



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10940.000899/97-55  
Recurso nº : RD/201-112139  
Matéria : IPI  
Recorrentes : FAZENDA NACIONAL e CARGIL AGRÍCOLA S.A  
Recorrida : Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes  
Sessão de : 11 de abril de 2005.  
Acórdão nº : CSRF/02-01.855

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – 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 MP, PI e ME, referidos no art. 1º da Lei nº 9.363/96, 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 mencionada refere-se a “valor total” e não prevê qualquer exclusão. As IN SRF nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363/96, 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 SRF nº 23/97) não geram direito ao crédito presumido (IN SRF nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante lei, pois as instruções normativas são normas complementares (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto das normas que complementam. Na verdade, o crédito presumido de IPI na exportação utiliza o princípio da praticabilidade, que usa a presunção como o meio mais simples e viável de se atingir o objetivo da lei, dando à administração o alívio do fardo da investigação exaustiva de cada caso isolado, dispensando-o da coleta de provas de difícil, ou até impossível, configuração. A apuração por presunção utiliza um cálculo padronizante, que abstrai o individual, o específico, o único, em favor do geral, cria-se uma abstração generalizante, imposta, *ex dispositionis legis*, ao contribuinte, desprezando-se os desvios individuais.

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO - COMBUSTÍVEIS – Para que possam ser incluídos no rol das matérias-primas ou de produtos intermediários a que alude a legislação do IPI, é condição *sine qua non* que o insumo seja consumido, desgastado ou alterado, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, ainda que não venha a integrar o novo produto. Os combustíveis, por não preencherem essas condições, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para fins de cálculo desse benefício fiscal.

Recurso especial da Fazenda Nacional improvido.  
Recurso especial do contribuinte improvido.

*Grl*

Processo nº : 10940.000899/97-55  
Acórdão nº : CSRF/02-01.855

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela FAZENDA NACIONAL e por CARGIL AGRÍCOLA S.A

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 Leonardo de Andrade Couto, Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim e Henrique Pinheiro Torres que deram provimento ao recurso, e, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso especial do contribuinte, vencidos os Conselheiros Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (Relator), Rogério Gustavo Dreyer, Dalton César Cordeiro de Miranda, Adriene Maria de Miranda e Mário Junqueira Franco Júnior que deram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE E REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 14 SET 2005

Processo nº : 10940.000899/97-55

Acórdão nº : CSRF/02-01.855

Recurso nº : RD/201-112139

Recorrentes : FAZENDA NACIONAL e CARGIL AGRÍCOLA S.A

## RELATÓRIO

Às fls. 148/158, Acórdão nº 201-74.160 da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes dando parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso para considerar: a) indevida a exclusão, no cálculo procedido para a apuração do benefício, relativo ao primeiro trimestre de 1997, do estoque inicial de matéria-prima existente em 01.01.1997; e b) devido o resarcimento acrescido de juros, na forma prevista na Norma de Execução n. 08/97; II) por maioria de votos, deu provimento ao recurso para considerar indevida a exclusão, no cálculo procedido para apuração do benefício: a) dos valores relativos às matérias-primas adquiridas de produtores rurais – pessoas físicas e sociedades cooperativa; b) dos valores correspondentes às embalagens de papelão e aos gases utilizados no acondicionamento dos produtos da recorrente, destinados exclusivamente ao mercado interno; e III) pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso para considerar indevida a exclusão, no cálculo procedido para apuração do benefício, dos valores correspondentes ao combustível consumido no processo de industrialização dos produtos exportados como produtos intermediários, com a seguinte ementa:

**"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - EXCLUSÃO DE ESTOQUE - A IN Nº 103/97 determina a exclusão do cálculo do valor do benefício, no período relativo ao quarto trimestre do ano, dos estoques finais existentes em 31.12 do ano anterior.** 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 MP, PI e ME, referidos no art. 1º da Lei nº 9.363/96. A lei refere-se a "valor Total" e não prevê qualquer exclusão. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - As IN nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363/96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas (IN nº 23/97), bem como que as MP, PI e ME, adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitos mediante Lei ou Medida Provisória. As IN são normas complementares das Leis ( art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto das normas que complementam. PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE - O crédito presumido de IPI utiliza o princípio da praticabilidade, que usa a presunção como o meio mais simples e viável de se atingir o objetivo da lei, dando à administração o alívio do fardo da investigação exaustiva de cada caso isolado, dispensando-o da coleta de provas de difícil, ou até impossível, configuração. AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS - Os combustíveis não se enquadram no conceito de MP, PI e ME, previsto na legislação aplicável do IPI, bem como não existe nos autos a comprovação de que integram o processo produtivo, devendo ser excluídos dos cálculo do crédito presumido, mantida nessa parte a decisão recorrida. EMBALAGENS DE PAPELÃO E GASES UTILIZADOS EM BENS

Processo nº : 10940.000899/97-55  
Acórdão nº : CSRF/02-01.855

**DESTINADOS AO MERCADO INTERNO** - Deve-se excluir do cálculo do benefício, as embalagens de papelão e os gases, utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado interno, na forma do art. 1º da IN SRF nº 23, de 13/03/1997, que dispõe que o crédito presumido do IPI incide apenas sobre as aquisições, no mercado interno, de MP, PI e ME, utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação para o exterior, mantida nessa parte a decisão recorrida. JUROS (NORMA DE EXECUÇÃO N° 08/97 ) Reconhecido, ainda o direito ao ressarcimento acrescido de juros, na forma prevista na Norma de Execução nº 08/97. Recurso provido em parte. **Recurso provido em parte”.**

Às fls. 160/166, Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional, sob o argumento de que o Acórdão recorrido contrariou entendimentos de outras Câmaras sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária a respeito da matéria decidida, tendo sido juntadas cópia do Acórdão paradigma nº 202-11.450.

Em suas razões de reforma, a Recorrente alega que o Relator do Acórdão recorrido afirmou que as Instruções Normativas 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei 9.636/96 quando restringiram o direito ao crédito presumido às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridas exclusivamente de pessoas jurídicas, excluindo as aquisições desses materiais de pessoas físicas e cooperativas, pelo fato de que essas entidades não estarem sujeitas à contribuição do PIS/PESEP e da COFINS. Esquecendo-se que por se tratar de renúncia fiscal a matéria deve ser interpretada restritivamente.

Às fls. 187/190, despacho nº 201.957, recebendo o Recurso interposto.

Às fls. 194/199, Contra-Razões da contribuinte, nas quais argüi a Interessada preliminarmente que o Recurso interposto pela Fazenda Nacional não pode ser admitido, uma vez que lhe falta um dos requisitos de sua admissibilidade. Neste sentido, afirma que o Acórdão paradigma nº 202-11.450 trazido pelo órgão fazendário foi reformado pelo Acórdão desta Câmara Superior CSRF/02-01170, o qual admitiu a inclusão na base de cálculo do incentivo, do custo dos insumos adquiridos de produtores rurais, pessoas físicas e cooperativas. Esclarece, portanto, que o parágrafo 3º do artigo 33 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes prescreve que não servirá de paradigma para a interposição do recurso de que trata o parágrafo anterior, acórdão que já tenha sido reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No mérito, afirma que a Lei nº 9.363/96 não estabelece restrição alguma quanto ao cálculo do incentivo fiscal, dos valores correspondentes às aquisições de matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem de produtores rurais, pessoas físicas e cooperativas.

Às fls. 206/219 a contribuinte interpõe Recurso de Divergência, através do qual se insurge contra o acórdão nº. 201-74.160 no que tange à glosa dos valores correspondentes às aquisições de combustíveis, quando alega que estes não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário, nem como material de embalagem, como previsto na legislação do IPI.

Processo nº : 10940.000899/97-55  
Acórdão nº : CSRF/02-01.855

Comprova tal divergência trazendo alguns acórdãos paradigmas que enquadraram o combustível dentre o conceito de produto intermediário, devendo ser incluído no cálculo do crédito presumido do IPI.

Às fls. 225/228 Despacho nº 201.045, recebendo o Recurso interposto pelo contribuinte.

Às fls. 203/232 a Fazenda Nacional interpõe Contra-Razões, através do qual requer a manutenção do disposto no Acórdão recorrido, no que tange à exclusão do combustível da base de cálculo do resarcimento do IPI, por não se enquadrar no conceito de matéria-prima e nem de produto intermediário.

É o relatório  
- Gil

Processo nº : 10940.000899/97-55  
Acórdão nº : CSRF/02-01.855

## VOTO VENCIDO

Conselheiro FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, Relator.

Os Recursos preenchem condições de admissibilidade, deles tomo conhecimento.

No Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional a matéria em debate faz referência a duas questões distintas: a possibilidade de se incluir na base de cálculo do crédito presumido de IPI de que trata a Lei n.º 9363/96, o montante referente às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos de pessoas físicas e cooperativas.

Primeiramente, entendo como escorreito o posicionamento dos votos vencedores do Acórdão que trata da questão da impossibilidade de exclusão dos valores de aquisições de insumos de não contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS da base de cálculo do crédito presumido de IPI. De fato, não trazendo a lei qualquer restrição ao gozo do benefício fiscal em tela, não cabe ao Poder Executivo, por intermédio de Instruções Normativas, restringir o cálculo do crédito presumido, excluindo-se seu cômputo as compras efetuadas junto a pessoas físicas e cooperativas, inovando indevidamente na ordem jurídica.

Relativamente ao Recurso de Divergência intentado pela Contribuinte, no sentido de ser adicionado na base de cálculo do incentivo os gastos com combustíveis, com admissibilidade contida no despacho nº 201.045 (fls. 225/228), entendo assistir razão à Recorrente uma vez que o art. 82, inciso I, do RIPI/82, é claro ao estabelecer que está abrangido dentro do conceito de matéria-prima e de produto intermediário os produtos que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional e dou provimento ao Recurso interposto por Cargil Agrícola S/A.

Sala das Sessões, 11 de abril de 2.005

FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA.

## V O T O V E N C E D O R

Conselheiro MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS, Redator Designado

Com a devida vinda do e. Conselheiro Relator, Dr. Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, divirjo do seu entendimento acerca da possibilidade de o produtor exportador incluir na base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nr. 9.363/96 os custos com aquisição de combustíveis consumidos no processo produtivo.

Acompanho-o, contudo, quanto às suas conclusões de que as aquisições de insumos fornecidos por pessoas físicas e cooperativas devem compor a base de cálculo do referido favor fiscal.

A divergência, portanto, reside na definição dos dispêndios com combustíveis como matérias-prima ou produtos intermediários consumidos no processo produtivo.

Comungo do pensamento de que os referidos custos, no caso dos autos, não se caracterizam como matéria-prima ou produto intermediário, pois, para tanto, necessário seria o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto industrializado.

Reporto-me nesse ponto às lúcidas considerações tecidas pelo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão nr. CSRF/02-01.171, de 16.09.2002, a saber:

"O parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que se utilizará, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a 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." *GAL*

Processo nº : 10940.000899/97-55  
Acórdão nº : CSRF/02-01.855

Socorrendo-nos da legislação do IPI, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, as definições pretendidas, *in litteris*:

"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 as 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)

A exegese do dispositivo legal pertinente ao crédito referente às aquisições de insumos (inciso I do art. 82 do RIPI/1982 ou inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 – RIPI/1988), é no sentido de que os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados somente podem creditar-se do imposto pago quando das entradas de produtos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) a serem empregados diretamente na fabricação do produto final ou que, embora não sejam a este integrados, sejam consumidos no processo de industrialização, isto é, sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, e ainda, que não estejam compreendidos entre os bens do ativo permanente. A contrário senso, não integrando o produto final ou não havendo o desgaste decorrentes do contato físico, ou de uma ação direta exercida sobre o produto em fabricação ou se for classificado como bem do ativo permanente, créditos insumos não geram direito a crédito.

O Parecer Normativo CST nº 65/79, explicitando os conceitos de matéria-prima e de produtos intermediários, esclarece que como tais devem ser tratados aqueles materiais que "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, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida".

No mesmo sentido essa C. Segunda Turma já decidiu no Acórdão nr. CSRF/02-01.294, de 12.05.2003, assim ementado:

"IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS, COOPERATIVAS – ENERGIA ELÉTRICA – GERAÇÃO DE

Processo nº : 10940.000899/97-55  
Acórdão nº : CSRF/02-01.855

VAPOR – A Lei nr. 9.363/96 não determina a exclusão de aquisições de quem não é contribuinte do PIS e COFINS. **A energia elétrica e geração de vapor não são elementos preponderantes no produto final.** (negritei)

Recurso parcialmente provido.”

Nessa conformidade, voto no sentido de negar provimento tanto ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto ao recurso especial do contribuinte, mantendo, por consequência, o acórdão recorrido.

É como voto.

Sala das Sessões (DF), em 11 de abril de 2005



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS – Redator Designado