



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo n.º : 13652.000051/2002-89  
Recurso n.º : 201-130970  
Matéria : RESSARCIMENTO DE IPI  
Recorrente : COOPERATIVA REGIONAL DE CAFEICULTORES EM GUAXUPÉ LTDA. - COOXUPÉ  
Recorrida : 1ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Sessão de : 23 de abril de 2007  
Acórdão nº : CSRF/02-02.651

NORMAS PROCESSUAIS – REQUISITOS PARA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO. - Para que seja admitido o especial interposto pelo sujeito passivo, além da tempestividade, faz-se necessário que a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os paradigmas seja específica. Tratando o dissídio sobre matérias diferenciadas, não deve ser aberta a via especial.

Recurso especial não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela COOPERATIVA REGIONAL DE CAFEICULTORES EM GUAXUPÉ LTDA. - COOXUPÉ,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, NÃO CONHECER do recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez Lopez (Relatora), Flávio de Sá Munhoz, Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto e Mário Junqueira Franco Júnior. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
REDATOR DESIGNADO

Processo n.º : 13652.000051/2002-89  
Acórdão n.º : CSRF/02-02.651

FORMALIZADO EM:

23 JAN 2008

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ANTONIO CARLOS ATULIM, ANTONIO BEZERRA NETO e DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA.



Processo n.º : 13652.000051/2002-89

Acórdão n.º : CSRF/02-02.651

Recurso n.º : 201-130970

Recorrente : COOPERATIVA REGIONAL DE CAFEICULTORES EM GUAXUPÉ LTDA. - COOXUPÉ

Interessada : FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

Tratam-se os autos de pedido de ressarcimento e compensação, realizado pela empresa produtora exportadora, de crédito presumido de IPI para ressarcimento das contribuições para o Programa de Integração Social -PIS/PASEP e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social -COFINS, incidentes sobre as aquisições no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, criado originariamente pela MP nº 948/95 e suas reedições, Medida Provisória nº 1.484 e suas reedições, convertido na Lei nº 9.363/96.

A contribuinte, por seu procurador, com fundamento no art. 32, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria nº 55, de 12/03/98, contra decisão unânime consubstanciada em acórdão da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes interpõe recurso especial a esta Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Inconformada, pois, com a decisão que não acolheu o pedido de ressarcimento. A ementa dessa decisão atacada possui a seguinte redação:

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTE AO PIS E À COFINS. REQUISITO PARA IMPLEMENTAÇÃO DO DIREITO.**

Nos termos do artigo 1º da Lei nº 9.363/96, o exercício do direito ao crédito presumido está condicionado à aplicação da matéria-prima em processo produtivo. Inexistente este, não há o direito, vez que a simples classificação ou reclassificação de produto não se identifica com o requisito citado, por não configurar qualquer tipo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, renovação ou recondicionamento. **Recurso negado.**



Processo n.º : 13652.000051/2002-89  
Acórdão n.º : CSRF/02-02.651

A recorrente trouxe duas decisões como paradigmas: o CSRF/02-01.395 que entende que a Lei nº 9.363/96 não exige para o gozo do incentivo que o produto exportado seja industrializado; e o Acórdão nº 202-09.865, não aceito da análise de requisito de admissibilidade por entender que neste caso, (SIC) *“o preparo de aves, até a embalagem final, foi considerado processo de industrialização, enquanto que no acórdão recorrido não foi encontrado qualquer prova de que o produto adquirido (café) sofra qualquer transformação relevante para configurar a produção (industrialização).”*

A recorrente requer:

a) Que seja admitido, conhecido e provido o recurso, julgando-o totalmente procedente, para reformar *in totum* o v. acórdão *a quo*, assegurando-lhe o direito ao ressarcimento/compensação do crédito presumido do IPI, previsto na Lei nº 9.363/96; e

b) Que antes do julgamento do presente feito, (sic) seja feita a realização de diligência, pela autoridade fiscal, para inspeção e aferição, nos estabelecimentos da ora recorrente, do seu processo produtivo, a fim de demonstrar e comprovar a produção/industrialização/beneficiamento do seu produto, conforme aduzido anteriormente, garantindo, assim, ao contribuinte o seu direito à ampla defesa previsto constitucionalmente;

O apelo especial (fls. 302/304), uma vez preenchidos os requisitos de admissibilidade, foi recebido pelo despacho nº 201-279 da Presidência daquela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Acolhido e autuado o recurso especial, foram presentes os autos à douta Procuradoria da Fazenda Nacional, pelo prazo de 15 dias, conforme prescreve o art. 15, do Regimento Interno da CSTF. Não houve apresentação de contra-razões.

É o Relatório.



Processo n.º : 13652.000051/2002-89  
Acórdão n.º : CSRF/02-02.651

## VOTO VENCIDO

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora.

O recurso especial do Contribuinte foi admitido nos termos do art. 32, II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, e, portanto, dele tomo conhecimento.

Passo ao exame do recurso sob o pressuposto de que muito embora tenha sido recebido, sob a divergência de inexistir necessidade de ser a solicitante do incentivo “*produtora*” a bem da verdade material, há sim no caso **processo produtivo na linha de produção da ora recorrente**, preenchendo, conseqüentemente, todos os requisitos previstos no art. 1º da Lei nº 9.363/96, fazendo, portanto, *jus* ao crédito presumido de IPI para ressarcimento das contribuições do PIS e da COFINS incidentes sobre a matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no seu processo produtivo, conforme se demonstrará a seguir:

Conforme relatado, tratam-se os autos de pedido de ressarcimento e compensação, realizado pela cooperativa exportadora, de crédito presumido de IPI para ressarcimento das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS/PASEP e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social -COFINS, incidentes sobre as aquisições no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, criado originariamente pela MP nº 948/95 e suas reedições, Medida Provisória nº 1.484 e suas reedições, convertido na Lei nº 9.363/96.

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso sob o entendimento de que muita embora tenha ocorrido a exportação, não houve a ocorrência de qualquer processo produtivo.



Processo n.º : 13652.000051/2002-89  
Acórdão n.º : CSRF/02-02.651

Retornando à decisão de primeira instância, tem-se que a DRJ em Juiz de Fora-MG, julgou improcedente, confirmado o indeferimento do pleito de ressarcimento, em acórdão fundamentado nos seguintes termos, *verbis*:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/1998

EMENTA: CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.

I – AQUISIÇÕES DE MATÉRIAS-PRIMAS DE PESSOAS FÍSICAS, COOPERATIVAS E EMPRESAS COMERCIAIS. O valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, cooperativas e afins, não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não se inclui na base de cálculo do crédito presumido do IPI. Também não integra a base de cálculo, o valor dos produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pelo exportador.

II – RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. PRODUTO NT.

A exportação de produtos NT não gera direito ao crédito presumido do IPI, instituído para ressarcimento do PIS/Pasep e da Cofins. Não se consideram produtores, para efeitos fiscais, os estabelecimentos que confeccionam mercadorias constantes da TIPI com notação NT.

III- ENERGIA ELÉTRICA.

Somente podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário, além daqueles que se integram ao produto novo, os bens que sofrem desgaste ou perda de propriedade, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização e desde que não correspondam a bens do ativo permanente. A energia elétrica utilizada como força motriz não atua diretamente sobre o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Assim, o acórdão recorrido manteve o indeferimento do pedido de ressarcimento/compensação do crédito presumido de IPI referente ao ressarcimento do PIS e da COFINS, garantido pela Lei nº 9.363/96, sob outro fundamento qual seja, de que “...houve a exportação, mas não houve a ocorrência de qualquer processo produtivo”.



Processo n.º : 13652.000051/2002-89  
Acórdão n.º : CSRF/02-02.651

Compulsando os autos verifica-se que a ora recorrente é uma sociedade cooperativa, tendo, entre seus diversos objetivos sociais, a exploração do comércio de compra, venda, armazenagem, preparo, beneficiamento e exportação de café. Pelo que se depreende, a recorrente industrializa como sua matéria prima, o café tipo “*bebida fina*” para sua exportação.

O café, matéria-prima necessária para produção e cuja destinação é a exportação, é recebido de produtores rurais, empresas comerciais ou de cooperativas, passando, posteriormente, por várias fases de processamento e beneficiamento até atingir a classificação criteriosa exigida pelos compradores/importadores.

A recorrente na qualidade de cooperativa agrícola de produção pratica atos cooperativos, ou seja, recebe a matéria-prima (café em coco) dos seus cooperados, realiza o processo de industrialização e após exporta o café “tipo exportação” com o chamado “*Bland*” (marca, qualidade, sabor) específico para a região importadora, devidamente acondicionado.

Do processamento constam, de maneira resumida, as seguintes etapas:

- a) o café em coco é conduzido às máquinas de beneficiamento para ser descascado, e ter retirado pedras, gravetos, folhas e a grossa impureza;
- b) após este processo, apurados os grãos de café, estes são conduzidos às máquinas de ventilação, eliminam-se os grãos quebrados, mal granados e brocados;
- c) em seguida, visando padronizar os lotes, o café segue para as selecionadoras eletrônicas que eliminam os grãos verdes, pretos e ardidos;
- d) após, os diversos lotes de café são, então, classificados e misturados de forma a obter-se o tipo de café (“*bland*”) desejado pelo comprador/importador;



Processo n.º : 13652.000051/2002-89  
Acórdão n.º : CSRF/02-02.651

e) e, finalmente, após todo este processo produtivo, são acondicionados em sacaria nova e própria para exportação.

A interessada ressalta que raramente o “bland” é formado por um único tipo de café. Pelo contrário, é formado por vários tipos de café, de vários produtores rurais. Destaca-se, ainda, os trechos a seguir extraídos do TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL, constante dos autos nos quais a interessada descreve o processo de produção da, *verbis*:

(...)

*“...o seu processo produtivo como **“beneficiamento de café”**, onde o mesmo **“é recebido na qualidade de bica corrida, ou seja, despadronizado**, sem identificação do tipo, peneira, e bebida, em conjunto como elementos extrínsecos, tais como: pau, pedra, torrões, e outros”.*

*Afirma, também que “as unidades de beneficiamento da Cooxupé, que processam com base na infra-estrutura existente, a eliminação dos elementos extrínsecos, limpeza, classificação e **seleção dos grãos**, através de diversos maquinários, com o destaque para máquinas tricomáticas, **que separam os grãos por tamanho, cor e aspecto**”.*

*Por fim, ressalta que, após o processamento relatado, **o café atinge o “status” de produto acabado**, sendo acondicionado em embalagens de transporte e estando enquadrado às condições e padrões exigidos pelo mercado.” (...)*

Observa-se que o processamento descrito sucintamente acima, foi expressamente confirmado pelos auditores-fiscais, em diligência realizada nos estabelecimentos da ora recorrente, consoante se infere do trecho abaixo transcrito, extraído também do TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL constante dos autos, *verbis*:

(...)

*“Visando conhecer o processo produtivo da empresa, efetuamos uma diligencia em dois dos estabelecimentos indicados como processadores, onde constatamos que o café é recebido (em sua maioria de produtores rurais, pessoas físicas, que são associados da cooperativa), já descascado, mas com algumas sujeiras ( que o contribuinte chama de elementos extrínsecos). É feita então a limpeza do mesmo, através de maquinário apropriado e sua separação por tamanho de grão e qualidade do mesmo, após o que, o produto é colocado no mercado, a maior parte para exportação.”*



Processo n.º : 13652.000051/2002-89  
Acórdão n.º : CSRF/02-02.651

A questão meritória, no meu entender, passa a ser, de certa forma, a se há o direito ao crédito presumido de IPI da recorrente sob o argumento de ser o seu produto Não Tributável (N/T).

Extrai-se do Termo de Constatação Fiscal, o que a seguir transcrevo:

(...)  
*"No caso em tela, o contribuinte pleiteante declara, como mencionado acima, que o único produto derivado do seu alegado processo produtivo é o café cru (fato constado pela fiscalização na diligência supracitada), cuja classificação fiscal i enquadra como "NT – não tributado", estando, portanto, fora do campo de incidência do IPI.  
Assim sendo, não pode o contribuinte ser considerado estabelecimento industrial, independentemente do processo ou dos equipamentos utilizados na obtenção do seu produto final:"*  
(...)

Nos termos do dispositivo contido no art. 46, parágrafo único do CTN, são considerados produtos industrializados os produtos que tenham sido submetidos a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Por sua vez, outro não é o entendimento do Decreto-Lei n.º 70.162, de 18.02.1972 (Regimento do IPI) e do Decreto 2.637 de 25-06-98, que define os processos conceituados como industrialização, senão vejamos o art. 1 § 2º deste Decreto-Lei:

***Decreto 70.162, art. 1º § 2º:***

*"Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:*

( ....) omissis



Processo n.º : 13652.000051/2002-89  
Acórdão n.º : CSRF/02-02.651

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou de qualquer forma alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou aparência exterior do produto (beneficiamento);

Destaca-se, ainda, o que estabelece o Decreto 2.637/98, *verbis*:

*Art. 4º - Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):*

*II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);*

Pelo acima exposto, penso correto se afirmar existir no caso verdadeiro processo de produção, com utilização de máquinas, através do qual os grãos recebidos dos cooperados (café em coco) são totalmente transformados, de maneira que o produto final “café tipo exportação”, resultante da mistura e do processamento de vários tipos de grãos, possui características completamente diversas daquele que ingressou originariamente no estabelecimento da recorrente, resultando no conhecido e chamado “Bland”.

A recorrente traz em seu recurso, o qual transcrevo para conhecimento de meus pares, a nova redação do art. 8º, *caput*, e §§ 1º ao 7º, da Lei 10.925/04 dada pela Lei 11.051/04, na qual o legislador expressamente reconhece e consigna a atividade da recorrente como industrial, decorrente de um processo de produção, *in verbis*:

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão



deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;

**II – pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e**

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

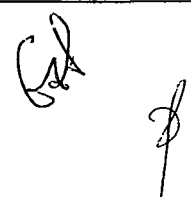
§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

(...)

§ 6º Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor



Processo n.º : 13652.000051/2002-89  
Acórdão n.º : CSRF/02-02.651

(blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 7º O disposto no § 6º deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Depreende-se, então, dos dispositivos acima transcritos que a atividade de processamento de café realizado pela ora recorrente é considerada atividade industrial.

Diante das conclusões externadas, passo ao exame das demais matérias, observando da desnecessidade do retorno dos autos à instância recorrida, quando a matéria for conhecida no seu desfecho final.

As matérias não analisadas pela decisão recorrida dizem respeito em síntese e fundamentalmente:

I – AQUISIÇÕES DE MATÉRIAS-PRIMAS DE PESSOAS FÍSICAS, COOPERATIVAS E EMPRESAS COMERCIAIS.

II – RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. PRODUTO NT.

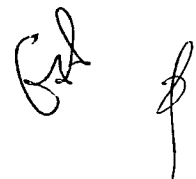
III- ENERGIA ELÉTRICA.

i- Do Direito ao Crédito Presumido de IPI para Ressarcimento do PIS/PASEP e COFINS

Muito embora o assunto já se encontre pacificado no âmbito desta E. Câmara, não pela unanimidade de votos, pertinente são as conclusões do respeitável doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira em trabalho divulgado em 2000, quando o assunto era ainda polêmico.<sup>1</sup> Para melhor clareza, peço vênica para reproduzir as suas conclusões como se minhas fossem:

---

<sup>1</sup> Em 20/06/200, sob o título: Crédito presumido de ipi para ressarcimento de PIS e COFINS - direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas.



**VII - CONCLUSÃO: AS AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS INTEGRAM O CÁLCULO DO INCENTIVO, SENDO ILEGAIS AS INSTRUÇÕES NORMATIVAS FAZENDÁRIAS EM CONTRÁRIO.**

De tudo se conclui que as aquisições de insumos que não tenham sofrido a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS também integram a determinação da base de cálculo do crédito presumido a que alude a Lei n. 9363.

Isto porque, e em síntese:

- a expressão legal "*contribuições incidentes*" não pode ser vinculada a cada operação de aquisição de insumos, pois tal vinculação não faz qualquer sentido lógico, além de impor condição - a incidência sobre cada aquisição, isoladamente considerada - de realização impossível, porque as contribuições não incidem na base de 5,37%, que é a porcentagem para cálculo do crédito presumido segundo a respectiva fórmula legal;
- seja pela literalidade da norma do art. 1º da Lei n. 9363, seja por sua consideração em conjunto com os demais dispositivos dessa mesma lei, especialmente com os que estatuem a fórmula de cálculo do crédito presumido, verifica-se que a alusão ao ressarcimento das contribuições incidentes somente pode ser referida a todas as incidências que possivelmente tenham ocorrido em qualquer anterior etapa do ciclo econômico do produto exportado e dos seus insumos;
- o incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção "*juris et de jure*", não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte;
- a fórmula legal de cálculo do incentivo manda considerar o valor total das aquisições de insumos, sem distinção entre as tributadas e as não tributadas;
- o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras, e não se confunde com restituição de contribuições, não havendo, assim, razão para exigir a incidência de contribuições para que uma aquisição de insumos seja integrada ao respectivo cálculo;
- o ressarcimento do crédito presumido, em moeda corrente, é uma forma alternativa de pagamento da subvenção, sendo que ressarcimento significa provimento do incentivo, em cobertura de parte das despesas de custeio, e não restituição de contribuições, também



Processo n.º : 13652.000051/2002-89  
Acórdão n.º : CSRF/02-02.651

por isto sendo irrelevante ter ou não ter havido incidência sobre cada aquisição de insumos, isoladamente considerada;

- a prova da incidência e dos recolhimentos sobre cada aquisição de insumos era exigida pela legislação anterior, mas foi tacitamente revogada, não, podendo, pois, ser feita na vigência da nova lei, revogadora da anterior;

- o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado;

- tudo isto é confirmado pelas regras de hermenêutica, que excluem a interpretação pela literalidade da norma legal e a consideração de apenas um dispositivo isolado das demais normas da mesma lei e do ordenamento jurídico, que exigem resultado derivado da interpretação que seja coerente com os objetivos da lei, que excluem resultado ilógico e de realização impossível, e que requerem o emprego de todos os métodos de exegese, notadamente o sistemático, o teleológico e o histórico;

- não obstante, mesmo a letra da lei comporta perfeitamente a interpretação no sentido de que não é necessária a incidência sobre a aquisição de insumos, propriamente dita, referindo-se, antes, às possíveis incidências em quaisquer outras operações que tenham onerado as aquisições dos insumos e o custo do produto exportado.

Em vista disso tudo, conclui-se de modo inarredável que carecem de base legal o parágrafo 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF n. 23/97 (que limita o crédito às aquisições feitas à pessoas jurídicas e que tenham sido tributadas) e o art. 2º da Instrução Normativa SRF n. 103/97 (que exclui as aquisições feitas à cooperativas).

O Superior tribunal de Justiça também tem se manifestado nesse sentido, conforme, a título de exemplo, notícia o Recurso Especial nº 529.578-SC (2003/0072619-9).<sup>2</sup> Também a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, vem reiteradamente se pronunciando nesse sentido<sup>3</sup>, motivo pela qual nego provimento ao recurso da D. Fazenda Nacional.

ii – receitas de exportação - produto NT.

<sup>2</sup> Revista Dialética de Direito Tributário nº 128, p. 225.

<sup>3</sup> CSRF/02-01.666 e CSRF/02-01.653, informação extraída do sites dos Conselhos de Contribuintes.



Processo n.º : 13652.000051/2002-89  
Acórdão n.º : CSRF/02-02.651

A recorrente produz produto classificado como “não Tributado” – NT.

Penso acertado o entendimento de que o fato de estarem determinados produtos classificados como Não Tributados, não os excluem do seu enquadramento como produtos industrializados.

A recorrente alega que “ *É sabido que, por esse conceito (o da legislação do IPI), até recentemente, produtos de sofisticada industrialização, como as locomotivas elétricas, diesel-elétricas, das posições 86.02.00 e 86.03.00, eram Não Tributados, o que quer dizer, não-industrializadas.*” Aliás, em situação análoga, decidiu o próprio - Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, pelos Acórdãos n.ºs 201-69.4444 e 201-69.411, à unanimidade de votos no seguinte julgado:

*"O frango abatido, dessangrado, depenado, eviscerado, ensacado em sacos plásticos, acondicionados em caixas de papelão constitui produto industrializado".*

Cita a recorrente, quando da apresentação de recurso contra a decisão de primeira instância o entendimento firmado na Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, sobre a matéria em debate, *verbis*:

**IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS – INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO VALOR DO CRÉDITO** - Não fazendo a Lei n.º 9.363/96 qualquer restrição quanto à procedência das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos por empresas exportadoras, para fins de cálculo do crédito presumido de IPI concedido a estas, não pode o Poder Executivo, por meio de Instrução Normativa, inovar na ordem jurídica, estipulando exclusões da base de cálculo do crédito não previstas na lei. **PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COM NÃO TRIBUTADOS** - A Lei n.º 9.363/96 não exige para o gozo do incentivo que o produto exportado seja industrializado. **TAXA SELIC** - O Decreto n.º 2.138/97 equipara os institutos da restituição e do ressarcimento tributários e confere o direito à utilização da Taxa SELIC. Recurso negado. **CSRF/02-01.440**

**IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COM NÃO TRIBUTADOS – TAXA**



Processo n.º : 13652.000051/2002-89  
Acórdão n.º : CSRF/02-02.651

SELIC. A Lei nº 9.363/96 não exige para o gozo do incentivo que o produto exportado seja industrializado. O Decreto nº 2.138/97 equipara os institutos da restituição e do ressarcimento tributários e confere o direito à utilização da Taxa SELIC. Recurso negado.  
**CSRF/02-01.395**

**IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COM NÃO TRIBUTADOS – TAXA SELIC.** A Lei nº 9.363/96 não exige para o gozo do incentivo que o produto exportado seja industrializado. O Decreto nº 2.138/97 equipara os institutos da restituição e do ressarcimento tributários e confere o direito à utilização da Taxa SELIC. Recurso negado  
**CSRF/02-01.394**

Como diz o velho brocardo, onde a lei não restringe não cabe ao intérprete fazê-lo. O objetivo da lei é incentivar as exportações de produtos industrializados brasileiros, atribuindo-lhes melhores condições de competitividade, e para isto, percebendo que a isenção da contribuição ao PIS e da COFINS seriam insuficientes, outorgou adicionalmente um crédito presumido (nesse sentido é a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 948/95 <sup>4</sup>). Contudo, a ausência de tributação não altera a essência da norma especial, que visa a fornecer um crédito presumido.

Nesse sentido, peço vênica para reproduzir excertos do voto do i. Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, inseridos no Acórdão 202-16.336, sobre a matéria aqui analisada:

(...)

*Como já por diversas vezes decidido na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a finalidade da Lei nº 9.363/96 foi a de desonerar as exportações de mercadorias nacionais e, como consequência, melhorar o balanço de pagamentos. Aliás, tal entendimento está em linha com o que doutrinariamente defendido por José Erinaldo Dantas Filho, "O espírito do citado diploma legal foi o de incentivar a*

<sup>4</sup> "... permitir a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos."



*exportação de produtos nacionais, tentando diminuir o chamado 'custo Brasil' para os produtos pátrios, de maneira que sejam 'exportados tributos para o exterior'. O legislador federal visualizou a extrema necessidade de desonerar a exagerada carga tributária para os produtos exportados, bem como visou a combater o acentuado déficit da balança comercial de nosso País, assim gerando mais empregos e maior arrecadação."*<sup>5</sup>

*Diferente não é, aliás, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme já consubstanciado no acórdão referente ao julgamento do já mencionado e citado Recurso Especial nº 586.392/RN.*<sup>6</sup>

*Creio, ainda, abrindo aqui parênteses a bem ilustrar o debate, que do exame do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98), que trata dos conceitos de industrialização (transformação; beneficiamento; montagem; acondicionamento; e renovação e recondicionamento), entendo possível afirmar que as "mercadorias" exportadas pela recorrente (produtos de origem animal), são sim objeto ou resultante de um processo produtivo, mesmo que classificados como NT.*

*Neste sentido, vale citar trechos de artigo de Júlio M. de Oliveira, intitulado "A Constituição, A Lei e o Regulamento do IPI – Hipóteses de Conflito"*<sup>7</sup>

*"(...)*

*Ao nosso ver, o objeto do imposto não consiste meramente no ato de produzir acima delineado, pelo contrário, a materialidade da hipótese de incidência reside no resultado final deste ato – o produto.*

*Assim não fosse, estaríamos diante de um imposto sobre industrialização e não sobre o produto industrializado. Neste sentido, cabe lembrar as sempre lúcidas considerações do mestre Geraldo Ataliba, verbis:*

*"... Pela sua utilização (desse conjunto de componentes) é que se obtém, afinal, um produto. Se, portanto, a produção ou industrialização for posta na materialidade da hipótese de incidência do imposto, já não se estará diante do IPI, mas de tributo diverso."*<sup>8</sup>

<sup>5</sup> Da impossibilidade de Restrições ao Crédito Presumido de IPI através de Normas Administrativas Complementares", in Revista Dialética de Direito Tributário, volume 75, p. 77.

<sup>6</sup> REsp 586.392/RN, Ministra relatora Eliana Calmon, Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, acórdão publicado no D.J.U., Seção I, de 6/12/2004.

<sup>7</sup> IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes – Coordenação Marcelo Magalhães Peixoto" – São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 221 a 238.



Processo n.º : 13652.000051/2002-89  
Acórdão n.º : CSRF/02-02.651

*Porém, esgotar-se na existência de produtos industrializados a materialidade da hipótese de incidência do IPI, em outras palavras, o mero surgimento de um produto industrializado é suficiente para caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto?  
Quer nos parecer que não. (...)."*

Feitas essas considerações, é possível afirmar que as "mercadorias" exportadas pela recorrente são sim "produtos industrializados", mesmo que parte deles não tributados. Mas, a meu entender, não é essa a questão que se encontra em debate.

E a propósito da discussão travada nestes autos, necessário se faz reafirmar que o benefício do crédito presumido está expressamente direcionado à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

O artigo de lei é abrangente, portanto, daí não ser possível restringir o debate pela distinção entre "produto industrializado não tributado" e "produto industrializado tributado", pois tanto um como outro são "mercadorias"<sup>8</sup> e, conseqüentemente, abrangidos pela Lei nº 9.363/96. Aliás, o crédito presumido em análise tem por objetivo o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as etapas anteriores da cadeia produtiva, no caso o PIS e a Cofins, não importando se o produto é ou não tributado pelo IPI na saída final.

Dessa forma, diante do acima exposto, reconheço e dou provimento ao recurso para declarar o direito da recorrente ao crédito presumido dos produtos fabricados e exportados que não sejam tributados pelo IPI (NT).

### iii- energia elétrica.

Alega a recorrente que por outro lado, também assiste direito ao crédito relativamente à energia elétrica consumida, visto que, até mesmo à luz mais restrita da legislação do IPI, a energia elétrica constitui produto intermediário, com direito ao crédito, em face do que dispõe o inciso I do art. 81 do RIPI, que manda incluir entre as matérias-primas e produtos intermediários *"aqueles que, embora não se integrando no produto final, forem consumidos no processo de industrialização."*

---

<sup>8</sup> "Aquilo que é objeto de comércio; bem econômico destinado à venda; mercancia. ..." Ferreira, Aurélio Buarque de Holanda. "Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa/3ª edição – Rio de Janeiro : Nova Fronteira,



Processo n.º : 13652.000051/2002-89  
Acórdão n.º : CSRF/02-02.651

Esclarece a cooperativa que a energia elétrica se destina ao acionamento de motores elétricos, que, por sua vez, movimentam as máquinas e equipamentos usados no processo de industrialização dos produtos finais exportados.

Relativamente à energia elétrica, a posição desta Eg. CSRF e em casos semelhantes, do Superior Tribunal de Justiça – STJ, de maneira reiterada, vem decidindo que energia elétrica não se enquadra no conceito de insumo:

*“TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITOS ESCRITURAIS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. PRESCRIÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA EM CARÁTER EXCEPCIONAL. ILEGÍTIMA OPOSIÇÃO DO FISCO. INCIDÊNCIA ATÉ O TRÂNSITO*

*EM JULGADO, JÁ QUE O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS NA ÉPOCA PRÓPRIA FOI IMPEDIDO PELO FISCO. JUROS. SELIC. LEGALIDADE. PRECEDENTES.*

*(...)*

*2. Ambas as Turmas da Primeira Seção sedimentaram entendimento no sentido de que a energia elétrica não pode ser considerada insumo para fins de creditamento do IPI.*

*(...)*

*5. Recurso especial a que se nega provimento.” (REsp 677445/RS - Ministro Teori Albino Zavascki, DJ 22.02.2007)*

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 535, II, DO CPC. VIOLAÇÃO. AUSÊNCIA. ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MULTA. AFASTAMENTO. IPI. ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 66, § 3º, DA LEI N.º 8.383/92. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SELIC. INTERESSE RECURSAL. FALTA.*

*(...)*

*5. A energia elétrica não se enquadra no conceito de insumo e, portanto, não gera direito a crédito a ser compensado com o montante devido a título de IPI na operação de saída do produto industrializado. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público.*

*(...)*

*7. Recurso especial conhecido em parte e provido também em parte.” (REsp 782699/RS – Ministro Castro Meira, DJ 25.05.2006)*

## CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, voto no sentido de:



Processo n.º : 13652.000051/2002-89  
Acórdão n.º : CSRF/02-02.651

- i- conhecer do recurso especial;
- ii- em respeito ao princípio da verdade material (prova do processo produtivo da recorrente) admitir processo produtivo;
- iii- e, afastando a questão de tratar-se de produto não tributado, DAR provimento parcial ao recurso especial para reconhecer apenas o direito ao crédito presumido quanto às aquisições de não contribuintes.

Sala das Sessões – DF, em 23 de abril de 2007

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Processo n.º : 13652.000051/2002-89  
Acórdão nº : CSRF/02-02.651

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Redator designado

Ouso divergir da ilustre relatora, no pertinente à admissibilidade do recurso especial, pelas razões seguintes:

o recurso apresentado pelo sujeito passivo é tempestivo e foi admitido pela Presidente da Câmara recorrida, por meio do Despacho nº 201-279, às fls.302 a 304. A matéria recebida cinge-se à questão do direito ao crédito presumido de IPI relativo às mercadorias revendidas, não tributadas pelo IPI, que não tenham sofrido processo de industrialização.

No que pese o juízo *a quo* de admissibilidade haver-se posicionado pelo recebimento do recurso, peço licença para divergir, pois, da análise mais acurada dos autos, verifica-se que os acórdãos paradigmas, trazidos pela defesa para demonstrar a divergência entre o *decisum* recorrido e os proferidos em outras Câmaras dos Conselhos de Contribuintes, ou de turma da Câmara superior de Recursos Fiscais, não prestaram para comprovar o dissídio jurisprudencial, uns porque foram prolatados pela mesma câmara recorrida, como atestado pela presidente desse colegiado, outros porque versavam sobre matéria diferenciada da tratada no acórdão contestado.

Aqui, cabe a análise apenas do acórdão paradigma CSRF/02-01.395, pois os demais já foram descartados no exame de admissibilidade *a quo*. Passemos de imediato ao exame do citado acórdão, cujo voto condutor, conta com apenas 10 linhas, sendo que, na parte que interessa para a comparação do eventual dissídio jurisprudencial, são apenas 04, as quais transcrevo para melhor clareza do que aqui se pretende demonstrar.

*De fato, quanto ao primeiro aspecto, ou seja, a exclusão ou não do incentivo relativamente aos produtos não tributados pelo IPI, entendo que o dispositivo legal espelhado no artigo 1º da Lei nº 9.363/96, não exige que sejam produtos industrializados e sim que sejam mercadorias nacionais.*

Como se percebe do texto acima, o que se discutiu naqueles autos era o direito ao crédito quando o produto fosse classificado na TIPI como NT, o que, no entender da Fiscalização o descaracterizaria como industrializado e, por conseguinte, a empresa exportadora não seria



Processo n.º : 13652.000051/2002-89  
Acórdão n.º : CSRF/02-02.651

considerada produtora, deixando, com isso de atender o requisito da Lei para fruição do benefício. Já o acórdão recorrido, assim como o paradigma, entendeu superada essa questão de o produto exportado não ser tributado pelo IPI (NT na TIPI), mas, segundo o relator *a quo*, a razão do indeferimento do benefício residia no fato de a exportadora não haver atendido ao requisito essencial para fruição do incentivo, qual seja, a realização de algum processo produtivo, independentemente de o resultado ser um produto tributado pelo IPI. Assim se posicionou o relator:

*Nesta hora entra a questão fulcral do terceiro requisito levantado, aquele que se refere à aplicação da matéria-prima adquirida no processo produtivo.*

*Quando a regra faz esta referência é indubitável que exige haver alguma forma de produção, dentro dos pressupostos que subsidiariamente devem ser utilizados, constantes do Regulamento do IPI e que condicionam a ocorrência do fenômeno à transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento (salvo quando para mero transporte), renovação ou recondicionamento.*

*No presente caso nenhum dos requisitos está presente, visto que as operações perpetradas se resumem àquelas já anteriormente citadas. Neste pé, houve exportação, mas não houve a ocorrência de qualquer processo produtivo.*

Em suma, o acórdão recorrido entendeu que o fato de o produto ser não tributado na TIPI não obstaria o direito à fruição do benefício, mas a falta de um processo produtivo em que as matérias-primas adquiridas sejam empregadas impedem o creditamento, já o paradigma afastou a tese de que o produto não tributado pelo IPI (NT) descaracterizaria a industrialização e por isso impediria o direito ao crédito. Nesta parte, tanto o paradigma quanto o acórdão recorrido convergem. Daí não se vislumbrar o dissídio jurisprudencial.

Diante do exposto, entendo que o recurso não merece ser conhecido, já que lhe falta um de seus pressupostos de admissibilidade, o da divergência jurisprudencial com decisões proferidas em outra câmara dos Conselhos de Contribuintes ou em Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

É como voto.

Sala das Sessões – 23 de abril de 2007

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

