



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11030.002642/2004-44  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2101-000.094 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de maio de 2009  
**Matéria** CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI  
**Recorrente** LUPO MINERAÇÃO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Somente os insumos que se submeteram à incidência da contribuição na operação de aquisição pelo produtor-exportador compõem a base de cálculo do incentivo, situação essa em que não se incluem as aquisições junto a pessoas físicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso no que tange aos insumos adquiridos de pessoa física. Vencidos os conselheiros Gustavo Kelly Alencar (Relator), Antônio Lisboa Cardoso, Domingos de Sá Filho e Maria Teresa Martinez López. Designado o conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator *ad hoc*.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Caio Marcos Cândido (Presidente), Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Antonio Zomer, Antônio Lisboa Cardoso, Maria Teresa Martinez López, Domingos de Sá Filho e Antônio Carlos Atulim.

## Relatório

Na condição de relator *ad hoc* neste processo, reproduzo o relatório elaborado pela DRJ Porto Alegre/RS, que muito bem descreve os fatos controvertidos nos autos:

*Trata-se de ressarcimento de crédito presumido do IPI, autorizado pela Lei nº 9.363, de 13/12/1996, em parte negado por despacho decisório da DRF de origem por tratar-se de aquisições efetuadas a pessoas físicas.*

*Na manifestação de inconformidade, a interessada esclarece que adquire pedras semipreciosas a garimpeiros e alega que só poderiam ser excluídas da base de cálculo do crédito presumido "as compras de matéria-prima de pessoas físicas, se houvesse previsão legal, o que não há" e que o benefício foi instituído para compensar os exportadores do PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre toda a cadeia e não apenas sobre a última operação.*

A DRJ Porto Alegre/RS julgou improcedente a manifestação de inconformidade, tendo sido o acórdão ementado da seguinte forma:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004*

*CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.*

*Tão-somente as aquisições de insumos que sofrerem a incidência do PIS/Pasep e da Cofins geram direito ao crédito presumido do IPI instituído para ressarcimento dessas contribuições.*

*Solicitação Indeferida*

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e requereu o reconhecimento do direito creditório, repisando os mesmos argumentos de defesa.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Hércio Lafetá Reis - Relator *ad hoc*

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele toma-se conhecimento.

Considerando o teor da decisão constante da ata de julgamento, encaminho o presente voto, na condição de relator *ad hoc*, no mesmo sentido do voto exarado no acórdão nº

202-19.239, de 6 de agosto de 2008, pelo mesmo redator designado neste processo, que versou sobre a mesma matéria controvertida nos presentes autos:

*Conselheiro ANTONIO ZOMER, Designado*

*Cuido neste voto apenas da possibilidade de inclusão, na base de cálculo do crédito presumido do IPI, para ressarcimento da Contribuição para o PIS e da Cofins, dos insumos adquiridos de não-contribuintes (pessoas físicas ou cooperativas).*

*O crédito presumido de IPI foi instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23/03/95, convertida na Lei nº 9.363/96, com a finalidade de estimular o crescimento das exportações do país, desonerando os produtos exportados dos impostos internos incidentes sobre suas matérias-primas e visando permitir maior competitividade destes no mercado internacional.*

*O art. 12 da Lei nº 9.363/96 dispõe que o crédito presumido tem natureza de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para a utilização no processo produtivo, verbis:*

*"Art. 12 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 nº 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo." (negritei)*

*O Crédito Presumido é um benefício fiscal, e sendo assim, a sua lei instituidora deve ser interpretada restritivamente, a teor do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Com efeito, tratando-se de normas nas quais o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. Nesse sentido, Carlos Maximiliano, discorrendo sobre a hermenêutica das leis fiscais, ensina:*

*"402 — III O rigor é maior em se tratando de disposição 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. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos."*

*Destarte, a empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a quantia*

*desembolsada sob a forma de crédito presumido compensável com o IPI e, na impossibilidade de compensação, na forma de ressarcimento em espécie.*

*O art. 1º, retrotranscrito, restringe o benefício ao "ressarcimento de contribuições [...] incidentes nas respectivas aquisições", referindo-se o legislador ao PIS e à Cofins incidentes sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora, ou seja, nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor não sofreram a incidência das contribuições, não há como enquadrá-las no dispositivo legal.*

*Há quem sustente que o percentual de cálculo do incentivo (5,37%) é superior ao empregado no cálculo das contribuições que visa ressarcir e que, por isso, o incentivo alcançaria todas as aquisições, inclusive aquelas que não sofreram a incidência das referidas contribuições. Entretanto, o fato de o crédito presumido visar a desoneração de mais de uma etapa da cadeia produtiva não autoriza que se interprete extensivamente a norma, concedendo o incentivo a todas as aquisições efetuadas pelo contribuinte. Alfredo Augusto Becker, ao se referir à interpretação extensiva, assim se manifestou:*

*"... na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, 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." (negritei)*

*Ora, se a interpretação extensiva cria regra jurídica nova, é claro que sua aplicação é vedada pelo art. 111 do CTN, quando se trata de incentivo fiscal. Assim, não há como ampliar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363/96, que limita expressamente o incentivo fiscal ao ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições do produtor-exportador, não o estendendo a todas as aquisições da cadeia comercial do produto.*

*Desta forma, se em alguma etapa anterior da cadeia produtiva do insumo houve o pagamento de PIS e de Cofins, o ressarcimento tal como foi concebido não alcança esse pagamento específico. Se fosse assim não haveria necessidade de a norma especificar que se trata de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, ou, o que dá no mesmo, incidentes sobre as aquisições do produtor-exportador.*

*Reforça tal entendimento o fato de o art. 52 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 de*

*de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor que obteve a restituição ou compensação dos referidos tributos.*

*Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo na hipótese em que a contribuição paga pelo fornecedor foi-lhe, posteriormente, restituída, não se pode utilizar, no cálculo do incentivo, as aquisições em que este mesmo fornecedor não arca COM o tributo na venda do insumo. Pensar de outra forma levaria à conclusão absurda de que o legislador considera, no cálculo do incentivo, o valor dos insumos adquiridos de fornecedor não-contribuinte, que não pagou a contribuição, e nega esse direito quando há o pagamento com posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria direito ao incentivo sem que houvesse o ônus do pagamento da contribuição e na segunda não.*

*Ressalte-se, ainda, que a norma incentivadora também prevê, em seu art. 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 da contribuição para o PIS e da Cofins, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor-exportador.*

*A vinculação legal 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 devem ser consideradas, no cálculo do incentivo, somente as aquisições de insumos que sofreram a incidência direta das contribuições. A negação dessa premissa tornaria supérflua a disposição do art. 3º da Lei nº 9.363/96, contrariando o princípio elementar do direito que prega que a lei não contém palavras vãs.*

*Portanto, o que se vê 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, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que deveria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando o incentivo fiscal para hipóteses não previstas.*

*Ademais, o Poder Judiciário já se manifestou contrariamente à inclusão das aquisições de não-contribuintes no cálculo do crédito presumido de IPI, conforme se depreende do Acórdão AGTR 32877-CE, julgado em 28/11/2000, pela Quarta Turma do TRF da 5ª Região, sendo relator o Desembargador Federal Napoleão Maia Filho, cuja ementa tem o seguinte teor:*

**"TRIBUTÁRIO. LEI 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI A TÍTULO DE RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E DA COFINS EM PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E/OU RURAIS QUE NÃO SUPOSTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI JURIS AO CREDITAMENTO.**

I. Tratando-se de ressarcimento de exações- suportadas por empresa exportadora, tal como se dá com o benefício instituído pelo art. 1º da Lei 9.363/96, somente poderá haver o crédito respectivo se o encargo houver sido efetivamente suportado pelo contribuinte.

1. Sendo as exações PIS/PASEP e COFINS incidentes apenas sobre as operações com pessoas jurídicas, a aquisição de produtos primários de pessoas físicas não resulta onerada pela sua cobrança, daí porque impraticável o crédito de seus valores, sob a forma de ressarcimento, por não ter havido a prévia incidência ..."

*O mesmo entendimento foi esposado pelo Desembargador Federal do TRF da 5ª Região, no AGTR 33341-PE, Processo nº 2000.05.00.056093-7, que, à certa altura do seu despacho, asseverou:*

'A pretensão ao crédito presumido do IPI, previsto no art. 1º da Lei 9.363, de 13.12.96, pressupõe, nos termos da nota referida, o ressarcimento das contribuições de que tratam as leis complementares nº 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 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' utilizados no processo produtivo do pretendente.

°Ora, na conformidade do que dispõem as leis complementares a que a Lei n 9.363/96 faz remição, somente as pessoas jurídicas estão obrigadas ao recolhimento das contribuições conhecidas por PIS, PASEP, e COFINS, instituídas por aqueles diplomas, sendo intuitivo que apenas sobre o valor dos produtos a estas adquiridos pelo contribuinte do IPI possa ele se ressarcir do valor daquelas contribuições a fim de se compensar com o crédito presumido do imposto em referência.

Não recolhendo os fornecedores, quando pessoas físicas, aquelas contribuições, segue não ser dado ao produtor industrial adquirente de seus produtos, compensar-se de valores de contribuições inexistentes nas operações mercantis de aquisição, pois o crédito presumido do IPI autorizado pela Lei nº9.363/96 tem por fundamento o ressarcimento daquelas contribuições, que são recolhidas pelas pessoas jurídicas ...."

*Essas decisões judiciais evidenciam o acerto do entendimento aqui exposto, no sentido de que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI para ressarcimento do PIS e da Cofins, quando estas contribuições não forem exigíveis nas operações de aquisição, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo da empresa produtora e exportadora.*

*Ante o exposto, nego provimento ao recurso quanto aos insumos adquiridos de não-contribuintes, por entender que estes custos*

Processo nº 11030.002642/2004-44  
Acórdão n.º **2101-000.094**

**S2-C1T1**  
Fl. 106

---

*não devem integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI.*

Diante do exposto, o voto é encaminhado no sentido de negar provimento ao recurso.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator *ad hoc*