



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 19 / 05 / 06  
VISTO

2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 13982.000114/99-16  
Recurso nº : 122.797  
Acórdão nº : 202-16.338

Recorrente : COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29 / 8 / 2005

*Cleuzá Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS E PESSOAS FÍSICAS.**

Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência da contribuição ao PIS e da Cofins no fornecimento de insumos ao produtor exportador.

**PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS.**

O artigo 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e Cofins em favor da empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a "mercadorias", foi dado o benefício fiscal ao gênero, não cabendo ao intérprete restringi-lo apenas aos "produtos industrializados", que são espécie do gênero "mercadorias".

**ENERGIA ELÉTRICA, ÁGUA E COMBUSTÍVEIS.**

Não se defere o pedido de crédito presumido do IPI, pois tais 'insumos' não se incorporam e/ou se agregam à composição do produto final.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à inclusão no cálculo de crédito presumido do produto para tratamento de água e combustíveis; II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à aquisição de insumos de não-contribuintes. Vencidos os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (Relator), Gustavo Kelly Alencar, Mauro Wasilewski (Suplente) e Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor; e III) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, quanto à inclusão das receitas de exportação de produtos NT e do gás P-12 no cálculo do incentivo. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim e Antônio Carlos Bueno Ribeiro, este apenas quanto à inclusão de produtos NT.

Sala das Sessões, em 17 de maio de 2005.

*Antonio Carlos Atulim*  
Antonio Carlos Atulim  
Presidente

*Antonio Zomer*  
Antonio Zomer  
Relator-Designado

Participou, ainda, do presente julgamento a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa.



*Cleuza Takafuji*  
Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13982.000114/99-16  
Recurso nº : 122.797  
Acórdão nº : 202-16.338

Recorrente : COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.

### RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido, que passo a transcrever:

*"O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido de IPI, instituído pela Medida Provisória n.º 948, de 23 de março de 1995, depois convertida na Lei n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor das contribuições para o PIS e Cofins incidentes nas aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos exportados no ano de 1995, no montante de R\$ 1.116.607,43, conforme pedida da folha 1.*

*1.1 De acordo com a Informação Fiscal das folhas 654 a 658, o requerente, no período em questão, teria direito a ressarcimento de R\$ 11.704,97. Conforme a referida Informação, a redução do valor de ressarcimento, que atingiu a R\$ 1.104.902,46, deveu-se:*

*a) à inclusão, na base de cálculo do benefício, do custo de insumos que não se subsumem ao conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem esposado pela legislação do IPI, conforme esclarecido pelo Parecer Normativo CST n.º 65, de 1979, no valor de R\$ 1.532.487,23;*

*b) à inclusão, na base de cálculo do benefício, do custo dos insumos adquiridos a pessoas físicas e a cooperativas de produtores, nos valores de R\$ 280.158,37 e R\$ 1.088.157,73, respectivamente;*

*c) à inclusão, no Pedido, das receitas de exportação e dos custos das unidades de São Miguel D'Oeste, Maravilha e Guatambu, estabelecimentos não industriais, para o que diz respeito com o Crédito Presumido de IPI, por serem produtores de produtos fora do campo de incidência do imposto (NT), retificando a Receita Operacional Bruta de R\$ 2.231.987,93 para R\$ 2.463.117,58;*

*1.2 Amparada na Informação Fiscal, a Delegacia da Receita Federal em Joaçaba, em 10/05/2001, deferiu parcialmente o pedido, conforme o despacho da folha 659, do qual o interessado teve ciência em 18/05/2001.*

*2 Inconformado com o indeferimento do seu pedido de ressarcimento, conforme relatado acima, o requerente apresentou tempestivamente impugnação (folhas 663 a 685). Dada a inexistência, nos autos, de instrumento de mandato que habilitasse o subscritor da mesma, o interessado, por meio da Diligência n.º 15, de 29/08/2002 (folha 688 e 689), desta Terceira Turma de Julgamento, foi instado a apresentar mandato, conferido na época da manifestação de inconformidade (15/06/2001), habilitando o signatário da mesma, ou a ratificar seus termos, o que foi atendido por meio do documento da folha 695.*

*2.1 A Defesa contesta a exclusão do benefício das unidades produtoras de produtos NT, com base no que entende ser uma equivocada interpretação da Lei n.º 9.363, de 1996, que não contempla essa restrição e, ao contrário, estende-o a toda empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais, conceito no qual estão incluídos os produtos NT. Cita doutrina e jurisprudência, inclusive da Suprema Corte Fiscal da República Federal da Alemanha.*

*Conf*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COMO ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/8/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13982.000114/99-16  
Recurso nº : 122.797  
Acórdão nº : 202-16.338

*Cleuza Takafuji*  
Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

*2.2 Reclama, da mesma forma, contra a glosa do valor das aquisições de insumos de cooperativas e de pessoas físicas, dizendo que a Lei n.º 9.363, de 1996, estabeleceu uma presunção absoluta, fixando a alíquota de 5,3% incidente sobre a base de cálculo definida no § 1º do artigo 2º, para evitar a tributação (em cascata) das contribuições para o PIS e Cofins nas exportações; que não cabe qualquer alteração no cálculo estabelecido na Lei, seja para majorar ou reduzir o valor do benefício; que, sendo cumulativas as citadas contribuições, embora a isenção na última operação, embutem em seus custos parcelas que incidiram em fases anteriores de comercialização dos insumos, mencionando Acórdãos do 2º Conselho de Contribuintes em defesa de sua tese.*

*2.3 Conclui, refutando a glosa relatada em 1.1. "a", de insumos tais como combustível para caldeiras, produtos para tratamento da água, graxa, óleos e lubrificantes, que, na sua concepção, são materiais equiparáveis a produtos intermediários, incluíveis na base de cálculo do benefício, se se interpretar finalisticamente a legislação de regência. Cita o Acórdão 202-09744, de 09/12/97, do 2º CC.*

*2.4 Requer sejam reconsiderados os valores glosados, reformando-se a decisão recorrida e autorizando o ressarcimento do Crédito Presumido de IPI em conformidade com o Pedido".*

A Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS não acatou as argumentações da interessada, ratificando a posição adotada pela DRF em Joaçaba - SC.

Irresignada, a interessada interpõe recurso voluntário a este Segundo Conselho, no qual, aqui tratando o tema em apertada síntese, repisa as argumentações de impugnação ao indeferimento a seu pleito de ressarcimento.

Este Colegiado, em sessão de julgamentos de 30 de janeiro de 2004, à unanimidade, votou pela conversão do recurso em diligência, nos seguintes termos:

*"A questão tratada no presente recurso foi muito bem enfrentada pelo Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda quando do julgamento do RV nº 122.464, razão pela qual adoto as razões de decidir proferidas naquele voto, que a seguir transcrevo, por absoluta similitude com o caso presente:*

*"Tem-se que o objeto da presente controvérsia são pedidos de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, originado por créditos presumidos deste imposto, referentes à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da contribuição para o 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", no segundo trimestre de 1997.*

*Analisando os autos, verifica-se a necessidade - a meu ver, consigno, não obstante excelente trabalho realizado pela Fiscalização e consubstanciado na Informação Fiscal de folhas" 470 a 486 -, "de maiores esclarecimentos sobre qual o real emprego de todos os insumos em análise no processo de industrialização dos produtos exportados pela recorrente – apesar da vasta documentação por ela juntada a esses autos-, sendo que, a forma de utilização desses insumos é de curial importância para o julgamento, na hipótese de o Colegiado admitir, como o fez em decisões recentes, a inclusão dos produtos adquiridos de não contribuintes no cálculo do crédito presumido.*

*Cuf*

*A*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COMO ORIGINAL  
Brasília-DF, em 24/8/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13982.000114/99-16  
Recurso nº : 122.797  
Acórdão nº : 202-16.338

*Cleuza Takafuji*  
Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

*E tal informação sobre a efetiva utilização de todos esses insumos, torna-se ainda mais relevante quando se sabe que boa parte do produto final exportado refere-se a extrato de frutos e alimentos derivados de animais, que tem processo produtivo peculiar.*

*Diante do exposto, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, para que a autoridade preparadora intime a recorrente a esclarecer, detalhadamente, e dos insumos que efetivamente integram o demonstrativo das aquisições:*

- a) como são eles efetivamente utilizados no processo produtivo da recorrente;*
- b) se eles integram fisicamente o produto final e, em caso negativo, como são consumidos na elaboração do produto acabado; e*
- c) apresente laudo técnico, emitido pela Companhia de Energia competente, definindo a real utilização de energia elétrica no processo produtivo da recorrente, por meio de levantamento, medições e análises de cargas elétricas produtivas e não produtivas.*

*Após receber as respostas dos quesitos acima, em prazo hábil que deverá ser concedido à interessada, deve a Fiscalização elaborar relatório de diligência consignando eventuais discrepâncias entre as informações prestadas pela recorrente e o efetivamente verificado no processo produtivo da empresa, sem prejuízo dos esclarecimentos que entender útil ao deslinde da presente contenda"*

Os autos retornam a este Colegiado, com o efetivo cumprimento da diligência requerida, conforme atesta o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 912 a 917.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/8/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13982.000114/99-16  
Recurso nº : 122.797  
Acórdão nº : 202-16.338

*Elizete Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Tem-se que a presente controvérsia resume-se em pedido de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, originado por créditos presumidos deste imposto, referentes à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o 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.

A lide se originou em virtude de que a autoridade fiscal, quando da verificação do atendimento aos requisitos para fruição do benefício, indeferiu o pleito da recorrente, pois não reconheceu o pleito desta quanto aos “*insumos combustível para caldeiras, produtos para tratamento de água, graxa, óleos e lubrificantes*”, assim como excluiu da base de cálculo as aquisições de pessoas físicas e cooperativas, “*por não terem sofrido a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins sobre o faturamento*”; e, não reconheceu o direito ao crédito quanto a “*fabricação e exportação de produtos não tributados pelo IPI (NT)*” (fl. 704). E é esse o objeto da lide ora em análise.

E a discussão sobre a exclusão da “*base de cálculo do benefício as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de cooperativas de produtores e de pessoas físicas, por não terem sofrido a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins sobre o faturamento*” (fl. 704), a meu sentir, já está por demais discutida e decidida na esfera do Segundo Conselho de Contribuintes; observo, por relevante, em sentido contrário à conclusão a que chegou o acórdão recorrido. Neste sentido, cito, a bem da ênfase, os acórdãos CSRF/02-01.435 (202-102.219) e CSRF/02-01.429 (201-110.044) da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Não fosse bastante, é ainda de consignar que o Superior Tribunal de Justiça, por sua Segunda Turma, também já analisou a matéria em comento, tendo concluído que a “*IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições, relativamente aos produtos da atividade rural, de matéria-prima e de insumos de pessoas físicas, que, naturalmente, não são contribuintes diretos do PIS/PASEP e da COFINS.*”<sup>1</sup>.

Assim, voto por revisar e reformar o acórdão recorrido neste particular, para incluir na base de cálculo do benefício às aquisições de cooperativas de produtores e pessoas físicas.

No que diz respeito ao não reconhecimento do direito ao crédito presumido referente à fabricação e exportação de produtos não tributados pelo IPI (NT), registro também meu desacordo com o acórdão recorrido, conforme as razões que passo a defender.

<sup>1</sup> REsp 586.392-RN, relatora Ministra Eliana Calmon, acórdão publicado no DJU, I, de 6/12/2004.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/8/2005

2º CC-MF  
FI.

*Cleuza Takafuji*  
Secretaria da Segunda Câmara

Processo nº : 13982.000114/99-16  
Recurso nº : 122.797  
Acórdão nº : 202-16.338

Inicialmente, cumpre observar que nesta assentada e a propósito da matéria ora em análise, estou revendo o entendimento último que sobre o tema externei em votação na Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, oportunidade em que votei contra a tese defendida pelo contribuinte. Explico.

Naquela oportunidade, adotava voto do Ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, lavrado nos seguintes termos:

*"Em relação aos créditos pretendidos pela reclamante no período compreendido entre 1º de janeiro de 1997 e 16 de abril desse ano, cabe, primeiramente, esclarecer que se referem à exportação de produtos que constavam da TIPI com a notação NT (não tributados). A partir de 17/04/1997, com a edição da Medida Provisória nº 1.508-16, ditos produtos passaram de NT para serem tributados à alíquota zero.*

*A questão envolvendo o direito de crédito presumido de IPI no tocante às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens utilizados na confecção de produtos constantes da Tabela de Incidência do IPI com a notação NT (Não Tributado) destinados à exportação, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição do Fisco, ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras.*

*A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão dos valores correspondentes às exportações dos produtos não tributados (NT) pelo IPI, já que, nos termos do caput do art. 1º da Lei 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito é destinado, tão-somente, às empresas que satisfaçam, cumulativamente, dentre outras, a duas condições: a) ser produtora; b) ser exportadora. Isso porque, os estabelecimentos processadores de produtos NT, não são, para efeitos da legislação fiscal, considerados como produtor.*

*Isso ocorre porque, as empresas que fazem produtos não sujeitos ao IPI, de acordo com a legislação fiscal, em relação a eles, não são consideradas como estabelecimentos produtores, pois, a teor do artigo 3º da Lei 4.502/1964, considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto. Ora, como é de todos sabido, os produtos constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI com a notação NT (Não Tributados) estão fora do campo de incidência desse tributo federal. Por conseguinte, não estão sujeitos ao imposto.*

*Ora, se nas operações relativas aos produtos não tributados a empresa não é considerada como produtora, não satisfaz, por conseguinte, a uma das condições a que está subordinado o benefício em apreço, o de ser produtora.*

*Por outro lado, não se pode perder de vista o escopo desse favor fiscal que é o de alavancar a exportação de produtos elaborados, e não a de produtos primários ou semi-elaborados. Para isso, o legislador concedeu o incentivo apenas aos produtores, aos industriais exportadores. Tanto é verdade, que, afora os produtores exportadores, nenhum outro tipo de empresa foi agraciada com tal benefício, nem mesmo as trading companies, reforçando-se assim, o entendimento de que o favor fiscal em foco destina-se, apenas, aos fabricantes de produtos tributados a serem exportados.*

*Cabe ainda destacar que assim como ocorre com o crédito presumido, vários outros incentivos à exportação foram concedidos apenas a produtos tributados pelo IPI (ainda que sujeitos à alíquota zero ou isentos). Como exemplo pode-se citar o extinto crédito*

*Cuf*

*J*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/8/2005

2º CC-MF  
Fl.

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13982.000114/99-16  
Recurso nº : 122.797  
Acórdão nº : 202-16.338

*prêmio de IPI conferido industrial exportador, e o direito à manutenção e utilização do crédito referente a insumos empregados na fabricação de produtos exportados. Neste caso, a regra geral é que o benefício alcança apenas a exportação de produtos tributados (sujeitos ao imposto); se referir a NT, só haverá direito a crédito no caso de produtos relacionados pelo Ministro da Fazenda, como previsto no parágrafo único do artigo 92 do RIPI/1982.*

*Outro ponto a corroborar o posicionamento aqui defendido é justamente a mudança trazida por essa Medida Provisória (MP nº 1.508-16), aludida linhas acima, consistente em incluir-se no campo de incidência do IPI os galináceos abatidos, cortados e embalados, que passaram de NT para alíquota zero. Essa mudança na tributação veio justamente para atender aos anseios dos criadores e exportadores de frangos, que passaram, então, a usufruir dos incentivos fiscais referentes ao IPI.*

*Diante de todas essas razões, é de se reconhecer que as aves exportadas pela reclamante, no período em que constavam da TIPI como NT, não geravam crédito presumido de IPI."*

Com a devida vênia aos seguidores do acima transcrito entendimento - friso, ao qual me filiei em determinado período -, entendo que o direito da interessada ao crédito presumido de IPI deve ser reconhecido, com o afastamento das razões de decidir do acórdão recorrido.

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 conseqüência, 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 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>2</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>3</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>4</sup>:

<sup>2</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>3</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.

*Cuf*

*[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/8/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13982.000114/99-16  
Recurso nº : 122.797  
Acórdão nº : 202-16.338

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

"(...)

*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>*

*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>5</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, 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).

Por fim e no tocante a impossibilidade de se incluir na base de cálculo do crédito presumido do benefício em debate energia elétrica, combustíveis para caldeira, produtos para tratamento de água e combustíveis, óleo e graxas, afirmo minha concordância com o acórdão recorrido neste particular, votando pelo não provimento do apelo voluntário da recorrente quanto

<sup>4</sup> "IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes – Coordenação Marcelo Magalhães Peixoto" – São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 221 a 238.

<sup>5</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, 1999.

*enf*

*A*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/8/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13982.000114/99-16  
Recurso nº : 122.797  
Acórdão nº : 202-16.338

*Cleuza Takafuji*  
Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

a este tópico. Exceção deve ser feita ao gás P-12, diretamente utilizado no processo produtivo da recorrente.

E assim procedo lastreado na vasta jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes sobre a matéria, valendo, inclusive, citar, nesta oportunidade, que no Poder Judiciário tal entendimento também vem sendo decidido nestes moldes. Veja-se, por exemplo, o acórdão que consubstancia decisão a que chegou a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região:

*“TRIBUTÁRIO. IPI. ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE*

*Não representa a energia elétrica insumo ou matéria-prima propriamente dito, que se insere no processo de transformação do qual resultará a mercadoria industrializada. Sendo assim, incabível aceitar que a eletricidade faça parte do sistema de crédito escritural derivado de insumos desonerados, referentes a produtos onerados na saída, vez que produto industrializado é aquele que passa por um processo de transformação, modificação, composição, agregação ou agrupamento de componentes de modo que resulte diverso dos produtos que inicialmente foram empregados neste processo.”*

Diante do exposto, voto pelo parcial provimento do recurso voluntário interposto, para tão-somente reconhecer a inclusão na base de cálculo do benefício em discussão das aquisições de pessoas físicas e cooperativas, assim como o direito ao crédito referente à fabricação e exportação de produtos NT e ao gás P-12, efetivamente utilizado no processo produtivo; negando à recorrente, conseqüentemente, a inclusão na base de cálculo do crédito presumido do consumo referente a energia elétrica, combustíveis para caldeira, produtos para tratamento de água e combustíveis, óleos e graxa.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de maio de 2005

  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COMO ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/8/2005

2º CC-MF

Fl.

Processo nº : 13982.000114/99-16  
Recurso nº : 122.797  
Acórdão nº : 202-16.338

*Cleusa Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

### VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO ANTONIO ZOMER

Cuidarei neste voto apenas das aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, que não sofreram a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins. Na elaboração do meu voto, tomarei como base os fundamentos do Acórdão nº 202-12.303, da lavra do Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, e da Declaração de Voto proferida pelo Conselheiro Jorge Freire no Acórdão nº 201-75.738.

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, visando permitir maior competitividade destes no mercado internacional.

O artigo 1º da MP nº 948/95, a seguir transcrito, dispõe que o crédito presumido tem natureza de ressarcimento de contribuições incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para a utilização no processo produtivo.

*"Art. 1º - O produtor exportador de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares números 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 a utilização no processo produtivo." (Grifo nosso)*

O chamado crédito presumido de IPI é um benefício fiscal, com a conseqüente renúncia fiscal, devendo ser interpretada restritivamente à Lei instituidora (art. 111, CTN), para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Neste diapasão, caso não haja previsão na norma compulsória para determinada situação divergente da regra geral, deve-se interpretar como se o legislador não tivesse tido o intento de autorizar a concessão do benefício nesta hipótese.

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

*402 - III. O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos".*

Assim, não há que se perquirir da intenção do legislador, mormente analisando a exposição de motivos de determinada norma jurídica que institui benefício fiscal, com

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COMO ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/8/2005

2º CC-MF  
Fl.

*Cleuza Takafuji*  
Cleuza Takafuji  
Secretaria da Segunda Câmara

Processo nº : 13982.000114/99-16  
Recurso nº : 122.797  
Acórdão nº : 202-16.338

conseqüente renúncia de rendas públicas. A boa hermenêutica, calcada nos profícuos ensinamentos de Carlos Maximiliano, ensina que a norma que veicula renúncia fiscal há de ser entendida de forma restrita. E o texto da lei não permite que se chegue a qualquer conclusão no sentido de que se buscou a desoneração em cascata da Cofins e do PIS, ou que a alíquota de 5,37% desconsidera o número real de recolhimentos desses tributos realizados e, até mesmo, se eles efetivaram-se nas operações anteriores. Isto porque a norma é assaz clara quando menciona que a empresa produtora e exportadora fará jus a crédito presumido de IPI como ressarcimento da contribuição para o PIS e da Cofins “incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de ...”

Destarte, a fruição deste incentivo fiscal deve ser analisada nos estritos termos da lei, o incentivo tem natureza jurídica de ressarcimento das contribuições, em que 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 artigo 1º, retrotranscrito, restringe o benefício ao “ressarcimento de contribuições [...] incidentes nas respectivas aquisições”, referindo-se o legislador à contribuição para o 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 efetuadas, inclusive aquelas que não sofreram a incidência das referidas contribuições.

Ora, é cediço que o crédito presumido visa desonerar mais de uma etapa da cadeia produtiva, mas isso não autoriza que se interprete extensivamente a norma, concedendo o incentivo a todas as aquisições efetuadas pelo contribuinte. A respeito da interpretação extensiva da norma, vale citar o ensinamento de Alfredo Augusto Becker<sup>7</sup>:

*[...] 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”. (grifei)*

Como se vê, a interpretação extensiva cria regra jurídica nova, o que é vedado pelo art. 111 do Código Tributário Nacional, em se tratando 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.

Se em alguma etapa anterior da cadeia produtiva do insumo houve o pagamento de PIS e Cofins, o ressarcimento tal como foi concebido não alcança esse pagamento específico.

<sup>7</sup> *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/8/2005

2º CC-MF  
FI.

Processo nº : 13982.000114/99-16  
Recurso nº : 122.797  
Acórdão nº : 202-16.338

*Cleusa Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Se fosse assim não haveria necessidade de a norma especificar que se trata de ressarcimento das contribuições, incidente sobre as respectivas aquisições, ou, o que dá no mesmo, das aquisições do contribuinte produtor exportador. Resta claro que, embora o ressarcimento visa desonerar os insumos de todas as incidências anteriores, ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência no fornecimento ao produtor exportador.

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 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 estomar a correspondente parcela de incentivo na hipótese em que a contribuição paga pelo fornecedor foi-lhe, posteriormente, restituída, não se pode utilizar, no cálculo do incentivo, as aquisições em que este mesmo fornecedor não arca com o tributo na venda do insumo. Pensar de outra forma levará 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 previu, 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 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 a exoneração 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 SUPOARAM O PAGAMENTO*

*A A*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/8/2005

2º CC-MF  
Fl.

*Cleusa Takafuji*  
Secretaria da Segunda Câmara

Processo nº : 13982.000114/99-16  
Recurso nº : 122.797  
Acórdão nº : 202-16.338

**DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI JURIS AO CREDITAMENTO.**

1. Tratando-se de ressarcimento de exações suportadas por empresa exportadora, tal como se dá com o benefício instituído pelo art. 1º da Lei 9.363/96, somente poderá haver o crédito respectivo se o encargo houver sido efetivamente suportado pelo contribuinte.
2. Sendo as exações PIS/PASEP e COFINS incidentes apenas sobre as operações com pessoas jurídicas, a aquisição de produtos primários de pessoas físicas não resulta onerada pela sua cobrança, daí porque impraticável o crédito de seus valores, sob a forma de ressarcimento, por não ter havido a prévia incidência ....

O mesmo entendimento foi esposado pelo Desembargador Federal do TRF da 5ª Região, no AGTR 33341-PE, processo nº 2000.05.00.056093-7,<sup>8</sup> que, a certa altura do seu despacho, averbou:

*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 nº 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem' utilizados no processo produtivo do pretendente.*

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

*Não recolhendo os fornecedores, quando pessoas físicas, aquelas contribuições, segue não ser dado ao produtor industrial adquirente de seus produtos, compensar-se de valores de contribuições inexistentes nas operações mercantis de aquisição, pois o crédito presumido do IPI autorizado pela Lei nº 9.363/96 tem por fundamento o ressarcimento daquelas contribuições, que são recolhidas pelas pessoas jurídicas ....*

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.

Com estas considerações, nego provimento ao recurso, para manter os insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas fora da base de cálculo do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96.

Sala das Sessões, em 17 de maio de 2005

*Antonio Zomer*  
ANTONIO ZOMER

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