



Processo nº : 13931.000041/99-22
Recurso nº : 117.780
Acórdão nº : 201-76.113

Recorrente : ALBERTO BOSAK & FILHOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. É procedente o pedido de resarcimento do crédito presumido de Produtor e Exportador de bens não tributados pelo IPI. A inclusão, no cálculo da apuração do benefício, dos valores relativos às matérias-primas adquiridas de pessoas físicas é devida.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
ALBERTO BOSAK & FILHOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Antônio Carlos Atulim (Relator) e Josefa Maria Coelho Marques, com relação ao produtos exportados N/T e às aquisições de pessoas físicas, e Jorge Freire com relação apenas às aquisições de pessoas físicas. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Antônio Mário de Abreu Pinto.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Antônio Mário de Abreu Pinto
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros José Roberto Vieira, Gilberto Cassuli, Adriene Maria de Miranda (Suplente) e Rogério Gustavo Dreyer.

Eaal/cf



Processo nº : 13931.000041/99-22
Recurso nº : 117.780
Acórdão nº : 201-76.113

Recorrente : ALBERTO BOSAK & FILHOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de indeferimento de pedido de ressarcimento de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, no valor de R\$19.907,93, incidentes sobre insumos adquiridos no período de abril a junho de 1997, sob a justificativa de que os produtos fabricados pela requerente figuram como não-tributados na tabela de incidência do IPI.

A DRJ em Curitiba - PR manteve o indeferimento do pleito em decisão que recebeu a seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/1997 a 30/06/1997

Ementa: PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO

Não tem direito ao ressarcimento de crédito o exportador de produtos não tributados pelo IPI (N/T), pois neste caso ele não é contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados."

Irresignado, apresentou o sujeito passivo recurso voluntário em 23/04/2001.

Alegou que a Lei nº 9.363, de 1996, concedeu o incentivo à empresa produtora-exportadora de mercadorias nacionais e não só às empresas contribuintes do IPI.

Insurgiu-se contra a exclusão dos insumos adquiridos de pessoa física da base de cálculo do crédito presumido, pois a Lei nº 9.363, de 1996, art. 2º, refere-se ao valor total das aquisições, não fazendo qualquer distinção quanto à origem dos insumos. Além disso, a intenção do legislador foi dar um crédito presumido relativo a duas operações anteriores e não apenas em relação à operação imediatamente anterior.

Diante de tais considerações, concluiu pela ilegalidade da IN SRF nº 23, de 1997, pois ela trouxe restrições à fruição do benefício não previstas em lei.

Colacionou jurisprudência administrativa favorável à sua tese e requereu a reforma da decisão recorrida para o fim de deferir o ressarcimento conforme os cálculos originariamente apresentados.

É o relatório.



Processo nº : 13931.000041/99-22
Recurso nº : 117.780
Acórdão nº : 201-76.113

**VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTÔNIO CARLOS ATULIM**

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A Lei nº 9.363/1996, arts. 2º e 4º, assim dispõe:

"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.

(...)

Art. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente." (Grifou-se).

Já o art. 4º da Portaria MF nº 38, de 27.02.1997, ao tratar da Utilização do Crédito Presumido, assim dispõe:

"Art. 4º O crédito presumido será utilizado pelo produtor exportador para compensação com o IPI devido nas vendas para o mercado interno, relativo a períodos subsequentes ao mês a que se referir o crédito." (Grifou-se).

Dispõe a Instrução Normativa SRF nº 023/1997, nos arts. 1º e 2º, § 1º, que:

"Art. 1º O crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/PASEP e Contribuição para a Seguridade Social - Cofins, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação para o exterior, de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, será apurado e utilizado de conformidade com o disposto nesta Instrução Normativa.

Art. 2º - Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

§ 1º - O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive:



Processo nº : 13931.000041/99-22
Recurso nº : 117.780
Acórdão nº : 201-76.113

I - quando o produto fabricado goze do benefício de alíquota zero:". (Grifou-se)

Como se vê, o crédito presumido, conforme a Lei nº 9.363/1996, refere-se ao IPI, devendo a empresa produtora ser contribuinte do IPI. No presente caso a interessada exporta produtos fora do campo de incidência do IPI. De acordo com a TIPI aprovada pelo Decreto nº 2.092/1996, tais produtos são considerados como não tributados pelo IPI (produtos N/T).

Ao contrário do alegado, não foram os atos normativos infralegais que criaram tal restrição, mas sim a própria Lei nº 9.363, de 1996, arts. 2º, §§ 3º e 4º, que só admite o ressarcimento em moeda corrente, no caso de impossibilidade de compensação com o IPI devido por saídas para o mercado interno.

Se a lei exige que primeiro se abata o IPI devido por saídas no mercado interno, é óbvio que só contemplou estabelecimentos contribuintes do IPI.

Os produtos discriminados em códigos da TIPI aos quais correspondam a sigla N/T não estão incluídos no campo de incidência do IPI, nada importando que tais produtos possam ser considerados, para outros efeitos não relacionados com o IPI, como produtos industrializados.

A IN SRF nº 23/1997, quando diz que tem direito ao crédito presumido inclusive o produto fabricado que goze do benefício da alíquota zero, reforça o entendimento de que somente os contribuintes do IPI têm direito ao crédito presumido a que se refere a Lei nº 9.363/1996.

Desse modo, não procede a alegação de que a possibilidade do ressarcimento em dinheiro significa que a lei estendeu o benefício a todas as empresas produtoras-exportadoras, mesmo porque o CTN, art. 111, manda interpretar estritamente a legislação que concede incentivos fiscais, a fim de que os aplicadores da lei não extrapolem o limite de renúncia fiscal estimado quando da concessão do incentivo.

Não tendo a recorrente direito ao crédito presumido por não ser contribuinte do IPI, perdeu objeto a discussão acerca das aquisições de insumos de pessoas físicas.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2002.

ANTÔNIO CARLOS ATULIM



Processo nº : 13931.000041/99-22
Recurso nº : 117.780
Acórdão nº : 201-76.113

Assim, é indevida a exclusão do incentivo fiscal à Recorrente sob a alegação de que ela é produtora/exportadora de produto não tributados pelo IPI.

Com relação à *exclusão do cálculo do crédito presumido do IPI dos valores relativos às matérias-primas adquiridas de produtores rurais – pessoas físicas* – sob a alegação de que eles não seriam contribuintes do PIS nem da COFINS, também é improcedente.

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 nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.1996, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às Contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF nº 23/97).

Tal exclusão somente poderia ser feita 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.

As Instruções Normativas devem ser utilizadas pelos órgãos públicos com o fito de expor seu entendimento sobre determinado assunto, servindo, tão-somente, para orientar seus servidores no sentido de adotarem uma conduta uniforme no âmbito interno das repartições (*interna corpore*).

Como normas complementares que são, elas (as instruções normativas) não podem modificar o texto legal que complementam. A lei é o limite. A instrução normativa não pode ir além da lei. Se, como no presente caso, a lei estabelece que a base de cálculo é o valor total, não pode a instrução normativa criar exclusões fazendo com que o valor passe a ser parcial.

Pelas normas insculpidas na Lei nº 9.363/96, não importa quanto foi pago de PIS e de COFINS nas aquisições de insumos anteriores. Não importa se as mercadorias adquiridas foram vendidas e revendidas em inúmeras e sucessivas operações até serem adquiridas pelo produtor exportador.

Não importa nem mesmo se houve alguma incidência de PIS e de COFINS nas operações anteriores.

O benefício fiscal assegurado pela Lei nº 9.363/96 é do valor correspondente a duas vezes a incidência de PIS e de COFINS sobre o **valor total** de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

O crédito é **presumido**, na verdade, presume-se que houve duas incidências de PIS e de COFINS nas operações anteriores, independente de quantas tenham realmente ocorrido.

Mesmo porque, a admitir-se que o valor do crédito fiscal depende de ter havido incidência de PIS e de COFINS nas operações anteriores, também deveria ser permitido ao



Processo nº : 13931.000041/99-22
Recurso nº : 117.780
Acórdão nº : 201-76.113

VOTO DO CONSELHEIRO ANTÔNIO MÁRIO DE ABREU PINTO
RELATOR-DESIGNADO

O Recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

A RECORRENTE pleiteou resarcimento de crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a que teria direito, incidente sobre insumos por ela adquiridos e empregados em produtos por ela exportados.

O seu pleito foi indeferido sob a alegação de que não tem direito ao resarcimento de crédito o exportador de produtos não tributados pelo IPI (N/T), pois neste caso ele não é contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Ficou, ainda, consignado na decisão recorrida (fls. 75 a 79) que foram excluídos da base de cálculo do benefício os insumos adquiridos de pessoa física, visto que a Autoridade Autuante considerou que, caso não houvesse o impedimento legal, que é a exportação de produtos não industrializados, o valor pleiteado também estaria incorreto, uma vez que, no total da compras e no estoque inicial, estavam incluídos os valores de matérias-primas adquiridas de produtor rural, pessoa física, que não dariam direito ao crédito por força do disposto no § 2º, II, do art. 2º da IN SRF nº 23, de 13 de março de 1997.

Quanto à alegação de que não tem direito ao resarcimento de crédito o produtor/exportador de produtos não tributados pelo IPI (N/T), pois, neste caso, ele não seria contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados, é inconsistente.

Tal restrição seria impertinente, até porque a lei concedeu o incentivo às empresas produtoras/exportadoras de mercadoria nacionais e não só às empresas produtoras/exportadoras contribuintes do IPI.

Na verdade, dito crédito presumido visa desonrar as exportações da Contribuição ao PIS e da COFINS, que oneram, cumulativamente, a cadeia de produção dos bens exportados por produtores nacionais.

Não se pode restringir o que a norma legal não restringiu, ao contrário, a própria norma de regência, a Lei nº 9.363/96, em seu art. 4º, afirma:

"Art. 4º - Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o resarcimento em moeda corrente."

Destarte, comprovado está que a norma legal não pretendia restringir o benefício aos produtores/exportadores que, por acaso, tivessem comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, ao contrário.

O art. 4º da Lei nº 9.363/96 se aplica, como uma luva, aos produtores/exportadores de produtos classificados como não tributados (N/T).



Processo nº : 13931.000041/99-22

Recurso nº : 117.780

Acórdão nº : 201-76.113

contribuinte fazer prova de que as matérias-primas adquiridas foram tributadas mais do que duas vezes por essas contribuições.

E ai o crédito fiscal de IPI deixaria de ser **presumido** pois cada contribuinte teria direito de ser resarcido pelo exato valor pago de PIS e de COFINS nas aquisições de insumos.

É por isso que o legislador criou um crédito presumido. Não se indaga quantas incidências de PIS e de COFINS ocorreram na cadeia produtiva que culminou com a elaboração da matéria-prima vendida.

Presume-se que foram apenas duas ocorrências e sobre elas calcula-se o valor do crédito.

Na verdade, se desvirtuaria o conceito do crédito presumido ao se excluir do cálculo do crédito presumido o valor das matérias-primas adquiridas de pessoas físicas, em razão de estas não serem contribuintes do PIS nem da COFINS, sob o argumento de não haver valor algum a ser resarcido, mesmo porque o PIS e a COFINS podem não ter incidido diretamente na aquisição do produto rural adquirido pelo produtor exportador, mas todos os insumos utilizados pelo produtor rural na atividade agrícola sofreram a incidência desses tributos, sendo, justamente, esse valor que, integrando o preço do produto rural adquirido pelo produtor exportador, seria resarcido sob forma de um crédito presumido.

O valor do crédito presumido de IPI, por ser **presumido**, independe do valor que efetivamente incidiu sobre as diversas fases de elaboração do produto vendido.

O crédito será sempre devido, ainda que não tenha havido nenhuma incidência diretamente sobre o valor da última operação.

Na verdade, o crédito presumido de IPI na exportação utiliza o **princípio da praticabilidade**, que usa a presunção como o meio mais simples e viável de se atingir o objetivo da lei, dando à administração o alívio do fardo da investigação exaustiva de cada caso isolado, dispensando-a da coleta de provas de difícil, ou até impossível, configuração.

A apuração por **presunção** utiliza um cálculo padronizante que abstrai o individual, o específico, o único, em favor do geral, cria-se uma **abstração generalizante**, imposta *ex dispositionis legis* ao contribuinte, desprezando-se os desvios individuais

No caso em tela a decisão ora recorrida entra em minúcias não elencadas na lei, como se as pessoas físicas ou as cooperativas estivessem sujeitas ou não aos pagamentos de contribuições.

Sobre tais “conclusões” interpretativas não podemos nos esquecer da advertência inclusa em Acórdão da Suprema Corte (RE nº 177.068-RS, 2ª Turma, Relator Marco Aurélio, unanimidade, RTJ nº 159, p.349):

“No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe ‘inserir na regra de direito o próprio juízo — por mais sensato que seja — sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse ela perseguida’ — Celso Antônio Bandeira de Mello — em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, não este àquele.”



Processo nº : 13931.000041/99-22
Recurso nº : 117.780
Acórdão nº : 201-76.113

Sendo assim, entendo assistir razão à Recorrente quanto à improcedência dessas exclusões.

Outrossim, registre-se que este assunto não é novo no âmbito do Segundo Conselho de Contribuintes, posto que, ao julgar o Recurso nº 109.691, Processo nº 10935.000223/98-49, Acórdão nº 201-72.785, esta Primeira Câmara, à unanimidade de votos, deu provimento à mesma matéria ora em comento e julgamento, aprovando o voto do ilustre Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa.

Pelo que entendo assistir, também, razão à Recorrente quanto à validade da inclusão, no cálculo da apuração do benefício, dos valores relativos às matérias-primas adquiridas de pessoas físicas.

Em assim sendo, **voto pelo provimento do recurso para considerar devido o pedido de resarcimento de crédito presumido da Recorrente relativo a produtos que figuram como não tributados pelo IPI, bem como para incluir, no cálculo da apuração do benefício, os valores relativos às matérias-primas adquiridas de pessoas físicas.**

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2002.

ANTÔNIO MÁRIO DE ABREU PINTO