



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 29/05/2001
Rubrica [Assinatura]

Processo : 10940.000899/97-55

Acórdão : 201-74.160

Sessão : 06 de dezembro de 2000

Recurso : 112.139

Recorrente : CARGILL AGRÍCOLA S/A

Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

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 cálculos do crédito presumido, mantida nessa parte a decisão recorrida. **EMBALAGENS DE PAPELÃO E GASES UTILIZADOS EM BENS 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)** -



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10940.000899/97-55

Acórdão : 201-74.160

Reconhecido, ainda, o direito ao ressarcimento acrescido de juros, na forma prevista na Norma de Execução nº 08/97. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CARGILL AGRÍCOLA S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por unanimidade de votos, em dar 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 ressarcimento acrescido de juros, na forma prevista na Norma de Execução nº 08/97; II) por maioria de votos, em dar 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 cooperativas. Vencido o Conselheiro Jorge Freire; e b) dos valores correspondentes às embalagens de papelão e aos gases utilizados no acondicionamento dos produtos da recorrente, destinados exclusivamente ao mercado interno. Vencido o Conselheiro Antonio Mário de Abreu Pinto (Relator); e III) pelo voto de qualidade, em negar 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. Vencidos os Conselheiros Antonio Mário de Abreu Pinto (Relator), Rogério Gustavo Dreyer, Valdemar Ludvig e Sérgio Gomes Velloso.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2000

Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta

Antonio Mário de Abreu Pinto
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Jorge Freire, Serafim Fernandes Correa, Rogério Gustavo Dreyer, Valdemar Ludvig e Sérgio Gomes Velloso.

cl/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

138

Processo : **10940.000899/97-55**
Acórdão : **201-74.160**

Recurso : **112.139**
Recorrente : **CARGILL AGRÍCOLA S/A**

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de IPI, incidentes sobre insumos adquiridos pela RECORRENTE, empregados em produtos por ela exportados.

Às folhas 87/94, constam Informação Fiscal e o Despacho da DRF, que indeferiu, parcialmente, o pedido de ressarcimento do crédito presumido.

Fato este que deu ensejo à apresentação de Impugnação (fls. 98/107), instaurando a fase litigiosa.

A RECORRIDA apresentou Decisão (fls. 116/126), indeferindo a reclamação, por falta de amparo legal, sob os seguintes argumentos:

- a) *os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável do IPI, não abrangendo os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustível necessários ao seu acionamento; e*
- b) *não farão jus ao crédito presumido do IPI as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos diretamente de produtores rurais, pessoas físicas e de cooperativas.*

A RECORRENTE apresenta Recurso Voluntário de fls. 124/143, alegando que calculou corretamente o valor do benefício fiscal previsto na Lei nº 9363/96.

Em vista do que, requer a RECORRENTE seja dado provimento ao presente recurso para o fim de ser reformada a decisão recorrida, de maneira a que lhe seja reconhecido o direito a ressarcimento do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, incluindo-se no cálculo do benefício fiscal o estoque inicial e final de 1997, além dos valores relativos às matérias-primas adquiridas de produtores rurais pessoas físicas e sociedades cooperativas, bem como considerando-se como produtos intermediários os insumos que foram excluídos do cálculo do benefício pela fiscalização.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo : 10940.000899/97-55
Acórdão : 201-74.160**

Requer, ainda, que lhe seja reconhecido o direito ao ressarcimento acrescido de juros pela Taxa SELIC.

É o relatório.

10



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10940.000899/97-55
Acórdão : 201-74.160

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO

O Recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

A RECORRENTE pleiteou ressarcimento em moeda corrente pelo valor correspondente ao crédito presumido do IPI a que teria direito, visto que ela não realizava operações, no mercado interno, sujeitas a esse tributo, que sejam suficientes para o total aproveitamento deste benefício fiscal.

O seu pleito foi parcialmente indeferido, sendo excluído da base de cálculo do benefício o estoque inicial e final de matéria-prima existente em 01.01.1997, bem como os valores relativos a matérias-primas adquiridas de produtores rurais — pessoas físicas e sociedades cooperativas —, sob o argumento de que não seriam elas contribuintes do PIS e da COFINS.

Foram, igualmente, excluídos do cálculo do benefício fiscal, valores relativos aos combustíveis, às embalagens, bem como aos gases consumidos no processo produtivo dos bens exportados.

Além disso, foi glosada a inclusão da Taxa SELIC sobre o valor a ser restituído.

Quanto à *exclusão do estoque inicial e final*, assiste razão à RECORRENTE, visto que ela procedeu de acordo com o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 103/97, que determina que:

"Art. 4º As empresas que aproveitaram crédito presumido no ano de 1996, considerando o total das aquisições, que ainda não excluíram a parcela relativa às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem, em estoque no dia 31 de dezembro daquele ano, deverão fazê-lo na última apuração relativa ao ano de 1997." (grifos nossos)

A norma supramencionada determina a exclusão do valor do estoque final de matérias-primas existente em 31.12.1996, bem como prescreve que a exclusão deve ser feita "na última apuração relativa ao ano de 1997".

Destarte, somente no quarto trimestre (último trimestre de 1997) é que esse procedimento poderia ser objeto de questionamento por parte do Fisco.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

-141

Processo : 10940.000899/97-55

Acórdão : 201-74.160

A RECORRENTE informou que adotou o critério constante da referida Instrução Normativa nº 103/97, excluindo do cálculo do valor do benefício, no período relativo ao quarto trimestre de 1997, os estoques finais existente em 31.12.1996.

Informando, ainda, que tal fato era do conhecimento do Fisco, visto que, quando da interposição da impugnação, a RECORRENTE já havia protocolizado o pedido de ressarcimento correspondente ao quarto trimestre de 1997.

Ficando comprovado que o valor do benefício objeto do presente recurso corresponde ao do primeiro trimestre de 1997, não se pode exigir da RECORRENTE a adoção de procedimento a ser adotado, apenas, no quarto trimestre do mesmo ano.

Sendo indevida, por ausência de previsão legal, a exclusão, no cálculo procedido para apuração do valor do benefício, relativo ao primeiro trimestre de 1997, do estoque inicial de matéria-prima existente em 01.01.1997.

Com relação à *exclusão do cálculo do crédito presumido do IPI dos valores relativos às matérias-primas adquiridas de produtores rurais – pessoas físicas e sociedades cooperativas* -, sob a alegação de que eles não seriam contribuintes do PIS e da COFINS, também, é improcedente.

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 13.12.1996, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às Contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN SRF nº 103/97).

Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante lei ou medida provisória, visto que as Instruções Normativas – IN são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10940.000899/97-55
Acórdão : 201-74.160

As instruções normativas devem ser utilizadas pelos órgãos públicos com o fito de expor seu entendimento sobre determinado assunto, servindo, tão-somente, para orientar seus servidores no sentido de adotarem uma conduta uniforme no âmbito interno das repartições (*interna corpore*).

Como normas complementares que são, elas (as instruções normativas) não podem modificar o texto legal que complementam. A lei é o limite. A instrução normativa não pode ir além da lei. Se, como no presente caso, a lei estabelece que a base de cálculo é o valor total, não pode a instrução normativa criar exclusões, fazendo com que o valor passe a ser parcial.

Pelas normas insculpidas na Lei nº 9.363/96, não importa quanto foi pago de PIS e de COFINS nas aquisições de insumos anteriores. Não importa se as mercadorias adquiridas foram vendidas e revendidas em inúmeras e sucessivas operações, até ser adquirida pelo produtor exportador.

Não importa nem mesmo se houve **alguma incidência de PIS e de COFINS nas operações anteriores**.

O benefício fiscal assegurado pela Lei nº 9.363/96 é do valor correspondente a duas vezes a incidência de PIS e de COFINS sobre o **valor total** das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

O crédito é **presumido**. Na verdade, presume-se que houve duas incidências de PIS e de COFINS nas operações anteriores, independentemente de quantas tenham realmente ocorrido.

Mesmo porque, a admitir-se que o **valor do crédito** fiscal depende de ter havido incidência de PIS e de COFINS nas operações anteriores, também deveria ser permitido ao contribuinte fazer prova de que as matérias-primas adquiridas foram tributadas mais do que duas vezes por essas contribuições.

E, aí, o crédito fiscal de IPI deixaria de ser **presumido**, pois cada contribuinte teria direito de ser resarcido pelo exato valor pago de PIS e de COFINS nas aquisições de insumos.

É por isso que o legislador criou um **crédito presumido**. Não se indaga quantas incidências de PIS e de COFINS ocorreram na cadeia produtiva que culminou com a elaboração da matéria-prima vendida.

Presume-se que foram apenas duas ocorrências e, sobre elas, calcula-se o valor do crédito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10940.000899/97-55

Acórdão : 201-74.160

Na verdade, se desvirtuaria o conceito do crédito presumido ao se excluir do cálculo do crédito presumido o valor das matérias-primas adquiridas de pessoas físicas e das sociedades cooperativas, em razão destas não serem contribuintes do PIS e da COFINS, sob o argumento de não haver valor algum a ser resarcido. Mesmo porque o PIS e a COFINS podem não ter incidido diretamente na aquisição do produto rural adquirido pelo produtor exportador.

Mas todos os insumos utilizados pelo produtor rural na atividade agrícola sofreram a incidência desses tributos, sendo justamente esse valor que, integrando o preço do produto rural adquirido pelo produtor exportador, seria resarcido sob forma de um crédito presumido.

O valor do crédito presumido de IPI, por ser **presumido**, independe do valor que efetivamente incidiu sobre as diversas fases de elaboração do produto vendido.

O crédito será sempre devido, ainda que não tenha havido nenhuma incidência diretamente sobre o valor da última operação.

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.

No caso em tela, a decisão ora recorrida entra em minúcias não elencadas na lei, como se as pessoas físicas ou as cooperativas estivessem sujeitas ou não aos pagamentos de contribuições.

Sobre tais “conclusões” interpretativas não podemos nos esquecer da advertência inclusa em Acórdão da Suprema Corte (RE nº 177.068-RS, 2ª Turma, Relator Marco Aurélio, unanimidade, RTJ nº 159, p.349):

“No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe ‘inserir na regra de direito o próprio juízo — por mais sensato que seja — sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse ela perseguida’ — Celso Antônio Bandeira de Mello — em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, não este àquele.”



Processo : 10940.000899/97-55

Acórdão : 201-74.160

Sendo assim, entendo assistir razão à RECORRENTE, quanto à improcedência dessas exclusões.

Outrossim, registre-se que este assunto não é novo no âmbito do Segundo Conselho de Contribuintes, posto que, ao julgar o Recurso nº 109.691, Processo nº 10935.000223/98-49, Acórdão 201-72.785, esta Primeira Câmara, à unanimidade de votos, deu provimento à mesma matéria ora em **comento e julgamento**, aprovando o voto do ilustre Conselheiro Serafim Fernandes Correa.

Sobre a exclusão, pela decisão, dos valores correspondentes ao combustível consumido no processo de industrialização dos produtos exportados, como produtos intermediários, sob o argumento de que esse material não é classificado nem como produto intermediário nem como matéria-prima, além do que ele (o combustível) não se integra ao produto final exportado.

Também, assiste razão à RECORRENTE, visto que o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96 prevê que os conceitos de matéria-prima e de produtos intermediários serão dados subsidiariamente pela legislação do IPI.

Sendo que o texto do 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"*.

Não ficou comprovado no processo que o óleo combustível não era utilizado pela RECORRENTE no processo de industrialização, ou que não era consumido nesse processo, não havendo, assim, qualquer motivo que se justifique a sua exclusão do cálculo do crédito presumido.

Além do que, a teor do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, combinado com o art. 393, inciso II, do RIPI/82, é considerado como produtos intermediários os bens utilizados na produção, inclusive os que não integram o produto final, mas que sejam consumidos ou utilizados durante o processo industrial.

Não provando o Fisco que os combustíveis objeto da glosa não eram utilizados para ativação da linha de produção da recorrente, fica a presunção de que sem estes não haveria o processo de produção, razão pela qual deve ser incluído o seu valor no cálculo do benefício.

Ademais, o Parecer Normativo CST nº 65, de 31.10.1979, confirma que o art. 82, inciso I, do RIPI, deve ser interpretado, não em sentido estrito mas em sentido lato, para alcançar quaisquer bens que sejam consumidos na operação de industrialização.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10940.000899/97-55

Acórdão : 201-74.160

Destarte, assiste razão, também, à RECORRENTE, na inclusão, também, desse valor no cálculo do crédito presumido a que faz jus.

Quanto à exclusão do cálculo do crédito presumido do IPI dos valores referentes às *embalagens de papelão e aos gases utilizados para acondicionamento de produtos destinados ao mercado interno*, assiste razão à decisão recorrida, visto que, comprovadamente, ditos produtos são utilizados exclusivamente para produtos vendidos no mercado interno, já que o produto vendido no mercado externo é exportado à granel.

Sendo correta a exclusão no cálculo do benefício fiscal dos valores correspondentes à aquisição de embalagens de papelão e de gases (gás liquefeito de petróleo, nitrogênio e outros), que são inseridos dentro das embalagens plásticas ou metálicas que acondicionam o óleo comestível, que é vendido ao consumidor final no mercado interno.

Em suma, tanto as embalagens de papelão como os gases fazem parte da composição final de produto destinado exclusivamente ao mercado interno.

Assim, deve ser mantida a parte da decisão que excluiu 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.

Reconheço, finalmente, à RECORRENTE, o direito ao ressarcimento de que trata a Lei nº 9.363/96, acrescido de juros calculados segundo a Norma de Execução nº 08/97.

Sendo assim, entendendo assistir, **em parte**, razão à recorrente, **voto pelo provimento parcial do recurso** para considerar:

- a) *indevida a exclusão, no cálculo procedido para apuração do benefício, relativo ao primeiro trimestre de 1997, o estoque inicial de matéria-prima existente em 01.01.1997;*
- b) *indevida a exclusão, no cálculo procedido para apuração do benefício, dos valores relativos às matérias-primas adquiridas de produtores rurais – pessoas físicas e sociedades cooperativas;*
- c) *indevida a exclusão, no cálculo procedido para apuração do valor do benefício, dos valores correspondentes ao combustível consumido no*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10940.000899/97-55

Acórdão : 201-74.160

processo de industrialização dos produtos exportados como produtos intermediários;

- d) *devida a exclusão, no cálculo procedido para apuração do valor do benefício, dos valores correspondentes às embalagens de papelão e aos gases utilizados para acondicionamento dos produtos da recorrente destinados exclusivamente ao mercado interno; e*
- e) *que o cálculo do crédito presumido objeto da presente lide seja acrescido de juros, aplicando-se a Norma de Execução nº 08/97.*

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2000

ANTONIO MARIO DE ABREU PINTO