT, bem como dos combustíveis, energia elétrica e fretes.*

*A DRF em Londrina-PR seguiu o entendimento da Fiscalização e reconheceu parcialmente o direito creditório em favor da contribuinte.*

*O ressarcimento parcial foi efetivado através de compensações, conforme Documento de fls. 292.*

*De tal decisão houve recurso à DRJ em Curitiba – PR, questionando as exclusões dos valores relativos às aquisições de pessoas físicas, cooperativas e do MICT, bem como as exclusões de combustíveis, energia elétrica e frete.*

*A DRJ em Curitiba – PR indeferiu a reclamação da interessada.*

*De tal decisão, a contribuinte recorreu ao Segundo Conselho de Contribuintes.*

A contribuinte apresentou Embargos de Declaração, fls. 347/349, que foram acatados pela Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, fls. 377/378.

A retificação do acórdão embargado consta às fls. 378/380, tendo o seguinte relatório:

*“Alega a embargante que no Acórdão em epígrafe não foi decidido o item relativo às aquisições de produtos de terceiros, apreciado pela DRJ recorrida e constante de seu recurso.*

*Efetivamente tal matéria não foi examinada, razão pela qual acolho os embargos para emitir o meu voto a respeito.”*

Os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, resolveram acolher os Embargos de Declaração para retificar o Acórdão nº 201-73.641, nos termos seguintes:

Processo nº : 10930.002467/98-33  
Acórdão nº : CSRF/02-02.051

*"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Retifica-se o Acórdão nº 201-73.641, cuja ementa passa a ter a seguinte redação:*

*"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO -*

*PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. - CUMULATIVIDADE - A Lei nº 9.363/96, em seu artigo 1º, definiu que a empresa produtora e exportadora fará jus ao crédito presumido de IPI. Sendo assim, são duas exigências cumulativas: a de produção e exportação. Se a empresa atende a apenas uma das duas exigências, não fará jus ao crédito presumido, razão pela qual devem ser excluídas as exportações de produtos adquiridos de terceiros. Recurso negado."*

*Embargos de Declaração acolhidos."*

A Câmara recorrida, por sua vez, já havia deliberado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, no que se refere às aquisições de cooperativas e pessoas físicas; e, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso nos demais itens. O acórdão foi assim ementado:

*"IPI - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - As Instruções Normativas são normas complementares das leis. Não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS, COOPERATIVAS E MICT - 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 às Contribuições PIS/PASEP e à COFINS (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 das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. COMBUSTÍVEIS, ENERGIA ELÉTRICA E FRETES - Não integram a base de cálculo do crédito presumido na exportação as aquisições de combustíveis e energia elétrica, de vez que não existe previsão legal para tal inclusão. O art. 2º da Lei nº 9.363/96 trata apenas das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não contemplando outro insumos. Igualmente, não há previsão legal para a inclusão dos fretes.*

*Recurso provido quanto às cooperativas e pessoas físicas e negado quanto aos demais itens."*

A Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial, fls. 340/342, que foi recebido por meio do despacho de fl. 343.

Processo nº : 10930.002467/98-33  
Acórdão nº : CSRF/02-02.051

A contribuinte apresentou, às fls. 354/361, Contra-Razões ao Recurso Especial interposto.

A contribuinte apresentou Recurso Especial, fls. 384/396, que foi recebido pelo Despacho nº 201-331, fls. 426/429, quanto à inclusão na base de cálculo do benefício das despesas havidas com combustíveis, energia elétrica, óleos. Também foi recebido no tocante à questão da inclusão no cálculo da receita de exportação das vendas para o exterior de mercadorias adquiridas de terceiros.

É o relatório.

//

*Handwritten signature*

*Handwritten mark*

Processo nº : 10930.002467/98-33  
Acórdão nº : CSRF/02-02.051

## VOTO VENCIDO

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES -Relator

O recurso apresentado pelo Procurador da Fazenda Nacional merece ser conhecido por ser tempestivo e atender aos pressupostos de admissibilidade. Pelas mesmas razões, também, deve ser conhecido o recurso de divergência apresentado pelo sujeito passivo.

A teor do relatado, a Fazenda Nacional pretende deste Colegiado que se restabeleça a glosa do crédito presumido de IPI pertinente à aquisição de insumos adquiridos de não contribuintes: pessoas físicas, cooperativas e Ministério da Indústria, Comércio e Turismo (MICT). Já o sujeito passivo pretende que lhe seja conferido o direito ao crédito referente às aquisições de energia elétrica utilizada como fonte de calor e iluminação, óleos e combustíveis utilizados nas caldeiras e máquinas utilizadas no processo produtivo da autuada. Pretende também a reclamante que seja computado no cálculo da receita de exportação o valor das vendas para o exterior de mercadorias adquiridas de terceiros.

### **- Do Recurso Apresentado pelo Sujeito Passivo:**

Este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica utilizada como fonte de calor ou de iluminação; com óleos e com combustíveis utilizados em máquinas e caldeiras, por entender que tais insumos, por não integrarem os produtos destinados à exportação nem serem consumidos em contato direto com eles, não se caracterizam, legalmente, como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

De outro modo não poderia ser, senão vejamos: o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 enumera expressamente os insumos utilizados no processo produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

A seu turno, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que seja utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a

Processo nº : 10930.002467/98-33  
Acórdão nº : CSRF/02-02.051

demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.

Ditos conceitos, por sua vez, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, (reproduzido pelo inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 – RIPI/1988), assim definidos:

*Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:*

*I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (grifamos)*

Da exegese desse dispositivo legal tem-se que somente se caracterizam como matéria-prima e ou produto intermediário os insumos empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico, isto é, sofram, em função de ação exercida efetivamente sobre o produto em elaboração, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. A contrário senso, não integrando o produto final ou não havendo o desgaste decorrente do contato físico, ou de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, preditos insumos não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário.

Na esteira desse entendimento já trilhava a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal que, por meio do Parecer Normativo CST nº 65/1979, explicitou quais insumos que mesmo não integrando o produto final podem ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário: “*hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, melhor dizendo, de ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida*”.

No mesmo sentido tem-se o Parecer Normativo CST nº 181/1974, cujo item 13 foi assim vazado:

*13- Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, às partes, às peças e aos acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no*

Processo nº : 10930.002467/98-33  
Acórdão nº : CSRF/02-02.051

*decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc..*

Diante disso, entendo não ser cabível à inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica, com óleos e com combustíveis, já que estes insumos não podem, legalmente, para fins de apuração do benefício em análise, enquadrar-se como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

É de se esclarecer que os pareceres normativos não criam nem extinguem direito, apenas expressam a interpretação dada pela Administração aos dispositivos legais neles analisados, devendo ser observados por todos os órgãos subordinados à autoridade que os editou. *In casu*, as repartições integrantes da Secretaria da Receita Federal. Por razões óbvias, ditos pareceres não vinculam os Conselhos de Contribuintes, tampouco a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por não serem subordinados à Receita Federal. Todavia, nada impede, que aqui se concorde com o entendimento externado pela Administração, quando, a juízo do Colegiado, for o que melhor interpretou o ato normativo em discussão.

Quanto à exclusão da receita de exportação dos valores correspondentes às exportações de produtos adquiridos de terceiros, a matéria ainda não se encontra apascentada na jurisprudência administrativa, ora prevalece a posição do Fisco, ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras. Ao meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal, no que pertine à determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, é aquela pela inclusão dos valores correspondentes às exportações dos produtos adquiridos de terceiros no cálculo da receita de exportação. Explico: a Lei 9.363/1996, ao instituir o benefício, mesclou conceitos próprios do IPI com outros do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica “emprestados” às contribuições, senão vejamos:

*Art. 3º Para os efeitos desta Lei, 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. //*

Processo nº : 10930.002467/98-33  
Acórdão nº : CSRF/02-02.051

Receita Operacional Bruta e Receita de Exportação são conceitos afeitos ao imposto de Renda da Pessoa Jurídica e, por empréstimo, às contribuições, enquanto a definição de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produção e produtor intrínseca ao IPI. Em razão disso, a norma do parágrafo único desse artigo determinar a aplicação subsidiária da legislação desses tributos na conceituação dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, de matéria-prima, de produtos intermediários e de materiais de embalagem, *verbis*:

*Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.*

Por outro lado, a Portaria MF 129/1995, de 05 de abril de 1995, em seu art. 2º, § 2º, inc. II definiu, para efeito de cálculo do crédito presumido, a receita de exportação como o *produto da venda para o exterior de mercadorias nacionais*.

Com essa definição, não se pode inferir que as vendas para o exterior de produtos não industrializados diretamente pelo produtor/exportador devam ser expurgadas do cálculo da receita de exportação, pois o texto legal não faz qualquer distinção no tocante à tributação dos produtos, ao contrário, trata-os de forma genérica, condicionando apenas que sejam "mercadorias nacionais".

Em termos econômicos, também, não faz sentido a exclusão, a não ser que a parcela fosse de igual maneira excluída da receita operacional bruta, de forma a evitar distorção no índice a ser aplicado sobre o valor das aquisições, pois do contrário, estar-se-ia alterando artificialmente, sem respaldo legal, a relação entre a receita de exportação e a operacional bruta.

Enfim, como os valores das vendas para o exterior dos produtos adquiridos de terceiros (não industrializados diretamente pelo produtor/exportador) não foram expurgados da receita operacional bruta, impõe-se a isonomia de procedimentos, ou seja, que também sejam incluídos na receita de exportação.

Esclareça-se, por oportuno, que não se está aqui reconhecendo direito ao crédito presumido pertinente às aquisições desses produtos, que, sem qualquer industrialização adicional efetuada pelo adquirente, são por ele exportados. Uma coisa é estabelecer-se o coeficiente entre a receita de exportação e a operacional bruta, outra bem diferente é definir os insumos em que predito coeficiente será aplicado para determinação das "aquisições incentivadas". Para melhor //

Processo nº : 10930.002467/98-33  
Acórdão nº : CSRF/02-02.051

entendimento do aqui exposto, cabe uma breve explanação sobre o cálculo do crédito presumido e seus estágios:

Primeiro, coteja-se a receita de exportação com a operacional bruta (sem expurgos das receitas provenientes das vendas, no mercado interno ou externo, dos produtos adquiridos de terceiros) para se encontrar o coeficiente a ser aplicado sobre as aquisições dos insumos; segundo, apura-se o total das compras de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) utilizados no processo de industrialização do produtor exportador. Nesse total não se incluem, obviamente, os produtos que sem qualquer industrialização efetuada pelo adquirente, são revendidos no mercado interno ou são exportados para o exterior.

Do total das compras de insumos, são excluídos aqueles que não geram direito ao crédito presumido, tais como os que não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Devem ainda ser excluídos os valores correspondentes às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem utilizados na fabricação de produtos não acabados e de produtos acabados, mas não vendidos em estoque no último trimestre do ano ou no último que houve exportação. Feitas as exclusões, sobre o valor restante aplica-se o citado coeficiente para se chegar às aquisições incentivadas que são a base de cálculo do crédito presumido. Para se chegar ao valor do crédito presumido a ressarcir, aplica-se sobre essas aquisições incentivadas o percentual de 5,37%.

Do exposto acima, percebe-se que o fato de parte das exportações da reclamante referir-se a produtos adquiridos de terceiros (por ela não industrializados) não tem relevância na determinação da receita de exportação, pois a única restrição legal é quanto à nacionalidade das mercadorias. Diante disso, é de se determinar que no cálculo do crédito presumido seja incluído na Receita de Exportação o valor correspondente às vendas para o exterior de produtos não industrializados diretamente pela reclamante, mas que, por outro lado, sejam tais produtos excluídos do valor correspondente às compras de insumo.

Com essas considerações, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo para determinar à inclusão no cálculo da Receita de Exportação o valor correspondente às vendas para o exterior de produtos não industrializados diretamente pela reclamante.

- Do Recurso Apresentado pela Fazenda Nacional //

enf

CSRF

Processo nº : 10930.002467/98-33  
Acórdão nº : CSRF/02-02.051

Como relatado, trata-se de recurso especial apresentado pelo Sr. Procurador da Fazenda Nacional contra acórdão da Primeira Câmara do Segundo Conselho de contribuintes, que reconheceu o direito de a reclamante incluir na base de cálculo do crédito presumido o valor dos insumos adquiridos de não-contribuintes: pessoas físicas, cooperativas de produtores e de órgão público (o então Ministério da Indústria, Comércio e Turismo).

O Fisco, em 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 nas aquisições de insumos no mercado interno pelo produtor exportador de mercadorias nacionais, aqueles recebidos de não contribuintes a exemplo pessoas físicas, das cooperativas de produtores e dos estoques reguladores de órgãos oficiais como o antigo Ministério da Indústria, Comércio e Turismo (MICT), enquanto à Câmara recorrida entendeu que o ressarcimento, por ser presumido, alcança também as compras de insumos a estabelecimentos não contribuintes das referidas 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 dos contribuintes, 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 do 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 materiais 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. //

Processo nº : 10930.002467/98-33  
Acórdão nº : CSRF/02-02.051

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, cita-se os acórdãos nº 02-01.742 e 02-01-294 proferidos nesta Turma.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial para reformar o acórdão recorrido e manter o indeferimento do crédito presumido de IPI referente às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas e órgão público.

Sala das Sessões - DF, em 17 de outubro de 2005.

  
Henrique Pinheiro Torres 

cul

Processo nº : 10930.002467/98-33  
Acórdão nº : CSRF/02-02.051

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA - Redator Designado

Destaco, por oportuno, que este voto foi elaborado a partir de estudo da matéria realizado pelo Dr. Eduardo da Rocha Schmidt, Conselheiro da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Antes de adentrar no exame da questão propriamente dita, faz-se necessário tecer algumas breves considerações sobre a Lei nº 9.363/96, cuja correta interpretação determinará a solução da lide.

Com efeito, através do referido diploma legal foi instituído benefício fiscal por meio do qual se objetivou desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidentes sobre os insumos adquiridos para utilização no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

O objetivo que se buscou e se busca alcançar mediante a desoneração tributária das exportações de produtos manufaturados brasileiros, não é o de simplesmente tornar mais competitivos, no mercado externo, tais produtos, mas sim o de melhorar o balanço de pagamentos brasileiro e, via de consequência, diminuir nossa perigosa dependência do cada vez mais volátil capital financeiro internacional.

Este pequeno intróito buscou ressaltar o fato de que a questão deve ser examinada à luz das disposições do artigo 5º, da Lei Introdução ao Código Civil (LICC) - lei de introdução a todas às leis -, que determina que *"na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum"*.

Tendo em vista que segundo o art. 1º da Lei nº 9.363/96 o benefício fiscal consiste no ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições dos insumos, a Fazenda Nacional, com sustento no entendimento da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, afirma que não entrariam no cômputo da base de cálculo os



Processo nº : 10930.002467/98-33  
Acórdão nº : CSRF/02-02.051

valores despendidos nas aquisições de produtos cujos fornecedores não se encontrem sujeitos à incidência de PIS e COFINS.

E tal entendimento se baseia no disposto no inciso I, do artigo 5º da Lei nº 9.363/96, que determina que *"a eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor Ic correspondente"*, pois como o PIS e a COFINS restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, não haveria como incluir no cômputo do benefício fiscal em questão as aquisições feitas de não contribuintes.

Os demais fundamentos defendidos pela Fazenda Nacional, com base na jurisprudência da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, neste particular, notadamente no que se refere à necessidade de se *"simplificar os mecanismos de controle"*, não se prestam a sustentá-la, como a seguir restará demonstrado.

A questão a meu ver não se apresenta simples. Com efeito, como se pode perceber das Portarias Ministeriais e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal que regulam e regularam a matéria, não existe e nunca existiu Qualquer norma a regulamentar o citado artigo 5º da Lei nº 9.363/96.

Esta lacuna regulamentar. acredito. não é fruto do acaso. mas muito ao contrário, tem fácil explicação, qual seja o fato de o comando no artigo 5º da Lei n. 9.963/96 ser simplesmente inaplicável, haja vista contrariar frontalmente toda a sistemática estabelecida no citado diploma legal.

Em nosso Direito, friso, só cabe a restituição de tributo pago a maior ou indevidamente. Isto porque, a possibilidade de estorno somente teria razão de ser caso o crédito de IPI em questão não fosse presumido e estimado, mas em sentido contrário, calculado com base em valores efetivamente pagos pelo produtor fornecedor a título de PIS e COFINS, pois somente em tal hipótese o crédito poderia ser calculado com base em valores pagos de forma indevida ou a maior, que, se restituídos, naturalmente deveriam ser estornados da base de cálculo do crédito presumido de IPI.

No caso, entretanto, o que ocorre é exatamente o oposto, pois o crédito é calculado de forma presumida e estimada, não levando em conta os valores efetivamente recolhidos pelo produtor fornecedor a título de PIS e COFINS, impossibilitando, assim, a realização do estorno, pois em tal caso estar-se-ia admitindo a realização de estorno decorrente da restituição de valores pagos indevidamente e que, portanto, não redundaram no pagamento de tributo a menor o que não se afigura jurídico.

Processo nº : 10930.002467/98-33  
Acórdão nº : CSRF/02-02.051

Todavia, inaplicável ou não, permanecem válidas as disposições do citado artigo 5º, que por isso não podem ser simplesmente desconsideradas pelo julgador, de tal modo que a única maneira de conferir alguma efetividade ao mencionado dispositivo legal, é interpretá-la de forma que o montante a estornar deve corresponder ao PIS e à COFINS que incidam diretamente sobre as aquisições de insumos pelo titular do crédito, provado que a restituição incidiu sobre estes mesmos valores.

Outros métodos de apuração do montante a estornar podem conduzir a situações não jurídicas, contrárias ao espírito da Lei nº 9.363/96, senão vejamos:

(i) caso se admita que qualquer restituição, independentemente da causa do pagamento indevido, dê ensejo ao estorno, estar-se-á admitindo também que mesmo quando o indébito tenha sido motivado por erro no cálculo do tributo devido e, portanto, a sua restituição não redunde em um recolhimento a menor do tributo efetivamente devido segundo a lei tributária e em prejuízo aos cofres públicos, haverá a necessidade de se realizar o estorno, conclusão que afronta a Lei nº 9.363/96;

(ii) considerando que tanto o PIS como a COFINS são calculados com base na receita bruta das empresas, e não sobre vendas isoladas, caso se entenda que o estorno deve corresponder ao exato valor restituído ao fornecedor, estar-se-á admitindo a possibilidade de a restituição de PIS e COFINS incidentes sobre vendas não realizadas ao produtor exportador possam causar a redução de seu crédito presumido; e

(iii) como sustentado pelo patrono da Interessada: *"o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado"*, de modo que o não pagamento do PIS e da COFINS pelo fornecedor dos insumos não pode impedir o nascimento do crédito presumido, pena de se contrariar o disposto no artigo 1º da Lei nº 9.363/96

Tal sistemática deve ser também aplicada para o cálculo do crédito quanto a insumos adquiridos de não contribuintes, pois é a única que está de acordo com o espírito da Lei.

Pelo exposto, tem a Interessada direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo

Processo nº : 10930.002467/98-33  
Acórdão nº : CSRF/02-02.051

de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não contribuintes de PIS e COFINS.

No que se refere especificamente aos insumos adquiridos de cooperativas, ao argumento de que as mesmas não se sujeitariam à incidência de PIS e COFINS sobre o faturamento ou a receita, e de que a IN-SRF nº 23/97 vedaria o creditamento com relação a insumos adquiridos de não contribuintes, afirma a Recorrente que tais aquisições não ensejariam o nascimento de crédito passível de ressarcimento.

Discordo. A uma porque a premissa de que parte Fazenda Nacional não é de toda correta, pois a Lei nº 9.430/96 revogou a isenção de COFINS para as Cooperativas de que cuidava o art. 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91.

A duas porque se afiguram equivocadas as argumentações da Fazenda Nacional, equívocos estes que parecem decorrentes de uma equivocada compreensão do papel desempenhado pelas cooperativas na cadeia produtiva.

Com efeito, em recentes julgamentos (recursos 109742, 110248 e 109933), firmou entendimento a 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes que as cooperativas, quando realizam vendas, agem, na realidade, não em nome próprio, mas sim em nome de seus cooperados.

Ou seja, as vendas, na verdade, são realizadas pelo cooperado, atuando a cooperativa como uma intermediária entre o comprador final e seus associados, razão pela qual no momento em que apropriada por estes a receita resultante de tais vendas, incidiriam PIS e COFINS.

Ora, são os cooperados, e não a cooperativa a que se encontram vinculados, que suportam o PIS e a COFINS incidentes sobre as vendas por esta realizadas, pois esta atua como mera intermediária e, portanto, venda alguma realiza em nome próprio, mas sim por conta, ordem e nome de seus associados.

Tem-se, pois, que o alegado fato de as cooperativas não serem contribuintes de PIS e COFINS não é razão suficiente para negar-se à Interessada o direito ao crédito de IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, pois quando esta adquire insumos de tais pessoas jurídicas, está, na realidade, adquirindo insumos de seus associados, que podem ou não estar sujeitos à incidência das citadas, contribuições sociais.

Deste modo, não havendo a demonstração de que os associados às cooperativas que negociaram com a Interessada se encontram fora da incidência de PIS e

Processo nº : 10930.002467/98-33  
Acórdão nº : CSRF/02-02.051

COFINS, é de se concluir que os insumos delas adquiridos dão nascimento ao crédito objeto do pedido de ressarcimento sob análise.

Diante do exposto, voto pela negativa de provimento ao recurso da Fazenda Nacional, nos exatos termos em que acima fundamentado.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2005.

  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA 

Cef