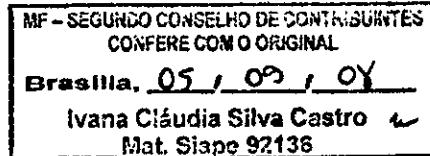
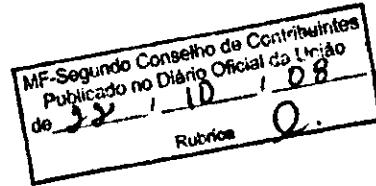




**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
**SEGUNDA CÂMARA**

**Processo nº** 13851.001466/00-91  
**Recurso nº** 152.312 Voluntário  
**Matéria** IPI - Ressarcimento  
**Acórdão nº** 202-19.239  
**Sessão de** 06 de agosto de 2008  
**Recorrente** SUCOCÍTRICO CUTRALE LTDA.  
**Recorrida** DRJ em Ribeirão Preto-SP



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

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

RESSARCIMENTO DE IPI. REUNIÃO DE PROCESSOS. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para a reunião de processos de ressarcimento de IPI, tendo em vista a própria desnecessidade e a independência da apuração por períodos.

**RECEITA BRUTA. CONCEITO.**

O conceito, fornecido pela própria Fazenda, para efeitos do cálculo do crédito é o produto da venda de produtos industrializados de produção da pessoa jurídica, nos mercados interno e externo.

**RESSARCIMENTO. LEI Nº 9.363/96. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS.**

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.

**GASTOS COM ENERGIA ELÉTRICA, PRODUTOS QUÍMICOS E DESPESAS COM A COLHEITA.**

De acordo com a Lei nº 9.363/96, somente as matérias-primas, produtos intermediários e o material de embalagem utilizados na produção industrial dão direito ao crédito presumido de IPI. A energia elétrica, produtos químicos que não se agregam ao produto e a colheita não se compreendem nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, não podendo seus gastos ser incluídos na apuração da base de cálculo do incentivo.

Recurso negado.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 05 / 03 / 08  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siane 92136

CC02/C02  
Fls. 366

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, negar provimento ao recurso da seguinte forma: I) pelo voto de qualidade, quanto à inclusão no cálculo do crédito presumido do valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem de não-contribuintes do PIS e da Cofins. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar (Relator), Antônio Lisboa Cardoso, Domingos de Sá Filho e Maria Teresa Martinez López. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor nesta parte; II) por unanimidade de votos, quanto às demais matérias. Esteve presente ao julgamento o Dr. Paulo Józimo, OAB/DF nº 7.819/E, advogado da recorrente.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

  
ANTONIO ZOMER

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, as Conselheiras Maria Cristina Roza da Costa e Nadja Rodrigues Romero.

## Relatório

Trata o presente de pedido de ressarcimento complementar do crédito presumido do IPI, relativo ao terceiro trimestre calendário de 2000, cumulado com pedido de compensação.

Despacho decisório às fls. 230/239 defere parcialmente o pleito, pelos seguintes fundamentos:

- a receita operacional bruta acumulada foi modificada pois ocorreram adições na mesma de valores não considerados pela empresa, que não podem ser excluídos por falta de previsão legal;

- excluiu-se dos insumos empregados na industrialização os valores transferidos de outros estabelecimentos para a matriz, bem como aqueles adquiridos que não se enquadram no conceito de insumo, inclusive mão-de-obra. Também foram excluídos valores referentes a produtos importados do exterior.

Foi apresentada a manifestação de inconformidade, onde é alegado que:

- houve homologação tácita para os períodos protocolizados até 22/12/2001, pois a ciência do despacho decisório se deu em 22/12/2006;
- o julgamento do presente processo deve ser apensado a outros dois, por dependentes;
- a base de cálculo do crédito presumido engloba todos os tipos de insumos;
- a fiscalização acrescentou à receita bruta receita de filiais não industrializadoras, tais como fazendas e depósitos, sendo irreal acrescentar valores de estabelecimentos não voltados para a fabricação de produtos manufaturados;
- as aquisições de insumos contabilizados como transferências de fruta própria devem compor a base de cálculo do crédito presumido, pois as aquisições são sempre onerosas;
- combustíveis, produtos químicos, mão-de-obra e produtos importados integram a base de cálculo do crédito.

A DRJ em Ribeirão Preto - SP deferiu parcialmente o pleito, pelos seguintes fundamentos:

- a apuração da receita operacional bruta engloba todas as receitas, sem exceção;
- somente as MP, PI e ME, conforme a legislação tributária, são computados na base de cálculo do crédito presumido;
- insumos, mão-de-obra e produtos importados diretamente de não contribuintes do PIS e da Cofins não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal;
- passados cinco anos da apresentação do pedido, tacitamente homologado está o mesmo.

Recorre a contribuinte questionando os seguintes pontos: a necessidade de reunião dos processos; proporção de receita de exportação e receita operacional bruta; glosa de insumos; aquisição de não contribuintes e inclusão de combustíveis, produtos químicos e custos de colheita no cálculo do crédito.

É o Relatório.

### Voto Vencido

Conselheiro GUSTAVO KELLY ALENCAR, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, do recurso conheço.

Eis os pontos a serem discutidos no presente voto: a necessidade de reunião dos processos; proporção de receita de exportação e receita operacional bruta; glosa de insumos; aquisição de não contribuintes e inclusão de combustíveis, produtos químicos e custos de colheita no cálculo do crédito.

Sobre a reunião dos processos, a mesma se mostra desnecessária em face da independência existente entre eles, e esta independência é consagrada pela própria legislação.

Quanto à receita bruta, como o próprio nome já diz, a receita não deve sofrer deduções. O conceito, fornecido pela própria Fazenda, para efeitos do cálculo do crédito, é muito claro: é o produto da venda de produtos industrializados de produção da pessoa jurídica, nos mercados interno e externo. Assim, como o recorrente não especificou a que receitas ele se refere, que teriam que ser excluídas da equação, deve prevalecer o apurado pela fiscalização. Por tal, nego provimento ao recurso neste aspecto.

Quanto às demais alegações, vejamos.

O benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, não é demais repetir, visa a desonrar 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 Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

Tendo em vista que, segundo o art. 1º da Lei nº 9.363/96, o benefício fiscal consiste no ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições dos insumos, defende-se o entendimento de que não entrariam no cômputo da base de cálculo os valores despendidos nas aquisições de produtos cujos fornecedores não se encontrem sujeitos à incidência de PIS nem de Cofins.

Os trechos a seguir transcritos do voto condutor proferido pelo ilustre Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, ao ensejo do julgamento do Recurso nº 108.027, bem resumem os fundamentos deste entendimento:

*“... verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ‘ao ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições’. Em que pese a impropriedade da redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege contribuições sociais, a melhor exegese é no sentido de que a lei tem de ser referida à incidência de COFINS e de PIS sobre as operações mercantis que compõem o faturamento da empresa fornecedora. Ou seja, a locução ‘incidentes sobre as respectivas aquisições’ exprime a incidência sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.*

*(...)*

*Nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor para a interessada não sofreram a incidência de contribuição, não há como haver o ressarcimento previsto na norma.*

*Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de COFINS, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o ressarcimento de contribuições ‘incidentes’ sobre aquisições de terceiros que compõe a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e do exportador previstas no art. 1º.*

*O contra-senso aparente dessa afirmação, se cotejada com a finalidade do incentivo de desoneras o valor dos produtos exportados de tributos sobre ele incidentes, resolve-se em função da opção do legislador pela facilidade de controle e praticidade do incentivo.*

(...)

*O escopo da lei, partindo de tais premissas, foi o de instituir, a título de estímulo fiscal, um incentivo consubstanciado num crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. É certo que esse crédito não tem por objetivo ressarcir todos os tributos que incidem na cadeia de produção da mercadoria, até por impossibilidade prática. Todavia, chega a desoneras o contribuinte da parcela mais significativa da carga tributária incidente sobre o produto exportado.*

*A opção do legislador por essa determinada sistemática de apuração do incentivo às exportações decorre da contraposição de dois valores igualmente relevantes. O primeiro cuida da obtenção do bem-estar social e/ou desenvolvimento nacional através do cumprimento das metas econômicas de exportação fixadas pelo Estado. O outro decorre da necessidade de coibir desvios de recursos públicos e de garantir a efetiva aplicação dos incentivos na finalidade perseguida pela regra de Direito. O Estado tem de dispor de meios de verificação que evitem a utilização do benefício fiscal apenas para fugir ao pagamento do tributo devido.*

*Dai o legislador buscou atingir tais objetivos de política econômica, sem inviabilizar o indispensável exame da legitimidade dos créditos pela Fazenda. Ocorre que, para pessoa física, não há obrigatoriedade de manter escrituração fiscal, nem de registrar suas operações mercantis em livros fiscais ou de emitir os documentos fiscais respectivos. A comprovação das operações envolvendo a compra de produtos, nessas condições, é de difícil realização. Assim, a exclusão dessas aquisições no cômputo do incentivo tem por finalidade tornar factível o controle do incentivo.*

*Nesse sentido, a Lei nº 9.363/96 dispõe, em seu artigo 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 do PIS e da COFINS, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor/exportador.*

*A vinculação 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 somente as aquisições de insumos, que sofreram a incidência direta das contribuições, é que devem ser consideradas. A negação dessa premissa tornaria supérflua tal disposição legal, contrariando o princípio elementar do direito, segundo o qual não existem palavras inúteis na lei.*

*Reforça tal entendimento o fato de o artigo 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 na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.*

*Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo, na hipótese em que a contribuição foi paga pelo fornecedor e restituída a seguir, resta claro que o legislador optou por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa. Pensar de outra forma levaria ao seguinte tratamento desigual: o legislador consideraria no incentivo o valor dos insumos adquiridos de fornecedor que não pagou a contribuição e negaria o mesmo incentivo quando houve o pagamento da contribuição e a posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria o direito ao incentivo sem que houvesse ônus do pagamento da contribuição e na outra não.*

*O que se constata 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 a ser empregada, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que queria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.*

*(...)*

*E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifical-se, pela Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória nº 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: '(...) na versão ora editada, busca-se a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fruir o benefício, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco'. (Grifo meu)*

*Ressalte-se, por relevante, que o Ministro da Fazenda, autor da proposta, sustenta que a dispensa de apresentação de guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores decorre unicamente da simplificação dos mecanismos de controle.*

*(...)*

*Do exposto, conclui-se que, mesmo que se admita que o resarcimento vise desonerar os insumos de incidências anteriores, a lei, ao estabelecer a maneira de se operacionalizar o incentivo, excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência na última etapa."*

*Como se vê, o pilar fundamental do entendimento até agora prevalente 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 tal entendimento, ouso 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 das 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.

Não obstante a incoerência lógica acima apontada, os possíveis métodos de apuração do montante a estornar conduzem a situações injurídicas, ilógicas e absolutamente contrárias ao espírito da Lei nº 9.363/96, senão vejamos:

a) caso se admita que qualquer restituição, independentemente da causa do pagamento indevido, dê ensejo ao estorno, estar-se-á admitindo também que mesmo quando o indébito tenha sido motivado por erro no cálculo do tributo devido (v. g.: adoção de alíquota maior, cômputo de vendas canceladas na base de cálculo, etc.), e, portanto, a sua restituição não redunde em um recolhimento a menor do tributo efetivamente devido, segundo a lei tributária, e em prejuízo aos cofres públicos, haverá a necessidade de se realizar o estorno, conclusão que não se compadece com a lógica da Lei nº 9.363/96;

b) considerando que tanto o PIS como a Cofins são calculados com base na receita bruta das empresas, e não sobre vendas isoladas, caso se entenda que o estorno deve corresponder ao exato valor restituído ao fornecedor, estar-se-á admitindo a absurda possibilidade de a restituição de PIS e de Cofins incidentes sobre vendas não realizadas ao produtor-exportador possam causar a redução de seu crédito presumido; e

c) como argutamente percebido por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA (*Crédito Presumido de IPI - Ressarcimento de PIS e COFINS - Direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas*), “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”, de modo que o não pagamento do PIS e da Cofins pelo fornecedor dos insumos não pode impedir o nascimento do crédito presumido, sob pena de se contrariar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363/96.

Sendo a norma do art. 5º inaplicável e contrária à sistemática estabelecida na própria Lei nº 9.363/96, convém recordar as lições de ALÍPIO SILVEIRA em sua “*Hermenêutica no Direito Brasileiro*” (Vol. I, RT, 1968, págs. 189 e segs.):

*“Concebidos dessa forma os fins do direito, o seu reflexo sobre a hermenêutica jurídica é imediato, manifestando-se pela amplitude na aplicação dos textos legais, e pela abolição do servilismo à letra da lei. Tal amplitude interpretativa é mínima para aqueles que reputam o juiz seguir a vontade do legislador. Mas se dilata, quando se preconiza ao julgador seguir os fins sociais da lei e as exigências específicas do bem comum, como o faz o art. 5º da Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro. É igualmente notável essa amplitude para aqueles que, como MAURICE HARIOU, preconizam ao juiz colocar os princípios acima dos textos.*

*Já o notaram os mestres da hermenêutica, a interpretação das leis é um único processo mental, sendo descabido opor, como se tem freqüentemente feito, a interpretação literal à interpretação lógica. Uma e outra se completam necessariamente, e as deduções racionais, seguindo as inspirações de uma sã lógica, servirão para dar pleno desenvolvimento, quer à vontade da lei, quer aos fins sociais a que ela se destina, quer às exigências do bem comum. Ainda menos cabível será propor ao intérprete a escolha, um tanto infantil, entre o texto e o espírito da lei. O texto intervém como manifestação solene do espírito, inseparável deste, pois o objeto do texto é justamente revelar o espírito. Este prevalece sobre a letra.*

(...)

*A decisão contra a lei pode ser considerada em face das várias operações relativas à aplicação: a interpretação, a adaptação, o afastamento do texto supostamente aplicável. Passemos a focalizar a interpretação.*

*As idéias do liberalismo revolucionário, anteriormente expostas, tinham estas consequências: se o aplicador se afastasse da letra para sentir o espírito da lei, estaria violando a lei. Ainda hoje como*

*observam o Min. EDUARDO ESPÍNOLA e o Des. ESPÍNOLA FILHO, isso se dá. Eis a passagem invocada:*

*'Muitos juízes se apegam, numa demasia que convém evitar, à letra da lei, aplicando-a, sempre que lhes parece clara, como se não fosse possível descobrir o seu verdadeiro conteúdo, mercê de uma análise crítica, e então repelem toda a sorte de interpretação sob o injustificável pretexto de que não há discussão possível diante do texto translúcido.'*

*As tendências modernas preconizam ao aplicador que tenha em vista os fins sociais a que a lei se dirige e as exigências do bem comum. Em outras palavras, não viola a lei o aplicador que se afasta de sua letra para seguir os fins sociais a que se destina a lei, e as exigências do bem comum que lhe servem de fundamento.'*

Sendo, portanto, dever do intérprete ater-se mais à essência do que à forma, mais ao espírito do que ao texto da lei, privilegiando, sempre, os ditames da LICC, e considerando que a norma do art. 5º da Lei nº 9.363/96, além de contrariar a sistemática estabelecida na lei, é de fato e juridicamente inaplicável, evidencia-se, às escâncaras, a impossibilidade de se utilizar o referido dispositivo legal como fundamento para se negar a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes na base de cálculo do benefício fiscal em exame.

Não se presta, também, *data venia*, a sustentar a tese até agora prevalente, o argumento de que a não inclusão de tais parcelas na base de cálculo seria necessária para "fins de controle", como afirmado na Exposição de Motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda, por conferir à vontade do legislador importância superior aos fins sociais a que destina a lei e às exigências do bem comum, contrariamente ao entendimento da melhor doutrina, bem representada por CARLOS MAXIMILIANO ("Hermenêutica e Aplicação do Direito", 19ª ed., Forense, p. 25):

*"A lei é a expressão da vontade do Estado, e esta persiste autônoma, independente do complexo de pensamentos e tendências que animaram as pessoas cooperantes na sua emanação. Deve o intérprete descobrir e revelar o conteúdo de vontade expresso em forma constitucional, e as violações algures manifestadas, ou deixadas no campo intencional; pois que a lei não é o que o legislador quis, nem o que pretendeu exprimir, e, sim, o que exprimiu de fato."*

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 os fins a que se destina a lei e compatível às exigências do bem comum.

Além das aquisições de não-contribuintes, a recorrente considerou no cálculo do incentivo os gastos com aquisição de **energia elétrica, serviços de transportes (fretes) e despesas com a colheita.**

A Lei nº 9.363/96, ao instituir o benefício fiscal, não se referiu a todos os insumos utilizado na produção, mas enumerou taxativamente as espécies de insumos que

serviriam para a determinação do incentivo como sendo as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. O parágrafo único do art. 3º da referida lei prevê que se utilize subsidiariamente a legislação do IPI para o estabelecimento dos conceitos de matéria-prima e produtos intermediários.

Do exposto pode-se inferir que o legislador, ao mencionar expressamente a utilização subsidiária da legislação do IPI, quis limitar a abrangência do conceito, determinando que se busque, inicialmente, o significado na própria lei criadora do incentivo e, se não for possível, na legislação do IPI.

A simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento da recorrente, que quer buscar o conceito em outras fontes mais genéricas antes de utilizar a legislação do IPI, tornando letra morta o disposto no referido parágrafo. A Portaria nº 129, de 05 de abril de 1995, do Ministro da Fazenda, no § 3º do art. 2º, confirma este entendimento, quando afirma:

*"Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI."*

Além disso, a jurisprudência sumulada deste Colegiado é clara:

*"SÚMULA Nº 12. Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário."*

Destarte, se somente geram direito ao crédito os produtos que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos em decorrência de ação direta sobre o mesmo, não há como reverter as glosas impugnadas, por falta de comprovação de que os itens excluídos da base de cálculo preenchem esses requisitos.

Os produtos químicos são material de consumo, e não integram o produto tampouco se agregam ao mesmo. Logo, nego provimento ao recurso neste aspecto.

Não merece melhor sorte a glosa das **despesas com a colheita** de frutas em fazendas próprias e de terceiros, posto que não são gastos que ocorrem no processo produtivo, mas fora do setor industrial, nada tendo a ver a operação de industrialização, que dá direito à apuração do incentivo fiscal de resarcimento.

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso somente para incluir, no cálculo do crédito, as aquisições de não contribuintes.

Sala das Sessões, em 06 de agosto de 2008.

GUSTAVO KELLY ALENCAR

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 05 / 03 / 06	
Ivana Cláudia Silva Castro	
Mat. Siape 92136	

## Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Designado

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

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

O art. 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." (negrito)*

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>

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

Destarte, a empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a quantia desembolsada sob a forma de crédito presumido compensável com o IPI e, na impossibilidade de compensação, na forma de ressarcimento em espécie.

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

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

*“... na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha.”<sup>2</sup> (negrito)*

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

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

com o tributo na venda do insumo. Pensar de outra forma levaria à conclusão absurda de que o legislador considera, no cálculo do incentivo, o valor dos insumos adquiridos de fornecedor não-contribuinte, que não pagou a contribuição, e nega esse direito quando há o pagamento com posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria direito ao incentivo sem que houvesse o ônus do pagamento da contribuição e na segunda não.

Ressalte-se, ainda, que a norma incentivadora também prevê, em seu art. 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor-exportador.

A vinculação legal da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que devem ser consideradas, no cálculo do incentivo, somente as aquisições de insumos que sofreram a incidência direta das contribuições. A negação dessa premissa tornaria supérflua a disposição do art. 3º da Lei nº 9.363/96, contrariando o princípio elementar do direito que prega que a lei não contém palavras vãs.

Portanto, o que se vê é que o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que deveria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando o incentivo fiscal para hipóteses não previstas.

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

**"TRIBUTÁRIO. LEI 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI A TÍTULO DE RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E DA COFINS EM PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E/OU RURAIS QUE NÃO SUPORTARAM 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 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.*

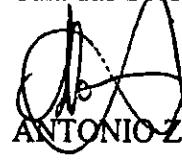
*Ora, na conformidade do que dispõem as leis complementares a que a Lei nº 9.363/96 faz remição, somente as pessoas jurídicas estão obrigadas ao recolhimento das contribuições conhecidas por PIS, PASEP, e COFINS, instituídas por aqueles diplomas, sendo intuitivo que apenas sobre o valor dos produtos a estas adquiridos pelo contribuinte do IPI possa ele se ressarcir do valor daquelas contribuições a fim de se compensar com o crédito presumido do imposto em referência.*

*Não recolhendo os fornecedores, quando pessoas físicas, aquelas contribuições, segue não ser dado ao produtor industrial adquirente de seus produtos, compensar-se de valores de contribuições inexistentes nas operações mercantis de aquisição, pois o crédito presumido do IPI autorizado pela Lei 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 de não-contribuintes, por entender que estes custos não devem integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Sala das Sessões, em 06 de agosto de 2008.

  
ANTONIO ZOMER

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