



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

**Processo nº** 11041.000569/2002-85  
**Recurso nº** 155.583 Voluntário  
**Matéria** IPI  
**Acórdão nº** 202-19.520  
**Sessão de** 03 de dezembro de 2008  
**Recorrente** FRIGORÍFICO MERCOSUL S/A  
**Recorrida** DRJ em Porto Alegre - RS

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 13 / 02 / 09  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siape 92136

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

Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Não se incluem na base de cálculo do incentivo os insumos que não sofreram a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins na operação de fornecimento ao produtor-exportador.

INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS.

Incluem-se na base de cálculo do crédito presumido do IPI as aquisições de insumos efetuadas de cooperativas a partir de novembro de 1999. MP nº 1.858-7/1999 e AD SRF nº 88/99.

PRODUTOS EXPORTADOS NA CATEGORIA NT. POSSIBILIDADE.

Inexiste limitação legal ao aproveitamento do crédito a que se refere o art. 1º da Lei nº 9.363/96 às aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem exclusivamente para a exportação de produtos que, se vendidos no mercado interno, sofreriam a incidência do IPI.

BASE DE CÁLCULO. INSUMOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

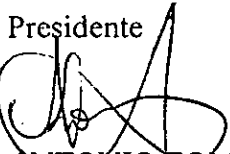
Somente integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI como ressarcimento da contribuição para o PIS e da Cofins as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, segundo as definições que lhes dá a legislação do IPI, a teor do art. 3º da Lei nº 9.363/96, desde que cumpram os requisitos do Parecer Normativo CST nº 65/79.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes: I) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para reconhecer o direito à inclusão de aquisições de cooperativas no cálculo do crédito presumido; II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto às aquisições de pessoas físicas. Vencidos os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso (Relator), Gustavo Kelly Alencar, Domingos de Sá Filho e Maria Teresa Martínez López. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor nesta parte.

  
ANTÔNIO CARLOS ATULIM

Presidente  
  
ANTÔNIO ZOMER

Relator-Designado

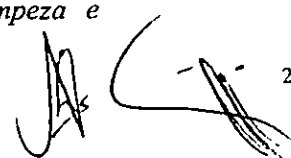
Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero e Carlos Alberto Donassolo (Suplente).

## Relatório

Em razão da clareza e objetividade, adoto o relatório da DRJ (fls. 194/195), nos seguintes termos:

*"O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido do IPI, autorizado pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, referente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para a Seguridade Social (Cofins), incidentes nas aquisições de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME), empregados na industrialização de produtos exportados, relativo ao terceiro trimestre de 2000, no valor de R\$ 457.422,96, conforme Pedido de Ressarcimento da fl. 1, apresentado em 29 de novembro de 2002.*

*Foi elaborado o Termo de Informação Fiscal CP nº 003/2005, das fls. 16 a 19, e anexos, cujo autor opinou pelo indeferimento parcial do pleito, admitindo o crédito presumido no valor de apenas R\$ 22.474,97, devido às glosas a seguir mencionadas. Em primeiro lugar, não foram admitidos valores referentes a exportações de produtos não-tributados pelo IPI (NT). Também foram excluídos, de ofício, do total das compras de insumos, os valores correspondentes às notas fiscais de aquisição de produtos que, em face da legislação do IPI, não podem ser enquadrados no conceito de MP ou de PI, a saber: hipoclorito de sódio, usado no tratamento da água do frigorífico; pluron, produto de limpeza; inter ouro: papel utilizado nas atividades de limpeza e*

 2

*higienização; sulfato de alumínio, usado no tratamento da água do frigorífico, sem que possa ser quantificada sua utilização direta no produto industrializado; álcool e vaselina líquida, utilizados na limpeza em geral; amônia anidra, utilizada na geração de frio, para conservação da carne. Além disso, ocorreu também a glosa de valores referentes a aquisição de insumos que não sofreram a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por terem sido fornecidos por produtores rurais, pessoas físicas. Por último, foi feito ajuste no valor dos estoques finais dos insumos, para expurgar a parcela correspondente aos insumos sem incidência das contribuições antes referidas.*

*Nu seqüência, na fl. 41, foi proferido o Despacho Decisório DRF/SLV, de 17 de agosto de 2005, do então Delegado da Receita Federal em Santana do Livramento, que reconheceu a legitimidade do crédito presumido do IPI, em favor do requerente, no valor de apenas R\$ 22.474,97. Segundo consta nas fls. 50 e 189, o interessado tomou ciência do indeferimento parcial do seu pleito em 1º de novembro de 2005.*

*O requerente apresentou, tempestivamente, em 25 de novembro de 2005, a manifestação de inconformidade, das fls. 52 a 56, firmada por sua procuradora, credenciada pelos documentos das fls. 57 e 58, alegando que o art. 2º da Lei nº 9.363, de 1996, estabelece a base de cálculo do crédito presumido, referindo-se ao total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, sem excluir as aquisições de fornecedores, pessoas físicas. Acrescenta que essa exclusão decorre do § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 23, de 13 de março de 1997, dispositivo que, todavia, extrapolou, ao estabelecer restrição inexistente no texto legal. Cita e transcreve ementas de acórdãos do Segundo Conselho de Contribuintes, em apoio à sua tese. Conseqüentemente, requer a procedência das suas alegações, para fins de reforma do despacho decisório, na parte em que lhe foi desfavorável.*

*Nu fl. 145, consta despacho de encaminhamento do processo para a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre, para fins de ressarcimento/compensação da parcela deferida, tendo em vista a alteração de domicílio fiscal do estabelecimento requerente, de Bagé, para Porto Alegre."*

O acórdão recorrido, que indeferiu a solicitação de ressarcimento, está assim ementado (fl. 193):

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000*

**CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. BASE DE CÁLCULO.**

*O valor dos matérias-primas adquiridas de pessoas físicas, não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não se computa no cálculo do crédito presumido.*

*Solicitação Indeferida".*

Cientificada da decisão em 22/02/2008, conforme Aviso de Recebimento – AR à fl. 200, a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 203/211, onde reitera os argumentos de defesa constantes da manifestação de inconformidade.

É o Relatório.

## Voto Vencido

### Quanto às aquisições de insumos de pessoas físicas

Conselheiro ANTÔNIO LISBOA CARDOSO, Relator

O recurso merece ser conhecido, porquanto tempestivo e revestido dos demais requisitos legais pertinentes.

De acordo com o Termo de Informação Fiscal de fls. 16 a 19, foram glosados os seguintes itens do pedido de ressarcimento do crédito presumido do IPI, autorizado pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, referente à contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), incidentes nas aquisições de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME), empregados na industrialização de produtos exportados, relativo ao terceiro trimestre de 2000, apresentado em 29 de novembro de 2002:

- 1) em primeiro lugar, não foram admitidos valores referentes a exportações de produtos não-tributados pelo IPI (NT);
- 2) também foram excluídos, de ofício, do total das compras de insumos, os valores correspondentes às notas fiscais de aquisição de produtos que, em face da legislação do IPI, não podem ser enquadrados no conceito de MP ou de PI, a saber:
  - 2.1) hipoclorito de sódio, usado no tratamento da água do frigorífico; pluron, produto de limpeza; inter ouro: papel utilizado nas atividades de limpeza e higienização; sulfato de alumínio, usado no tratamento da água do frigorífico, sem que possa ser quantificada sua utilização direta no produto industrializado; álcool e vaselina líquida, utilizados na limpeza em geral; amônia anidra, utilizada na geração de frio, para conservação da carne;
- 3) além disso, ocorreu também a glosa de valores referentes à aquisição de insumos que não sofreram a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por terem sido fornecidos por produtores rurais, pessoas físicas.
- 4) por último, foi feito ajuste no valor dos estoques finais dos insumos, para expurgar a parcela correspondente aos insumos sem incidência das contribuições antes referidas.

Resumidamente são estes os fatos aqui discutidos. Passemos então à análise de cada um deles:

## Valores referentes a exportações de produtos não-tributados pelo IPI (NT)

De acordo com os arts. 1º e 2º da Lei nº 9.363/96, que dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/Pasep e da Cofins, a empresa produtora-exportadora de mercadorias nacionais faz jus ao crédito presumido do IPI, como ressarcimento da contribuição para o PIS e da Cofins, cuja base de cálculo é o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, *verbis*:

*"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.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.*

*Art. 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.*

*§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.*

*§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.*

*§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.*

*§ 4º A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigada ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor correspondente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.*

*§ 5º Na hipótese do parágrafo anterior, o valor a ser pago, correspondente ao crédito presumido, será determinado mediante a aplicação do percentual de 5,37% sobre sessenta por cento do preço de aquisição dos produtos adquiridos e não exportados.*

*§ 6º Se a empresa comercial exportadora revender, no mercado interno, os produtos adquiridos para exportação, sobre o valor de*

*J*

*[Handwritten signature]*

*revenda serão devidas as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, sem prejuízo do disposto no § 4º.*

*§ 7º O pagamento dos valores referidos nos §§ 4º e 5º deverá ser efetuado até o décimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido para a efetivação da exportação, acrescido de multa de mora e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos para a empresa comercial exportadora até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.” (grifos acrescidos)*

Observa-se, da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, especificamente nos trechos grifados, que o legislador tributário concedeu à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais incentivo fiscal meramente denominado “Crédito Presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados”, calculado à razão de 5,37% sobre o valor total das aquisições por ela efetuadas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nada ressaltando quanto à incidência do IPI sobre o produto exportado – o que nem poderia fazer, à luz da regra de não-incidência do mencionado Imposto sobre Produtos Industrializados destinados ao exterior, consagrada no inciso III do § 3º do art. 153 da Constituição Federal.

Qualquer outro entendimento daquelas normas que escape à sua **interpretação literal** deve ser prontamente afastado do ordenamento jurídico, a exemplo da pretensão do Fisco de apenas reconhecer a possibilidade do mencionado creditamento aos exportadores de produtos que, eventualmente vendidos no mercado interno, seriam tributados pelo IPI.

Ora, a regra é clara: onde o legislador não excepcionou, não pode fazê-lo o intérprete. Nesse diapasão, portarias, pareceres, instruções normativas e outros atos administrativos não podem criar restrições ao aproveitamento do benefício financeiro criado por lei.

Logo, assiste razão à recorrente quanto ao direito à inclusão, no total da receita de exportação, dos valores relativos à exportação de produtos não tributados (NT).

**Aquisição de produtos que, em face da legislação do IPI, não podem ser enquadrados no conceito de MP ou de PI**

São os seguintes os produtos glosados pela fiscalização: hipoclorito de sódio, usado no tratamento da água do frigorífico; pluron, produto de limpeza; inter ouro: papel utilizado nas atividades de limpeza e higienização; sulfato de alumínio, usado no tratamento da água do frigorífico, sem que possa ser quantificada sua utilização direta no produto industrializado; álcool e vaselina líquida, utilizados na limpeza em geral; amônia anidra, utilizada na geração de frio, para conservação da carne.

De acordo com a legislação de regência do crédito presumido do IPI, somente as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, conceituados pela legislação do IPI, utilizados nos produtos tributados dão direito a esse benefício fiscal.

O art. 1º da Lei nº 9.363, de 13/12/1996, assim dispõe:



*"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 nº 07, de 7 de setembro de 1970, nº 8, 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, para utilização no processo produtivo."*

O art. 2º, por sua vez, determina:

*"Art. 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."*

A decisão recorrida está amparada no fato da Lei nº 9.363, de 1996, somente reconhecer o crédito de IPI, em relação aos insumos que, embora não integrem o novo produto, sejam consumidos, em decorrência de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida, conforme restrição contida no Parecer CST nº 65, de 1979, bem como pelo fato de não se enquadrarem nos conceitos de matéria-prima e produto intermediário, os produtos usados no tratamento de água, higienização e conservação de produtos, por se enquadrarem nas restrições do referido Parecer CST nº 65/79.

O aludido parecer dispõe que serão incluídos entre as matérias-primas e produtos intermediários, os insumos que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. Abaixo, trechos do Parecer nº 65, de 1979, da Coordenação de Tributação da Receita Federal, que a despeito do alegado pela interessada, impõe interpretação diversa quanto ao sentido de "consumidos" no processo de industrialização:

"(...)

*Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).*

.....  
*'Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8º):*

*I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os 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'.*

(...)

4.1- *Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma 'matérias-primas' e 'produtos intermediários' são empregados 'stricto sensu', a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.*

(...)

6 - *Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.*

(...)

10.1 - *Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens 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.*

10.2 - *A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediate e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.*

(...)" (Grifou-se)

Importante frisar que nem todos os custos de produção que não façam parte do ativo permanente podem ser recuperados com fins de gerar o respectivo direito ao crédito como se insumos fossem, não sendo demais afirmar que o Parecer 65, de 1979, não extrapola ou amplia o conceito de matérias-primas e produtos intermediários definido no regulamento do IPI e atos normativos, como considera a interessada, uma vez que sua utilização como norteador do alcance dos termos "matéria-prima e produto intermediário" está em consonância com o art. 82 do RIPI/82 e também, tem por matriz legal o art. 66 do RIPI/1979, tratado pelo citado Parecer, que ao final é a mesma do art. 82 do RIPI/1982 e do art. 147 do RIPI/1998, qual seja, o art. 25 da Lei nº 4.502, de 1964.

Nesse sentido, já dispunha o Parecer Normativo nº 181, de 1974, em seu item 13:

*"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, as partes, peças e acessórios*

*de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no 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, reholos, 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." (Grifou-se).*

Portanto, não assiste razão, porém, à recorrente, quanto à pretensão da manutenção dos valores de produtos usados no tratamento de água, higienização e conservação dos produtos fabricados pela recorrente, porquanto não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

**Aquisição de insumos que não sofreram a incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por terem sido fornecidos por produtores rurais, pessoas físicas**

Inicialmente entendo assistir razão à recorrente quanto à aquisição de insumos de não-contribuintes, relativamente à matéria-prima que efetivamente irá se agregar ao produto industrializado exportado.

Através da Lei nº 9.363/96 foi instituído benefício fiscal por meio do qual se objetivou única e exclusivamente desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo 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.

Tal necessidade, que mesmo antes dos recentes acontecimentos externos já se mostrava premente, levando o Presidente da República a afirmar que "é exportar ou morrer", revela-se, agora, de primcírissima grandeza, por relacionar-se direta e intrinsecamente com a saúde financeira do Brasil e, portanto, com o bem estar de toda a nação.

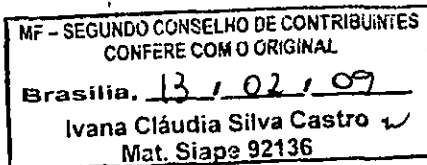
Releva notar, a propósito, que a simples instituição do benefício fiscal em questão não tem o condão de proporcionar um automático incremento das exportações, e, por conseguinte, tornar de imediato o País menos dependente ou mesmo independente do volátil capital financeiro internacional, o que efetivamente é o fim colimado. Esta pretendida independência somente será alcançada pelo contínuo e firme estímulo estatal às exportações.

Este pequeno intróito se fez necessário para ressaltar que a questão deve ser examinada à luz das disposições do art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC) – lei de introdução a todas as 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".

J



9



No caso, os fins sociais a que se destinam a lei e as exigências do bem comum se vêem representados pela imperiosa necessidade de se tornar mais competitivos, no mercado externo, os produtos manufaturados produzidos no Brasil, com vistas a proporcionar uma melhora no balanço de pagamentos.

O benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, não é demais repetir, visa a 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 consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

Para alguns, o pilar fundamental do benefício aqui tratado é o disposto no art. 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 correspondente”*, pois ao determinar que o PIS e a Cofins restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, teria o legislador optado *“por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa”*, o que impediria a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes – sobre cuja receita naturalmente não incidem o PIS e a Cofins –, na base de cálculo do benefício fiscal.

*Concessa venia* daqueles que defendem o respeitável entendimento até agora prevalente, ousa divergir. Trata-se, de fato, de argumento praticamente insuperável. Sucumbe, dito argumento, apenas, mas definitivamente, diante da singela constatação de que o art. 5º da Lei nº 9.363/96 é inaplicável, inaplicabilidade esta que se revela, primeiro, e de forma sintomática, quando se verifica, do exame das Portarias Ministeriais e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal que regulam e regularam a matéria, que não existe e nunca existiu qualquer norma a regulamentá-lo.

Este primeiro sintoma – lacuna regulamentar –, todavia, não parece fruto do acaso, encontrando, ao revés, fácil explicação no fato de o comando contido no citado art. 5º ser, repita-se, inaplicável, notadamente por contrariar a sistemática estabelecida na Lei nº 9.363/96.

Com efeito, 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 de Cofins, pois somente em tal hipótese o crédito poderia ser apurado 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, sendo o crédito calculado de forma presumida e estimada, sem levar em conta os valores efetivamente recolhidos pelo produtor-fornecedor a título de PIS e de Cofins. Tendo-se adotado tal sistemática, o estorno, conforme previsto no art. 5º, fica impossibilitado, pois, considerando que o Direito Brasileiro admite somente a restituição de tributos pagos a maior, em se adotando a tese até agora vencedora, estar-se-á admitindo que o estorno seja devido mesmo quando a restituição decorrer de valores pagos indevidamente e que, portanto, não redundaram no pagamento de tributo a menor, o que não se afigura jurídico nem tampouco razoável.

J

10

Concluindo, o entendimento aqui defendido encontra-se acorde com aquele esposado pelo Superior Tribunal de Justiça, como se vê no recente acórdão inclusive publicado no Informativo do STJ nº 0305:

*“REsp 494.281/CE – TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS – ART. 1º DA LEI N. 9.363/96 – RESTRIÇÃO PELA IN 23/97 – ILEGALIDADE – PRECEDENTE.*

*1. A controvérsia restringe-se à limitação da incidência do art. 1º da Lei n. 9.363/96, imposta pelo art. 2º, § 2º da IN 23/97, que determina que o benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PISPASEP e COFINS, somente será cabível em relação às aquisições de pessoa jurídicas.*

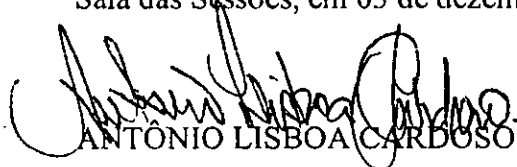
*2. Ora, uma norma subalterna, qual seja, instrução normativa, não tem o condão de restringir o alcance de um texto de lei. Ofende-se, destarte, o princípio da legalidade, inserto no art. 150, inciso I, da CF/88. A jurisprudência desta Corte posiciona-se no sentido da ilegalidade do art. 2º, § 2º da IN 23/97. Precedente: REsp 617.733/CE; Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 24.8.2006.*

*Recurso especial provido.”*

Pelo exposto, entendo ter a recorrente direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não contribuintes de PIS e de Cofins, haja vista ser este o único entendimento capaz de atingir fins a que se destina a lei e compatível às exigências do bem comum.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito de aproveitamento dos seguintes créditos: (i) créditos referentes aos produtos exportados sem incidência de IPI; (ii) as aquisições de insumos adquiridos de pessoas físicas não contribuintes do PIS e da Cofins; e negar provimento quanto aos demais itens, por não cumprirem os requisitos do art. 3º da Lei nº 9.363/96 e do Parecer Normativo CST nº 65/79.

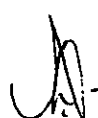
Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2008.

  
ANTÔNIO LISBOA CARDOSO

### Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Designado quanto às aquisições de insumos de pessoas físicas

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).





MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 13 / 02 / 05 Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siage 92136
--

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. 1º 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. 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 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.” (destaquei).*

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.”<sup>1</sup>*

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.

<sup>1</sup> *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, pp. 333/334.

J.A.

W

Há quem sustente que o percentual de cálculo do incentivo (5,37%) é superior ao empregado no cálculo das contribuições que visa a 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." <sup>2</sup> (destaquei)*

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. 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 de matérias-primas na etapa anterior, ou seja, o estorno da parcela 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.

<sup>2</sup> *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

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 SUPORTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI JURIS AO CREDITAMENTO.*

*1. 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.*

*2. 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,<sup>3</sup> 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 nos 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.*

<sup>3</sup> Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.

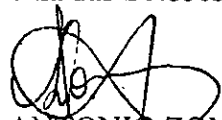
*Ora, na conformidade do que dispõem as leis complementares a que a Lei nº 9.363/96 faz remissão, somente as pessoas jurídicas estão obrigadas ao recolhimento das contribuições conhecidas por PIS, PASEP, e COFINS, instituídas por aqueles diplomas, sendo intuitivo que apenas sobre o valor dos produtos 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 nº 9.363/96 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 não-contribuintes (pessoas físicas), por entender que estes custos não devem integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2008.

  
ANTONIO ZOMER