



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10675.720692/2009-73
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.738 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2015
Matéria Ressarcimento - IPI
Recorrente FRIGORÍFICO MATABOI S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS. REGIME ALTERNATIVO. LEI 10.276/2001. RECURSO REPETITIVO DO STJ. SÚMULA 494/STJ. ANALOGIA. POSSIBILIDADE.

No regime alternativo previsto na Lei nº 10.276/2001 geram direito ao crédito presumido de IPI as aquisições de pessoas físicas, por analogia ao entendimento exarado no Recurso Especial nº 993.164/MG, sob a sistemática dos recursos repetitivos do STJ, aplicável ao crédito presumido de IPI apurado em conformidade com a Lei nº 9.363/96.

CRÉDITO PRESUMIDO. MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONCEITO DA LEGISLAÇÃO DO IPI. TELECOMUNICAÇÕES. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Incluem-se na base de cálculo do crédito presumido somente as matérias-primas e produtos intermediários que integrem o produto fabricado ou que forem consumidos no processo de industrialização em face do contato físico direto com o produto em fabricação, desde que não estejam compreendidos entre bens do ativo permanente. Os gastos com telecomunicações não se enquadram no conceito de matéria-prima ou produto intermediário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Antonio Carlos Atulim, que negou provimento na íntegra. Sustentou pela recorrente o Dr. Daniel Luiz Fernandes, OAB/SP 209.032.

(assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata o processo de pedido de ressarcimento, PER N° 38730.27629.230805.1.1.01-97, no montante de R\$514.808,51, no período de apuração do 1º trimestre de 2004, mais especificamente no intervalo de **01/01/2004 a 31/01/2004**, quando ainda não vigia a não cumulatividade da Cofins introduzida pela Lei nº 10.833/2003 (vigente a partir de 01/02/2004).

O referido pedido foi elaborado com base na Lei nº 10.276/2001, que possibilitou às pessoas jurídicas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais para o exterior, de forma alternativa ao disposto na Lei nº 9.363/96, a apuração ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições do PIS/Pasep e Cofins.

Ao ressarcimento pleiteado, o interessado vinculou as Declarações de Compensação - DCOMP's n°s 13062.57658.070206.1.3.01-3599, de 07/02/2006, 24396.59614.190908.1.3.01-6981, de 19/09/2008, e 40361.20671.171008.1.3.01 -8430 17, de 17/10/2008.

A autoridade competente da Delegacia da Receita Federal em Uberlândia/MG, com base na Informação Fiscal da SAFIS daquela Unidade RFB, deferiu em parte o pleito da contribuinte, concedendo-lhe o crédito presumido de **R\$ 89.176,44** e homologando parcialmente a compensação declarada.

Consta na Informação Fiscal da SAFIS da DRF/Uberlândia, em síntese, que:

i) Foram excluídas das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem aquelas realizadas por intermédio de *produtores rurais/pessoas físicas, não contribuintes da Cofins*, em conformidade com o disposto no § 2º do art. 5º da IN SRF nº 69/2001 e no Parecer PGFN/CAT/nº 3.092/2002 (D.O.U. de 30/09/2002), aprovado pelo Ministro da Fazenda com efeito vinculante.

ii) Não foi levado em consideração, na apuração da base de cálculo do crédito presumido, os *gastos com telecomunicações* incluídos indevidamente pela contribuinte em seu demonstrativo, vez que tais insumos não podem ser considerados matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, para efeito da legislação do IPI, porque não se integram ao produto final e nem são consumidos no processo de industrialização, em conformidade com a conclusão do Parecer Normativo-CST nº 65/79, nos itens 11 e 11.1.

iii) Por não se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, também foram desconsideradas as *devoluções de vendas*, por se tratar de produtos acabados anteriormente vendidos e posteriormente devolvidos aos estoques de produtos acabados da contribuinte.

iv) Tendo em vista que período de faturamento dos gastos com a energia aplicada no processo produtivo com direito ao crédito não coincide com o da apuração do crédito presumido, foi aplicada a regra do § 2º do art. 6º da IN SRF 315/2003 (apuração pro rata).

v) Em decorrência dos efeitos da não cumulatividade do PIS (Lei nº 10.637, de 2002), o incentivo foi calculado com o índice de 0,03 (§2º do art. 36 e item II do art. 47 da IN SRF 315/2003).

vi) Não houve aproveitamento do crédito presumido em compensação com valores de IPI devido pelas operações no mercado interno do estabelecimento matriz, pois todos os produtos da empresa ou são tributados à *alíquota zero* ou são *não tributados* (NT). Também não houve qualquer transferência da matriz, no todo ou em parte, para outros estabelecimentos da mesma.

A contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, conforme consta no Relatório da decisão recorrida, que:

1) *os dispositivos legais instituidores do incentivo e do direito de compensação garantem ao contribuinte o direito de compensar créditos relativos ao Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 4º da Lei nº 9.363, de 1996; art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999; arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 14 da IN SRF nº 210, de 2002);*

2) *apesar da lisura do procedimento de cálculo adotado pelo contribuinte, a autoridade fiscal, equivocadamente, desconsiderou valores decorrentes da aquisição de insumos adquiridos de pessoas físicas, de energia elétrica, dentre outros;*

3) *as Leis nos 9.363, de 1996 (art. 1º), e 10.276, de 2001 (art. 1º, §1º, inc. I), determinam que será concedido o crédito presumido de IPI sobre aquisições dos insumos utilizados na produção de produtos a serem exportados, sem qualquer ressalva quanto às pessoas de quem são adquiridos tais insumos. Também o Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI), não faz restrições ao direito de crédito;*

4) *em evidente afronta ao princípio da hierarquia das leis, a Receita Federal, por meio da edição da IN SRF nº 315, de 2003 (art. 5º), limitou o benefício concedido pelas Leis nos 9.363, de 1996, e 10.276, de 2001, ao estabelecer que o direito de crédito somente decorreria de aquisições efetuadas de pessoas jurídicas contribuintes do PIS e da Cofins;*

5) *à época da aquisição dos insumos vigiam a Lei Complementar nº 70, de 1991, e a Lei nº 9.718, de 1998, que tratavam da incidência cumulativa da Cofins, decorrendo de tais leis a incidência em cascata no processo produtivo não só dos produtos adquiridos de pessoas jurídicas, mas também de pessoas físicas. Ainda que não incidam diretamente no momento da*

aquisição pelo produtor exportador, a Cofins onera o produto final a eles vendidos, na medida em que se encontra embutida no preço;

6) com a não cumulatividade do PIS, trazida pela Lei nº 10.237, de 2002, foi alterada a forma de cálculo do crédito presumido de IPI. Esse fato não pode servir de pretexto para a fiscalização afastar o direito do contribuinte ao crédito pretendido;

7) corroboram as argumentações acima, decisões do Conselho de Contribuintes, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e do Superior Tribunal de Justiça;

8) a autoridade administrativa também não levou em consideração a totalidade da energia elétrica utilizada no processo produtivo no decorrer do período do ressarcimento, por entender que as contas apresentadas não correspondiam na integralidade ao período de ressarcimento. No entanto, pode-se verificar das contas anexas, que o período de consumo corresponde ao primeiro trimestre de 2004;

9) cumpre também esclarecer que a telefonia, desconsiderada pela fiscalização, é insumo utilizado pelo requerente em sua cadeia produtiva, pois sem ela não seria possível adquirir insumos ou, ainda, concretizar a venda de seus produtos. Apesar de a telefonia não se integrar ao produto final, é inconteste que é utilizada e, portanto, consumida completamente em seu processo;

10) o mesmo conceito utilizado para o enquadramento da telefonia como insumo deve ser aplicado para as devoluções de vendas, pois, ainda que indiretamente, elas retornam ao seu processo produtivo que, frise-se, somente se considera finalizado com a venda dos produtos.

Por fim, o interessado, em face das razões apresentadas, requereu o reconhecimento integral do crédito presumido requerido e a homologação integral das compensações declaradas.

(...)

Mediante o Acórdão nº **09-38.381**, de 16 de dezembro de 2011, a 3ª Turma da DRJ/Juiz de fora julgou **improcedente** a manifestação de inconformidade da contribuinte, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS.

O crédito presumido do IPI é calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.

Somente podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário, além daqueles que se integram ao produto novo, os bens que sofrem desgaste ou perda de propriedade, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou proveniente de ação exercida

diretamente pelo bem em industrialização e desde que não correspondam a bens do ativo permanente. Dessa maneira, os gastos com telecomunicações não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário (PN CST, nº 65, de 1979; Lei nº 9.363, de 1996).

A contribuinte foi regularmente notificada, por via postal, da decisão de primeira instância em **15/02/2012**, tendo apresentado Recurso Voluntário, em **09/03/2012**, mediante o qual alega, em síntese:

a) Dos insumos adquiridos de Pessoa Física:

- A Instrução Normativa SRF nº 315/03, na tentativa de regulamentar a forma de apuração do crédito presumido de IPI, trouxe comando que extrapola os limites autorizados pelas Leis nº 9.363/96 e nº 10.276/01, na medida em que a lei não limitou o direito ao crédito às aquisições de pessoas jurídicas. Não pode a norma hierarquicamente inferior, *in casu*, a Instrução Normativa, transpor, inovar ou modificar as disposições das normas que complementa, que, no presente caso, se trata das Leis nº 9.363/96 e nº 10.276/01.

- O Decreto nº 4.544/02, que é ato posterior e também editado pelo Poder Executivo, não traz qualquer restrição ao direito de se utilizar os insumos adquiridos de pessoas físicas na apuração do crédito presumido de IPI, sendo inconteste que não devem ser aplicadas as disposições da Instrução Normativa nº 315/03.

- À época da aquisição dos insumos vigiam a Lei Complementar nº 70/91 e a Lei nº 9.718/98, que tratavam da incidência da Cofins cumulativa, sobre os produtos vendidos no mercado interno. De forma que a incidência de referidas contribuições se dá em cascata no processo produtivo, onerando os produtos não só das pessoas jurídicas, mas também das pessoas físicas. Sobre os produtos adquiridos, quando das pessoas jurídicas, há a incidência da COFINS, o que acaba por onerar o valor final dos produtos vendidos pela Recorrente. Assim, é inconteste que, ainda que não incidam diretamente no momento da aquisição pelo produtor-exportador, a Cofins onera o produto final a eles vendido, na medida em que se encontram embutidos no preço.

b) Da Energia Elétrica:

- Restou consignado, na decisão recorrida, o entendimento no sentido de que as contas apresentadas não corresponderiam, em sua integralidade, ao período do crédito pleiteado, tendo sido procedida à exclusão de referidos valores da base de cálculo do crédito presumido. No entanto, nos termos do inciso I do artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 315/03, o valor relativo à energia elétrica consumida no período será apropriado à base de cálculo do crédito presumido, de forma que, sendo patente que o pleito se refere aos valores relativos de energia elétrica consumida no 1º trimestre de 2004, não haveria que se falar em apropriação *pro rata*.

c) Do Gasto com Telefonia e da Devolução de Vendas:

- A telefonia é insumo utilizado pela Recorrente em sua cadeia produtiva, na medida em que, sem essa, não seria possível a aquisição de outros insumos ou, ainda, a concretização da venda de produtos, de forma que os valores relativos a sua aquisição devem ser adicionados à base de cálculo do crédito presumido.

- O artigo 147, I, do Decreto nº 2.637/98 (Regulamento do IPI) dispõe que geram direito ao crédito os insumos adquiridos para emprego na industrialização, ainda que não integrem o produto acabado, mas sejam consumidos em sua produção. Ora, *in casu*, apesar de a telefonia não integrar o produto final, é inconteste que ela é utilizada e, portanto, consumida completamente em seu processo. Tanto assim o é que, sem a telefonia, seria impossível à Recorrente adquirir insumos ou, ainda, concretizar a venda de seus produtos.

- O termo "consumo" constante da legislação deve ser entendido como a utilização do insumo, ainda que em decorrência, apenas, para a aquisição de insumos ou, ainda, venda dos produtos, como ocorrido no presente caso.

- O mesmo conceito utilizado para o enquadramento da telefonia utilizada pela Recorrente, deve também ser aplicado às devoluções de vendas. Isto porque, ainda que indiretamente, estas retornam ao seu processo produtivo que, frise-se, somente se considera finalizado com a venda dos produtos. Por esta razão também deve ser reconhecido o direito da Recorrente ao crédito presumido de IPI apurado sobre as devoluções de vendas.

Por fim, protesta a recorrente pela posterior juntada de novos documentos que venham auxiliar o julgamento, face ao princípio da verdade material.

É o relatório.

Voto

Conselheira MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

O recurso é tempestivo e foi apresentado por legítimo representante da contribuinte, pelo que dele tomo conhecimento.

Quanto ao pedido de posterior juntada de novos documentos, ele há de ser indeferido, tendo em vista que, no processo administrativo fiscal, a prova deve ser apresentada por ocasião da impugnação ou da manifestação de inconformidade, nos termos do art. 16, III e §4º do Decreto nº 70.235/72, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, não se tratando de situação que se enquadre nas ressalvas desse dispositivo, que ora se transcreve:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas** que possuir;*
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito) [grifos da Conselheira Relatora]

a) Dos insumos adquiridos de Pessoas Físicas:

Quanto à possibilidade de se incluir as aquisições de insumos de pessoas físicas, no cálculo do crédito presumido apurado em conformidade com a **Lei nº 9.363/96**, é consabido que o tema foi objeto de recurso repetitivo do STJ, que consolidou jurisprudência em prol do pleito dos contribuintes, como se verifica da ementa abaixo:

A Primeira Seção do STJ, ao julgar o Recurso Especial n.º 993.164/MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 17.12.10, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n.º 08/2008, decidiu que o crédito presumido de IPI, criado pela Lei 9.363/96, abrange as aquisições de insumos realizadas a pessoas físicas, não contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS.

(REsp 1241856/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/04/2013, DJe 09/04/2013)

Esta orientação foi consolidada na Súmula 494/STJ, de seguinte teor:

O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.

O REsp nº 993.164/MG, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, sendo, portanto, vinculante nos julgamentos deste Conselho Administrativo por força do seu Regimento Interno, tem a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF

23/97.CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.

2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que:

"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 nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 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.

(...)

5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando:

(...)

§ 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."

6. Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.

7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-

se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: (...).

8. Consequentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: (...).

(...)

17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008" (REsp 993164/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, unânime, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010)

Não obstante se trate o presente caso de crédito presumido apurado pelo **regime alternativo instituído pela Lei nº 10.276/01**, e não daquele previsto na Lei nº 9.363/96, entendo, até por uma questão de razoabilidade e isonomia, que o mesmo entendimento do STJ exarado no Recurso Especial nº 993.164/MG deva ser aqui adotado, vez que não há, no texto de nenhuma das duas leis, a limitação expressa de não inclusão no cálculo do crédito presumido das aquisições de pessoas físicas.

Nesse sentido, já decidiu este Conselho Administrativo no **Acórdão nº 3403-003.173** – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária da 3ª Seção, de 21 de agosto de 2014, conforme se vê em trecho do voto do Relator Rosaldo Trevisan abaixo transcrito:

(...)

A leitura da ementa do REsp revela que condena o STJ a limitação imposta pela IN SRF nº 23/1997 (e pelas que lhe sucederam, com idêntico teor 313/ 2003, 419/2004), diante do texto do art. 1º da Lei nº 9.363/1996:

“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 nºs 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. E o regime alternativo da Lei nº 10.276/2001 trata da mesma matéria (com sensível alteração de texto) em seu art. 1º, § 1º:

"Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996 , a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo; (...)"

O regime da Lei nº 9.363/1996 e o regime alternativo da Lei nº 10.276/2001, são evidentemente construções legislativas diversas, e em relação a isso não há discordância. Contudo, é preciso mencionar que em ambas as leis não se encontra a limitação que o STJ condenou na instrução normativa. Ou seja, nenhuma das leis impõe restrição ao creditamento em relação a aquisições de pessoas físicas. E isso se obtém da simples comparação de ambas, de fácil visualização a partir da tabela a seguir:

(...)

Veja que o regime alternativo da Lei nº 10.276/2001 não inseriu impedimento ao crédito decorrente de aquisições de pessoas físicas. Pelo contrário, utilizou a mesma terminologia da Lei nº 9.363/1996. Assim, embora se tenha um novo regime, não se tem um novo impedimento, sendo igualmente condenáveis as normas infralegais que restrinjam indevidamente o comando legal.

Assim tem decidido o STJ:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO ALTERNATIVO DE IPI. RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS. ARTS 1º E 6º, DA LEI N. 9.363/96 E **LEI N. 10.276/2001**. ILEGALIDADE DO ART. 5º, § 2º, DA IN/SRF N. 420/2004. CORREÇÃO MONETÁRIA. SÚMULA N. 411/STJ.

1. O art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa n. 23/97, impôs limitação ilegal ao art. 1º da Lei n. 9.363/96, quando condicionou gozo do benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições para o PIS/PASEP e COFINS. Tema já julgado pelo recurso representativo da controvérsia REsp. n.993.164/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 13.12.2010. **Lógica que também se aplica ao art. 5º, §2º, da IN/SRF n. 420/2004, especifica para o crédito presumido alternativo previsto na Lei n. 10.276/2001, por possuir idêntica redação.**

(...)(REsp 1313043/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/10/2012, DJe 08/10/2012); (REsp 1231755/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/03/2011, DJe 31/03/2011)" (grifo nosso)

Portanto, embora reconheçamos que os regimes de crédito presumido de IPI instituídos pelas Leis no 9.363/1996 e no 10.276/2001 são diversos, forçoso é, diante do teor dos textos legais, entender que se uma lei não obstaculiza os créditos em relação a pessoas físicas, a outra logicamente também não o faz.

É improcedente a glosa, então, neste tópico.

(...)

Assim, por analogia ao entendimento prolatado no REsp nº 993.164/MG, entendo que a decisão recorrida deve ser reformada para a inclusão no cálculo do crédito presumido de IPI das *aquisições de pessoas físicas* de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que foram indevidamente excluídas pela fiscalização.

b) Da Energia Elétrica:

Insurge-se a recorrente em face da apropriação pro rata dos gastos com energia elétrica, efetuada com base no § 2º do art. 6º da IN SRF 315/2003, que segue abaixo:

Art. 6º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no art. 1º:

(...)

II - de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno, utilizados no processo industrial;

§ 1º No caso de impossibilidade da determinação dos custos referidos no inciso II, deverá ser aplicado às despesas com energia elétrica e combustíveis o percentual obtido pela relação entre o custo de produção e o somatório dos custos e despesas operacionais do estabelecimento industrial.

§ 2º Não coincidindo o período de faturamento dos custos referidos no inciso II com o período de apuração do crédito presumido, deverá ser feita apropriação pro rata.

A fiscalização procedeu a tais ajustes tendo em vista que as contas de energia elétrica incluídas no cálculo pela contribuinte referiam-se a outros períodos que não o mês de apuração de janeiro 2004. A recorrente meramente alega, sem acrescentar prova diversa da que consta nos autos, que os valores relativos de energia elétrica teriam sido consumidos no 1º trimestre de 2004.

Conforme se observa nas notas fiscais de conta de energia elétrica das fls. 102/103, a contas de janeiro/2004 e de fevereiro/2004 foram rateadas por uma simples regra de proporcionalidade em razão do número de dias de consumo em janeiro, na seguinte forma:

Valor das contas de energia elétrica	Valor total	Data da leitura do consumo	Dias de consumo em janeiro/2004	Valor proporcional em janeiro/2004
janeiro/2004	R\$118.218,35	15/01/2004	15 dias (de 1º a 15 de janeiro)	R\$ 57.205,86
fevereiro/2004	R\$123.336,32	16/02/2004	16 dias (de 16 a 31 de janeiro)	R\$ 61.668,16
Total			31 dias (de 1º a 31 de janeiro)	R\$ 118.874,02

Assim, a fiscalização considerou no cálculo do crédito presumido o valor de **R\$ 118.874,02** para o mês de janeiro/2004, que é o valor correspondente à energia efetivamente consumida no referido mês, no que nada há a reparar, conforme também bem justificou a decisão recorrida.

c) Do Gasto com Telefonia e da Devolução de Vendas:

Conforme definido no art. 3º da Lei nº 9.363/1996, utiliza-se da legislação do IPI para o estabelecimento do conceito de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem para fins de inclusão na base de cálculo do incentivo.

O art. 164, I do RIPI/2002, vigente à época dos fatos geradores (1º trimestre/2004), e a legislação posterior, dispõem que os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados podem creditar-se do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Também o Parecer Normativo CST nº 65/79, transcrito parcialmente abaixo, que é um ato normativo expedido por autoridade administrativa, nos termos do art. 100, I do CTN, auxilia na determinação do sentido e alcance das normas legais e do regulamento acerca de quais insumos ensejam aproveitamento de créditos do IPI:

1 - Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).

2 - O artigo 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8ª do artigo 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, repetida “ipsis verbis” pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.136, de 7 de setembro de 1970, dispõe:

‘Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuindo do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer’.

- Como se vê, trata-se de norma não auto-aplicável, de vez que ficou atribuído ao regulamento especificar os produtos entrados que geram o direito à subtração do montante de IPI a recolher.

3 - Diante disto, ressalte-se serem ‘ex nunc’ os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do artigo 66 do RIPI/79, ou seja, usando da atribuição que lhe foi conferida em lei, o novo Regulamento estabeleceu as normas e especificações que a partir daquela data passaram a reger a matéria, não se tratando, como há quem entenda, de disposição interpretativa e, por via de consequência, retroativa, somente sendo, portanto, aplicável a norma em análise, a seguir transcrita, aos fatos ocorridos a partir da vigência do RIPI/79:

‘Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8ª):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.’ 4 - Note-se

que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma 'matérias-primas' e 'produtos intermediários' são empregados 'stricto sensu', a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, **ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.**

5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários 'stricto sensu', ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, **aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação**, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados **permanentemente geram o direito de crédito.**

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos 'que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização', para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é evidente que **tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários 'stricto sensu', semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.**

10.2 - A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediate e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

11 - Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", material de embalagens), **quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.** (grifos desta Relatora)

Desta forma, as matérias-primas e os produtos intermediários que podem ser computados na base de cálculo do incentivo do crédito presumido serão aqueles ligados diretamente ao processo de industrialização: que se integrem ao produto final ou que sofram alterações físicas e químicas em contato direto com o produto em fabricação, mas que não sejam classificados no ativo permanente.

Nessa esteira, não há como se adicionar os gastos com telecomunicações da contribuinte à base de cálculo do crédito presumido, pois, embora possam ser essenciais a sua atividade comercial, para contatar fornecedores e clientes na aquisição de outros insumos ou na venda dos produtos fabricados, não estão vinculados diretamente ao seu processo de industrialização.

Por fim, quanto às *devoluções de vendas*, excluídos pela fiscalização por se tratar de produtos acabados anteriormente vendidos e posteriormente devolvidos aos estoques de produtos acabados da contribuinte, também não assiste razão à recorrente.

Conforme bem assentado na decisão recorrida, cujo trecho consta abaixo, no que a recorrente não apresentou qualquer elemento modificativo no recurso voluntário, a devolução de venda, embora possa ensejar o direito **crédito básico** nas condições previstas no Regulamento do IPI, não traz consequência para o crédito presumido, o qual se apura pelo **ingresso dos insumos no processo produtivo dos produtos que serão exportados:**

(...)

No mesmo diapasão em que defende a inclusão de gastos com telefonia na base de cálculo do crédito presumido, já devidamente afastada, declara o contribuinte a condição de insumo para as devoluções de vendas. A tese defendida é de que as devoluções de vendas retornam ao seu processo produtivo que somente se considera finalizado com a venda dos produtos.

Por absurda a tese, nem mereceria exame mais minucioso, no entanto, a título de esclarecimento, destaca-se que: 1) a devolução de vendas representa apenas o desfazimento de um negócio jurídico, não representando novo ingresso de matérias-primas, produtos intermediários ou de material de embalagem. O crédito que se dá nestes casos, é o crédito básico, apenas com o intuito de, em sendo o caso, anular eventual débito pela saída de produto tributado. Assim sendo não traz nenhuma consequência quando se trata de crédito presumido, cuja base de cálculo se apura pelos custos do ingresso de matérias-primas, produtos intermediários ou de material de embalagem para ser aplicado no processo produtivo de produtos que serão exportados; 2) a afirmação de que os produtos reintroduzidos pela devolução de vendas são novamente aplicados ao processo produtivo, ainda que possível tal procedimento, também não representaria novo ingresso de insumos, uma vez que já computados os insumos consumidos na produção original, representando tal agir mero reaproveitamento de insumo já utilizado.

(...)

Assim, pelos mesmos fundamentos acima da decisão recorrida, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, entendo que deve ser mantida a exclusão da devolução de vendas da base de cálculo do crédito presumido.

Por todo o exposto, voto no sentido de **dar provimento parcial** ao recurso voluntário para a inclusão no cálculo do crédito presumido de IPI das **aquisições de pessoas físicas** de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que foram excluídas pela fiscalização, e, consequentemente, aumentar o valor do ressarcimento nessa proporção, admitindo a compensação adicional correspondente.

É como voto.

(assinatura digital)

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora

CÓPIA