



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicado no Diário Oficial da União  
de 14 / 05 / 2003  
Rubrica

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13609.000423/99-27  
Recurso nº : 114.265  
Acórdão nº : 201-76.032

Recorrente : CIA. SETELAGOANA DE SIDERURGIA - MG  
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte - MG

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL  
Nº RP/201-114265

**IPI. AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS OU PRODUTOS NÃO-TRIBUTADOS.**

Geram crédito presumido as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, e os custos a estes agregados.

**COMPENSAÇÃO. IN SRF Nº 21/97.**

Para a compensação entre quaisquer tributos ou contribuições sob a administração da SRF, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional, é necessário que seja formulado *Pedido de Compensação*, nos termos do § 3º do art. 12 da IN SRF nº 21/97.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**CIA. SETELAGOANA DE SIDERURGIA – MG.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Vencidos os Conselheiros Jorge Freire que apresentará declaração de voto, Josefa Maria Coelho Marques e Antônio Carlos Atulim, quanto à aquisição onde não houve incidência de PIS e COFINS.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2002

Josefa Maria Coelho Marques  
Presidente

Gilberto Cassuli  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Roberto Velloso (Suplente), José Roberto Vieira, Antônio Mário de Abreu Pinto e Rogério Gustavo Dreyer.

Imp/Ovrs



Processo nº : 13609.000423/99-27  
Recurso nº : 114.265  
Acórdão nº : 201-76.032

Recorrente : CIA. SETELAGOANA DE SIDERURGIA - MG

### RELATÓRIO

A contribuinte foi autuada, em 17/09/99, conforme o Auto de Infração de fls. 02/04 e anexos, por "CRÉDITOS INDEVIDOS - CRÉDITO PRESUMIDO INDEVIDO", referente a períodos compreendidos entre 05/95 a 03/96. Foi lançado o valor do crédito apurado de R\$169.131,16, referente ao imposto devido, juros de mora e multa proporcional. A autuação apontou que:

*"O contribuinte utilizou indevidamente o Crédito Presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, pois deixou de excluir da sua base de cálculo as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, realizadas junto a Pessoas Físicas, por não serem contribuintes do PIS/PASEP e COFINS, bem assim as transferências de produção de outros estabelecimentos da empresa (carvão vegetal produzido em outro estabelecimento da empresa e utilizado como matéria-prima no estabelecimento fiscalizado). Neste último caso escriturou, também, várias dessas transferências como se aquisições fossem. Não informou à Secretaria da Receita Federal, nos prazos legais, sobre a utilização do crédito presumido antecipado mensal relativo aos períodos de apuração dos anos de 1995 e 1996 (as comunicações à SRF sobre a utilização do crédito antecipado estão anexadas ao processo). Na escrituração do Livro Registro de Apuração do IPI, modelo 8 (RAIPI), compensou diretamente os créditos do IPI com débitos de outros impostos/contribuições, sem previsão legal."*

Inconformada, a empresa apresentou sua impugnação, fls. 158/168, aduzindo ter apurado corretamente a base de cálculo do crédito presumido, aduzindo não haver restrição na legislação com relação às aquisições de pessoas físicas comporem a base de cálculo do crédito presumido, bem como com relação ao carvão próprio. Alega que o IPI comporta compensação, independentemente de autorização da SRF, aduzindo ser admitida também a compensação de tributos de espécies diferentes. Afirma que o fato de ter deixado de promover a comunicação específica dos créditos presumidos não impediu a fiscalização nem causou prejuízo aos cofres públicos.

Resolveu, então, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - MG, às fls. 182/193, julgar procedente o lançamento, conforme a ementa:

*"De acordo com o princípio da interpretação literal da lei, somente fazem jus ao benefício fiscal, instituído pela Lei nº 9.363/1996 (crédito presumido), as aquisições de insumos que tenham sofrido a incidência das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS. LANÇAMENTO PROCEDENTE."*

Fundamenta a glosa dos valores adquiridos de pessoas físicas na base de cálculo do crédito presumido. Afirma que a utilização de crédito de qualquer das hipóteses previstas nos arts. 2º e 3º da IN SRF nº 21/97, para pagamento de débito decorrente de lançamento de ofício, ainda que da mesma espécie, deverá ser previamente solicitada à DRF ou IRF-A, do domicílio fiscal do contribuinte, mediante preenchimento do formulário "Pedido de Compensação", de que trata o Anexo III da mesma Instrução. Alega também a impossibilidade de inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI dos valores de mercadorias recebidas de outros estabelecimentos da mesma firma, no caso presente o carvão vegetal, por estar referido produto fora do campo de incidência do imposto (NT).

*da*



Processo nº : 13609.000423/99-27  
Recurso nº : 114.265  
Acórdão nº : 201-76.032

Em recurso voluntário, às fls. 198/211, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões sob os fundamentos já trazidos. Traz cópia do Mandado de Segurança impetrado, nº 2000.38.00.009770-9, visando o prosseguimento do recurso voluntário sem a necessidade do depósito prévio de 30%. Às fls. 229/231, há cópia de decisão concedendo a liminar. Às fls. 237/246, cópia da sentença proferia nos autos do MS referido, julgando procedente o pedido, confirmando a liminar concedida. Às fls. 264/267, informação a respeito do acórdão, do TRF, por unanimidade, dando provimento ao apelo da União e à remessa oficial, considerando legal a exigência do depósito de 30%. Então, à fl. 271, foi lavrado Termo de Perempção. Entretanto, às fls. 276/279, a contribuinte se manifesta, apresentando Arrolamento para seguimento do recurso, conforme o ofício de fl. 286.

É o relatório.



Processo nº : 13609.000423/99-27  
Recurso nº : 114.265  
Acórdão nº : 201-76.032

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR GILBERTO CASSULI

O recurso voluntário é **tempestivo**. O estabelecido no § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela MP nº 1.621/97, atualmente MP nº 2.176-79, de 23 de agosto de 2001 (ainda em vigor por força do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11/09/2001), referente ao **depósito de, no mínimo, 30% da exigência fiscal** definida na decisão, não foi cumprido. Entretanto, conforme informação de fl. 286, houve **arrolamento** de bens, sendo cumprida alternativa trazida no § 3º do referido artigo. Assim, **conheço do recurso**.

O contribuinte foi autuado por ter se utilizado indevidamente do crédito presumido de IPI, por não haver incluído na base de cálculo do incentivo aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos de pessoas físicas, não contribuintes de PIS/PASEP e de COFINS, bem como por haver incluído as transferências de produção de outros estabelecimentos da empresa. Também, por não haver informado à SRF, nos prazos legais, sobre a utilização do crédito presumido antecipado mensal relativo aos períodos de apuração dos anos de 1995 e 1996. Ainda, por haver escriturado indevidamente créditos de IPI compensados com débitos de outros impostos/contribuições. O Termo de Verificação Fiscal de fls. 11/16 detalha os fatos.

#### DOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

A questão imprecinde de algumas digressões. Da doutrina transcrevemos:

*“O crédito presumido do IPI, como ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para a Seguridade Social – COFINS, não é um crédito fiscal que resulta, diretamente, da aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade do IPI. Muito pelo contrário, ele é gerado por operações sobre as quais o Princípio da Não-Cumulatividade não tem aplicação, porque se tratam de operações imunes à incidência do imposto. Referimo-nos à exportação de produtos industrializados.*

...

*Portanto, o crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, tem a natureza jurídica de incentivo à exportação de produtos industrializados.<sup>1</sup>”*

A contribuinte adquire matérias-primas, de pessoas físicas. E, ao calcular o seu crédito presumido de IPI, inclui na base de cálculo o valor referente a essas aquisições. A decisão recorrida não aceitou a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, dos custos com aquisição de insumos oriundos de pessoas físicas ou cooperativas, ao fundamento de não serem contribuintes do PIS e da COFINS.

Com efeito, estabelece a Lei nº 9.363, de 13/12/96:

*“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*

*edu*

<sup>1</sup> REIS, Maria Lúcia Américo dos; BORGES, José Cassiano. **O IPI Ao Alcance de Todos: Doutrina – Jurisprudência – Legislação – Pareceres Normativos**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 463.



Processo nº : 13609.000423/99-27  
Recurso nº : 114.265  
Acórdão nº : 201-76.032

*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."*

Estão claramente estabelecidos na lei os aspectos do crédito presumido em exame. Os escopos do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96 (que teve como antecedentes a MP nº 674/94 e a MP nº 905/95, MP nº 948/95, e outros) podem ser constatados das exposições de motivos externadas pelo Sr. Ministro da Fazenda. Assim sendo, objetiva a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, conforme a política adotada no sentido de não se exportar tributos. Da Portaria Ministerial denotamos que se optou por desonerar não apenas a última etapa do processo produtivo, visto que PIS e COFINS incidem cumulativamente, e sim mais etapas antecedentes, chegando-se à cediça alíquota de 5,37%.

Perquirindo, destarte, acerca da *mens legis*, ou seja, a vontade, o desejo da lei, notamos que pretende, com este crédito presumido, desonerar a carga tributária das exportações.

Então, trata-se o crédito presumido de IPI em comento, como estabelecido no texto legal, de ressarcimento do PIS e da COFINS recolhidos nas etapas anteriores (e não somente na imediatamente anterior), incidentes sobre os insumos. No dizer do Ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, é

*"... incentivo financeiro à exportação quantificado sobre o valor total dos custos dos insumos que compõem o produto exportado. É certo que esse incentivo, efetivamente, visa a compensar o exportador do valor das ditas contribuições sociais que oneram os insumos empregados, bem como, ainda, as contribuições que oneraram as mercadorias empregadas na fase produtiva desses insumos. Daí a alíquota de 5,37%, para efeito de cálculo do incentivo incidente sobre o valor total dos insumos que compõem o produto exportado, como esclarece a citada Portaria Ministerial. <sup>2</sup> (grifamos)"*

Não cabe, por conseqüência, o entendimento de que os produtos adquiridos de pessoas físicas, ou cooperativas, pelo simples fato de não serem contribuintes do PIS e da COFINS, não dão direito ao crédito presumido de IPI.

O art. 2º da Lei nº 9.363/96 é muito claro em estabelecer que se determina a base de cálculo mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no art. 1º, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. É de clareza solar ser vedado ao intérprete restringir um benefício que a lei não restringiu.

*HL*

<sup>2</sup> Acórdão nº 202-09.865, Relator Oswaldo Tancredo de Oliveira, Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, sessão em 17/02/98, ao julgar o Recurso nº 102.571.

*HL*



**Processo nº** : 13609.000423/99-27  
**Recurso nº** : 114.265  
**Acórdão nº** : 201-76.032

Ademais, sendo este crédito presumido de IPI “incentivo à exportação” pelo ressarcimento das Contribuições ao PIS e à COFINS pagas nas etapas anteriores, devemos ressaltar que, ainda que a aquisição dos insumos pelo exportador tenha sido feita de pessoa não contribuinte das referidas exações, estas contribuições foram recolhidas em outras etapas, incidindo, v. g., nos na aquisição dos fertilizantes, etc.

Merece destaque o posicionamento, neste particular, do Culto Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa:

*“Registre-se, ainda, que nos moldes em que está redigido o art. 2º da Lei nº 9.363/96 o cálculo será feito tendo como ponto de partida a soma de todas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem sobre a qual será aplicado o percentual decorrente da relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. Isto significa dizer que até mesmo as aquisições que não se destinam à exportação integrarão o ponto de partida para encontrar a base de cálculo de vez que a exclusão das mesmas se dará pela relação percentual.”*

Do texto legal, portanto, concluimos que se deve aplicar o percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, independentemente de haver ou não recolhimento das contribuições ao PIS e à COFINS nesta etapa. Porque mesmo que as aquisições de insumos tenham sido feitas de não contribuintes das exações referidas, estas foram recolhidas em etapas anteriores, haja vista onerarem a produção em cascata.

Outro ponto ainda merece destaque. As Instruções Normativas nºs 23 e 103, de 1997, dispuseram sobre este tema, em sentido diverso do que até agora expusemos. E a decisão recorrida teve fulcro nestes atos normativos da SRF.

Houve restrição do direito ao crédito presumido de IPI por estes atos, ao estabelecerem que somente seria calculado em relação a insumos sujeitos às contribuições ao PIS e à COFINS. Não é possível que um Instrução Normativa, ato normativo da SRF, restrinja um benefício onde a lei não restringe, tendo em conta tratar-se a IN de norma complementar das leis, nos termos do art. 100 do Código Tributário Nacional.

Corroboram o entendimento que esposamos os reiterados julgados acerca desta matéria no Conselho de Contribuintes. Esta Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes decidiu, pelo acórdão nº 201-74131, ao julgar o Recurso nº 114964, Processo nº 13808.002368/97-00, relator o Ilustre Conselheiro Jorge Freire, em sessão em 15/12/2000:

*“IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - LEI nº 9.363/96 - 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 SRF nºs. 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13/12/96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às Contribuições PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF nº 23/97), bem como que as matérias-*

*[Assinatura]* 6



Processo nº : 13609.000423/99-27  
Recurso nº : 114.265  
Acórdão nº : 201-76.032

*primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas, não geram direito ao crédito presumido (IN SRF nº103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. (...). SELIC - O valor ressarcido deve ser corrigido monetariamente, de molde a manter o real valor de compra da moeda. Assim, deve ser aplicada ao valor ressarcido a Taxa SELIC desde a data do protocolo do pedido. Recurso provido, em relação às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, em que não houve incidência de COFINS nem de PIS na última aquisição, e em relação à Taxa SELIC; e negado, em relação aos insumos em estoque. (grifamos)''*

#### DOS INSUMOS NÃO-TRIBUTADOS

No tocante ao crédito presumido relativo às mercadorias recebidas de outros estabelecimentos da mesma firma (carvão vegetal), não há razão para não poderem ser incluídos na base de cálculo do incentivo, porque, além da fundamentação já trazida, a legislação não exige que os produtos sejam industrializados, como se observa do art. 1º da Lei nº 9.363/96, acima transcrito. Refere-se a mercadorias nacionais. E não significa que apenas porque a mercadoria não é tributa que não seja industrializada.

Não há restrição legal no sentido de que deve haver tributação de IPI para haver direito ao seu crédito presumido, ou ainda que haja tributação de PIS e de COFINS na etapa imediatamente anterior nos insumos adquiridos, até porque a tributação ocorreu em outros momentos (v. g., nas rações dos frangos, nos fertilizantes do pasto, etc.). E onde a lei não restringe, não pode o intérprete restringir.

Vale transcrever a ementa do Acórdão nº 202-09.865, relator o Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, ao julgar o Recurso nº 102.571, Processo nº 13925.000111/96-05, sessão em 17/02/98:

*"IPI - COFINS - PIS/PASEP - CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI COMO RESSARCIMENTO - As contribuições sociais, por incidirem em cascata, oneram as várias etapas da comercialização dos insumos, por isso é que o seu custo se acha embutido no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo que não haja a incidência na sua última aquisição: daí a fixação de uma média percentual (5,37%), conforme esclarecido na EM que encaminhou a MP nr. 948/95, justamente para o cálculo do crédito presumido, nessa hipótese. PRODUTO INDUSTRIALIZADO - O recurso, pelo Fisco à legislação do IPI, para efeitos de definir estabelecimento industrial, tem caráter tão-somente subsidiário, não podendo ser utilizado para alterar conceitos e formas da ciência econômica. Nesse sentido, o preparo de carnes de aves e de suínos, a partir do abate, passando por processo vários, até a embalagem final, é processo de industrialização, agora expressamente reconhecido na Lei nr. 4.493/97, a qual reconheceu a natureza de produtos industrializados aos que são objeto do presente. Recurso a que se dá provimento." (grifamos)*

Comungamos, neste particular, com o entendimento do Culto Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, que merece destaque:

*"Como se vê pela leitura do artigo 1º da Lei nº 9363/96 anteriormente transcrito o incentivo está expressamente dirigido à " empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais".*

*SM*

*Q*



Processo nº : 13609.000423/99-27  
Recurso nº : 114.265  
Acórdão nº : 201-76.032

*O produto industrializado, seja ou não tributável, é uma mercadoria mas nem toda mercadoria é um produto industrializado. A mercadoria é gênero, produto industrializado é espécie. O artigo é, portanto, abrangente.*

*Se o legislador desejasse que o benefício fiscal ficasse restrito a produtos industrializados tributáveis teria usado, ao invés de "mercadorias", "produtos industrializados tributáveis". A palavra usada, no entanto, foi "mercadorias" e dessa forma abrange todas as mercadorias, mesmo aquelas que não são produtos industrializados ou que são produtos industrializados não tributáveis. A distinção feita entre "produtos industrializados" e "produtos industrializados não tributáveis", a meu ver, é irrelevante. Tanto uns, quanto outros são mercadorias e como tal todos estão abrangidos pelo artigo.*

*Dessa forma entendo assistir razão à recorrente." (grifamos)*

Assim, existe o direito ao crédito presumido de IPI em se tratando de mercadorias nacionais. Da mesma forma que entendemos que se incluem, para cálculo do crédito presumido de IPI, as aquisições de insumos de pessoas físicas ou cooperativas, mesmo que não sejam contribuintes de PIS/Pasep e de COFINS, por falta de restrição legal, e porque a lei se refere a todas as aquisições, também não vemos motivos para que os produtos não tributados de IPI não integrem o cálculo do crédito presumido, lembrando sempre que o escopo perseguido é a desoneração das mercadorias exportadas.

#### DA NÃO INFORMAÇÃO SOBRE A UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO ANTECIPADO

Com efeito, a IN SRF nº 21, de 12/04/95, estabelece:

*"Art. 1º A partir de 1º de maio de 1995, o estabelecimento produtor-exportador poderá optar pela utilização antecipada do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23 de março de 1995, para dedução do imposto devido nos períodos subseqüentes ao mês em que forem realizadas exportações para o exterior.*

*Parágrafo único. Para efeito de determinação do valor do crédito de que trata este artigo, o estabelecimento produtor exportador deverá:*

*I - determinar o valor do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, imputáveis ao estabelecimento produtor-exportador conforme balanço encerrado no ano anterior;*

*II - aplicar o percentual apurado conforme inciso anterior sobre o valor das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, efetuadas no mercado interno pelo estabelecimento produtor-exportador, no mês em que forem realizadas exportações para o exterior;*

*III - aplicar sobre o valor apurado na forma do inciso II, o percentual de 5,37%.*

*Art. 2º A escrituração do crédito, calculado na forma do artigo anterior, condiciona-se à entrega, até o quinto dia útil do mês seguinte àquele em que forem realizadas exportações para o exterior, à unidade da Secretaria da Receita Federal com jurisdição sobre o estabelecimento, de comunicação, na qual o interessado informará o valor do crédito e declarará a inexistência de débitos relativos a tributos e contribuições federais.*



Processo nº : 13609.000423/99-27  
Recurso nº : 114.265  
Acórdão nº : 201-76.032

*Parágrafo único. O crédito presumido será escriturado no quadro "Demonstrativo de Créditos", no item 005: ""Outros Créditos", do livro Registro de Apuração do IPI, modelo 8, com indicação de sua origem no quadro "Observações, na data da entrega da comunicação prevista neste artigo.*

*Art. 3º O produtor-exportador beneficiado com o crédito presumido a que se refere o art. 1º da Portaria nº 129, de 5 de abril de 1995, deverá apresentar, até o dia 31 de março de cada ano, Demonstrativo do Crédito Presumido conforme modelo aprovado pela Coordenação-Geral do Sistema de Fiscalização, no qual constará:*

*I - valor da receita operacional bruta e da receita de exportação imputáveis a cada estabelecimento do produtor-exportador, com base nos dados do balanço encerrado no ano anterior;*

*II - relação, por estabelecimento exportador, das notas fiscais referentes às exportações realizadas no ano anterior, com indicação da data dos embarques e do ingresso das divisas;*

*III - valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, realizadas no mercado interno, no ano anterior, com identificação dos estabelecimentos adquirentes;*

*Parágrafo único. Na hipótese de ter sido feita opção pela utilização antecipada, na forma prevista nesta Instrução Normativa, o produtor-exportador deverá informar:*

*I - o valor da receita de exportação e da receita operacional bruta, imputáveis a cada estabelecimento, conforme balanço encerrado no ano anterior ao da utilização do crédito;*

*II - valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno, nos meses em que foram realizadas as exportações, com identificação dos estabelecimentos adquirentes;*

*III - valor das vendas para o exterior nos meses a que se refere o inciso anterior, com identificação dos estabelecimentos exportadores;*

*IV - valor do crédito utilizado por antecipação no ano anterior, individualizado por estabelecimento.*

*Art. 4º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação." (grifamos)*

Esta Câmara decidiu, julgando o RV nº 107.998, Acórdão nº 201-74.289, relator o Eminentíssimo Conselheiro Sérgio Gomes Velloso:

*"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - Verificado que a entrega na declaração aludida no artigo 2º da IN SRF nº 21/95 não acarreta perdas ao erário, mas é o sujeito passivo quem deixa de aproveitar os créditos decorrentes da exportação na época própria, dá-se provimento ao recurso voluntário interposto."*

O caso dos autos não é exatamente o mesmo, entretanto o entendimento acima exposto pode ser aplicado.

DA COMPENSAÇÃO DIRETA DOS CRÉDITOS DE IPI COM OUTROS TRIBUTOS



Processo nº : 13609.000423/99-27  
Recurso nº : 114.265  
Acórdão nº : 201-76.032

A IN SRF nº 21, de 10/03/97, alterada pela IN SRF nº 73, de 15/09/97, estabelece os procedimentos relativos à restituição, ressarcimento e compensação de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

De fato, é possível a compensação entre quaisquer tributos ou contribuições sob a administração da SRF, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional. Porém, para tanto é necessário que seja formulado *Pedido de Compensação*, nos termos do § 3º do art. 12 da IN SRF nº 21/97.

Portanto, a contribuinte agiu de maneira errada ao ter, conforme consignou o Auto de Infração, na escrituração do Livro Registro de Apuração do IPI, modelo 8 (RAIPI), compensado diretamente os créditos do IPI com débitos de outros impostos/contribuições. Essas compensações realizadas devem ser glosadas, e analisadas pelo Fisco, procedendo à compensação dos créditos do contribuinte com seus débitos.

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto pelo **PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, para:

- a) determinar que constem da base de cálculo do crédito presumido de IPI os valores referentes às aquisições de pessoas físicas, bem como de insumos não tributados, mercadorias recebidas de outros estabelecimentos da mesma firma; e
- b) declarar a impossibilidade de compensação direta dos créditos de IPI com outros tributos administrados pela SRF, tudo nos termos da fundamentação.

Ressalvado o direito de a Receita Federal verificar o efetivo recolhimento e cálculos.

É como voto.

Sala de Sessões, em 16 de abril de 2002.

  
GILBERTO CASSULI 



Processo nº : 13609.000423/99-27  
Recurso nº : 114.265  
Acórdão nº : 201-76.032

### DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE

Em síntese, a recorrente insurge-se contra a glosa das aquisições de cooperativas e pessoas físicas, bem como se os produtos que não se agregam, fisicamente, ao produto final, mas não são consumidos no processo industrial, podem ou não ser considerados como insumos adquiridos.

Passo a analisar as aquisições de cooperativas e de pessoas físicas.

A Lei nº 9.363, de 13/12/96, assim dispõe, em seus artigos 1º e 2º:

*“Art. 1º. A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, com o 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. ...” (grifei).*

Trata-se, portanto, o chamado crédito presumido de IPI de um benefício fiscal, com conseqüente renúncia fiscal, devendo ser interpretada restritivamente à Lei instituidora.

Da referida norma depreende-se que o objetivo expresso do legislador foi o de estimular as exportações de empresas industriais (produtor-exportador) e a atividade industrial interna, atendendo a dois objetivos de política econômica, mediante o ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de todos os insumos utilizados no processo produtivo. Para tanto utilizou-se do Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo este tributo aproveitado em sua organicidade para operacionalizar o benefício instituído.

*J* *SM*



Processo nº : 13609.000423/99-27  
Recurso nº : 114.265  
Acórdão nº : 201-76.032

Para a instituição do benefício fiscal em debate poderia o legislador ter se valido de inúmeras alternativas, mas entendeu que o favor fiscal fosse dado mediante o ressarcimento da COFINS e do PIS embutidos nos insumos que comporiam os produtos industrializados pelo beneficiário a serem exportados, direta ou indiretamente.

Com efeito, a meu sentir, só haverá o ressarcimento das mencionadas contribuições sociais quando elas incidirem nos insumos adquiridos pela empresa produtora exportadora, não havendo que se falar em incidência em cascata e em crédito presumido independentemente de haver ou não incidência das contribuições a serem ressarcidas. E, se o legislador escolheu o termo **incidência**, não foi à toa. Atrás dele vem toda uma ciência jurídica.

E, como bem lembra Paulo de Barros Carvalho em sua obra Curso de Direito Tributário (Ed. Saraiva, 6ª ed., 1993), *“Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva”*. Adiante, na mesma obra, averba o referido mestre que *“À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação”*. E, naquilo que por hora nos interessa, arremata que *“Tomada com relação ao direito positivo, a Ciência do Direito é uma sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível. Está acima da linguagem do direito positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico”*.

Assim, ao intérprete cabe analisar a norma sob o ângulo da ciência do direito. Ao transmitir conhecimentos sobre a realidade jurídica, ensina o antes citado doutrinador, o cientista emprega a linguagem e compõe uma camada lingüística que é, em suma, o discurso da Ciência do Direito. Portanto, a linguagem e termos jurídicos colocados em uma norma devem ser perquiridos sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Com base nestas ponderações, enfrento, sob a ótica da ciência do direito, o alcance do termo *“incidência”*, disposto na norma sob comento.

Alfredo Augusto Becker<sup>3</sup> afirma: *“Incidência do tributo: quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (‘fato gerador’), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo; o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.”*

E a norma, como sobredito, tratando de renúncia fiscal, deve ser interpretada restritivamente. Se seu art. 1º, supratranscrito, estatui que a empresa fará jus ao crédito presumido do IPI, **com o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de**

<sup>3</sup> In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.



Processo nº : 13609.000423/99-27  
Recurso nº : 114.265  
Acórdão nº : 201-76.032

**embalagem, para utilização no processo produtivo, não há como alargar tal entendimento sob o fundamento da incidência em cascata.**

Dessarte, divirjo do entendimento<sup>4</sup> de que mesmo que não haja incidência das contribuições na última aquisição é cabido o creditamento sob o fundamento de tais contribuições incidirem em cascata, onerando as fases anteriores da cadeia de comercialização, uma vez calcada na exposição de motivos da norma jurídica, ou mesmo, como entende a recorrente, na presunção de sua incidência. A meu ver, a questão é identificar a incidência das contribuições nas aquisições dos insumos, e por isso foi usada a expressão incidência, e não desconsiderar a linguagem jurídica definidora do termo.

Com a devida vênia, entendo, nesses casos, que a exegese foi equivocada, uma vez ter-se utilizado de processo de interpretação extensivo. E, como ensina o mestre Becker<sup>5</sup>, *“na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, 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”*. (grifei)

A questão que se põe é que, tratando-se de normas onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. É nesse sentido o ensinamento de Carlos Maximiliano<sup>6</sup>, ao discorrer sobre a hermenêutica das leis fiscais:

*“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”*.

Assim, não há que se perquirir da intenção do legislador, mormente analisando a exposição de motivos de determinada norma jurídica que institui benefício fiscal, com conseqüente renúncia de rendas públicas. A boa hermenêutica, calcada nos profícuos ensinamentos de Carlos Maximiliano, ensina que a norma que veicula renúncia fiscal há de ser entendida de forma restrita. E o texto da lei não permite que se chegue a qualquer conclusão no sentido de que se buscou a desoneração em cascata da COFINS e do PIS, ou que a alíquota de 5,37% desconsidera o número real de recolhimentos desses tributos realizados e, até mesmo, se

<sup>4</sup> Nesse sentido Acórdãos nºs 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, de 18/05/99.

<sup>5</sup> op. cit, p. 133.

<sup>6</sup> In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p.333/334.



Processo nº : 13609.000423/99-27  
Recurso nº : 114.265  
Acórdão nº : 201-76.032

eles efetivaram-se nas operações anteriores. Isto porque a norma é assaz clara quando menciona que a empresa produtora e exportadora fará jus a crédito presumido de IPI com o ressarcimento da COFINS e da Contribuição ao PIS “**INCIDENTES SOBRE AS RESPECTIVAS AQUISIÇÕES, NO MERCADO INTERNO, DE ...**”.

Ora, entender que também faz jus ao benefício do ressarcimento das citadas contribuições, mesmo que elas não tenham incidido sobre os insumos adquiridos para utilização no processo produtivo, uma vez que incidiram em etapas anteriores ao longo do processo produtivo, é, estreme de dúvidas, uma interpretação liberal, não permitida, como visto, nas hipóteses de renúncia fiscal.

Demais disso, lendo-se o disposto no artigo 5º<sup>7</sup> da Lei nº 9.363/96, tem-se que, também, esse foi o entendimento do legislador quando refere-se à restituição ao fornecedor das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no transcrito artigo 1º.

Nada obstante tais considerações, já há manifestação do Poder Judiciário a respaldar meu entendimento, como dessume-se 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, conforme ementa a seguir transcrita:

*“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 JURES 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 TFR da 5ª Região, no AGTR 33341-PE 2000.05.00.056093-7<sup>8</sup>, onde, a certa altura de seu despacho, averbou:

*oll*

<sup>7</sup> Dispõe o artigo 5º da Lei nº 9.363/96: “A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no artigo 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente”.

<sup>8</sup> Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.



Processo nº : 13609.000423/99-27  
Recurso nº : 114.265  
Acórdão nº : 201-76.032

*“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.*

*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 ...”.*

Dessarte, respaldado agora por decisões judiciais, fica evidenciado meu entendimento no sentido de que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI através do ressarcimento da COFINS e da Contribuição ao PIS, quando tais tributos, nas operações de aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, não forem exigíveis na última aquisição (no último elo do processo produtivo), vale dizer, quando os tributos, objeto do ressarcimento, não incidirem na aquisição.

Forte no exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO PARA A INCLUSÃO, NO CÁLCULO DO BENEFÍCIO DA LEI Nº 9.363/96, DOS VALORES REFERENTES À AQUISIÇÃO DE INSUMOS EM CUJA OPERAÇÃO NÃO TENHA HAVIDO INCIDÊNCIA DE PIS E/OU COFINS.**

Sala das sessões, em 16 de abril de 2002

JORGE FREIRE