



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 13858.000177/2002-47  
**Recurso n°** 232.843 Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** **9303-01.900 – 3ª Turma**  
**Sessão de** 07 de março de 2012  
**Matéria** IPI - Crédito Presumido  
**Recorrente** USINA ALTA MOGIANA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1997

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES. PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas e cooperativas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez. Antecedentes desta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial. O Conselheiro Gileno Gurjão Barreto declarou-se impedido de votar.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Nanci Gama - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa

Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López e Otacílio Dantas Cartaxo.

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face ao acórdão de nº 201-81444, proferido pela Segunda Câmara da Primeira Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do CARF, a qual, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário para entender que os valores relativos às aquisições de pessoas físicas e cooperativas não devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido de IPI, bem como para entender que os fertilizantes, adubos e defensivos agrícolas não são caracterizados como insumos, não podendo, portanto, serem incluídos na base de cálculo do crédito presumido de IPI, conforme ementa a seguir:

*“CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Somente as aquisições de insumos de contribuintes da Cofins e do PIS geram direito ao crédito presumido concedido como ressarcimento das referidas contribuições, pagas no mercado interno.*

*FERTILIZANTES, ADUBOS E DEFENSIVOS AGRÍCOLAS. MATÉRIA-PRIMA E PRODUTO INTERMEDIÁRIO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.*

*Somente as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem podem compor a base de cálculo do crédito presumido de IPI. Não se caracterizam como tais os fertilizantes, adubos e defensivos agrícolas, que não são utilizados na fabricação de produtos industrializados.*

*Recurso voluntário negado.”*

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso especial de divergência suscitando que o acórdão *a quo* deveria ser reformado no que se refere à parte em que não reconheceu o direito à inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, dos valores das aquisições de pessoas físicas e cooperativas, eis que haveria acórdãos paradigmas que teriam entendido que a base de cálculo do crédito presumido de IPI deveria ser determinada considerando o “valor total” das aquisições dos insumos, em consonância ao que dispõe os artigos 1º e 2º da Lei 9.363/96, sendo indiferente se aludidas aquisições foram oriundas de pessoas jurídicas, pessoas físicas ou de cooperativas.

Em exame de admissibilidade realizado às fls. 435/436 o i. Presidente da Terceira Seção de Julgamento do CARF deu seguimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

Regularmente intimada, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões às fls. 439/451 requerendo fosse negado provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte para que fosse integralmente mantido o acórdão *a quo*.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Nanci Gama, Relatora

O recurso especial interposto pelo contribuinte é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Regimento Interno, razão pela qual dele conheço.

A controvérsia cinge-se em determinar se as aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, ou seja, de não contribuintes do PIS e da Cofins, devem ser incluídas na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Na verdade, aludida controvérsia existe por conta da publicação das Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal de nºs 23/97 e 103/97, as quais limitam os artigos 1º e 2º da Lei 9.363/96, impondo que o direito ao crédito presumido de IPI somente pode ser configurado para aquisições de pessoas jurídicas, sendo excluídas, ainda, as aquisições de cooperativas.

Em ambos os casos, o fundamento para essas Instruções Normativas é o mesmo, qual seja, o de que o benefício do crédito presumido de IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e Cofins, somente será cabível quando nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem pelo produtor exportador, houver incidência dessas contribuições sociais. Eis as suas transcrições:

IN SRF nº 23/97:

“Art. 2º (...)

§ 2º *O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.*”

IN SRF nº 103/97:

“Art. 2º *as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido.*”

A matéria já foi objeto de diversos julgados nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo pertinente trazer à tona as conclusões do doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira<sup>1</sup>, mencionado no voto da nobre conselheira Maria Teresa Martínez López, quando do julgamento do Recurso Especial nº 215.839:

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

<sup>1</sup> DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz *in* “Crédito Presumido de IPI para ressarcimento de PIS e COFINS – direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas”

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

*Isto porque, e em síntese:*

*- a expressão legal “contribuições incidentes” não pode ser vinculada a cada operação de aquisição de insumos, pois tal vinculação não faz qualquer sentido lógico, além de impor condição - a incidência sobre cada aquisição, isoladamente considerada - de realização impossível, porque as contribuições não incidem na base de 5,37%, que é a porcentagem para cálculo do crédito presumido segundo a respectiva fórmula legal;*

*- seja pela literalidade da norma do art. 1º da Lei n. 9363, seja por sua consideração em conjunto com os demais dispositivos dessa mesma lei, especialmente com os que estatuem a fórmula de cálculo do crédito presumido, verifica-se que a alusão ao ressarcimento das contribuições incidentes somente pode ser referida a todas as incidências que possivelmente tenham ocorrido em qualquer anterior etapa do ciclo econômico do produto exportado e dos seus insumos;*

*- o incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção “juris et de jure”, não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte;*

*- a fórmula legal de cálculo do incentivo manda considerar o valor total das aquisições de insumos, sem distinção entre as tributadas e as não tributadas;*

*- o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras, e não se confunde com restituição de contribuições, não havendo, assim, razão para exigir a incidência de contribuições para que uma aquisição de insumos seja integrada ao respectivo cálculo;*

*- o ressarcimento do crédito presumido, em moeda corrente, é uma forma alternativa de pagamento da subvenção, sendo que ressarcimento significa provimento do incentivo, em cobertura de parte das despesas de custeio, e não restituição de contribuições, também por isto sendo irrelevante ter ou não ter havido incidência sobre cada aquisição de insumos, isoladamente considerada;*

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

*- o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas*

*as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado;*

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

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

*Em vista disso tudo, conclui-se de modo inarredável que carecem de base legal o parágrafo 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº. 23/97 (que limita o crédito às aquisições feitas à pessoas jurídicas e que tenham sido tributadas) e o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº. 103/97 (que exclui as aquisições feitas à cooperativas).”*

E, como muito bem dito em referido voto proferido pela ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López, “na verdade, o crédito presumido de IPI, por ser presumido, independe do valor que efetivamente tenha sido recolhido a título daquelas contribuições sobre as diversas fases de elaboração do produto vendido. Mesmo o inexpressivo pagamento de PIS/PASEP e COFINS em etapas anteriores não obstará o direito ao crédito. Isto porque a lei, ao estabelecer a base de cálculo e o percentual, criou uma presunção absoluta, *juris et de jure*. A dimensão real da cadeia produtiva é irrelevante para o cálculo do benefício”.

Inclusive, em diversos julgados, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou nesse sentido, a saber:

*1-)“(...) mesmo quando o produtor-exportador adquire matéria-prima ou insumo agrícola diretamente do produtor rural pessoa física, paga, embutido no preço dessas mercadorias o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, tais como ferramentas, maquinários, adubos, etc., adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo.(...)”<sup>2</sup>*

*2-)“TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS – INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO JULGADO A QUO – ART. 1º DA LEI N. 9.363/96 – RESTRIÇÃO PELA IN 23/97 DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – ILEGALIDADE.*

*1. A controvérsia restringe-se à limitação da incidência do art. 1º da Lei n. 9.363/96, imposta pelo art. 2º, § 2º da IN 23/97, da Secretaria da Receita Federal, que determina que o benefício do*

*crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente será cabível em relação às aquisições de pessoa jurídicas.*

*2. Inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do julgado a quo.*

*3. Ora, uma norma subalterna, qual seja, instrução normativa, não tem a faculdade de limitar o alcance de um texto de lei. A jurisprudência do STJ posiciona-se no sentido da ilegalidade do art. 2º, §2º da IN 23/97.*

*Recurso especial improvido.”<sup>3</sup> (grifou-se)*

*3-)“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. LEI Nº 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIAL-EXPORTADOR. RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS EMBUTIDOS NO PREÇO DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE. DESCABIMENTO DE DISTINÇÃO ENTRE FORNECEDOR DE INSUMOS PESSOA JURÍDICA OU PESSOA FÍSICA. ILEGALIDADE DE IN –SRF 23/97. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO-PROVIDO.*

*1. O apelo especial da Fazenda Nacional prende-se à alegativa de que a utilização do incentivo fiscal do art. 1º da Lei 9.363/96 deve observar as limitações impostas pela IN - SRF 23/97, tese rechaçada pelo acórdão recorrido, que negou provimento à apelação movida pelo órgão fazendário.*

*2. Contudo, o inconformismo não merece acolhida, na medida em que o entendimento aplicado pelo julgado atacado está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual, não havendo a Lei 9.363/96 feito distinção entre fornecedores de insumos pessoas físicas (não contribuintes do PIS/PASEP) e fornecedores pessoas jurídicas, não poderia tê-lo feito a IN - SRF 23/97, que é de todo ilegal e descaracteriza o favor fiscal em tela. Nesse sentido o julgado:*

*De acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS, é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação.*

*Portanto, inexistente óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, mormente em tal operação ter havido a incidência do PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração posterior, independente de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI ” (REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005).*

*3. O crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram*

<sup>3</sup> REsp nº 719.433-CE, STJ, Ministro Humberto Martins, 08/2001

acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador.

4. Precedentes: Resp 627.941/CE, DJ 07/03/2007, Rel. Min. João Otávio de Noronha; Resp 644.789/CE, DJ 04/12/2006, Rel. Min. Denise Arruda; Resp 617.733/CE, DJ 24/08/2006, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005; Resp 813.280./SC, DJ 02/05/2006, de minha relatoria; Resp 529.758/SC, DJ 20/02/2006, Rel. Min. Eliana Calmon; Resp 586.392/RN, DJ 06/12/2004, Rel. Min. Eliana Calmon.

5. Recurso especial não-provido.<sup>4</sup> (grifou-se)

Face ao exposto, voto no sentido de conhecer o recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte para, no mérito, dar-lhe provimento no sentido de reformar o acórdão *a quo* para reconhecer o direito do contribuinte ao benefício do crédito presumido de IPI no que se refere às aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas.

Nanci Gama