



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18 / 02 / 2008.
Sávio Siqueira Barbosa
Mat.: Siage 91745

CC02/C01
Fls. 307

Processo nº	10980.002096/2003-69
Recurso nº	147.893 Voluntário
Matéria	Ressarcimento de IPI
Acórdão nº	201-80.836
Sessão de	13 de dezembro de 2007
Recorrente	IMCOPA - IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA.
Recorrida	DRJ em Ribeirão Preto - SP

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 05 / 03 / 08
Rubrica

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

Ementa: IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

A lei não autoriza o ressarcimento referente às aquisições que não sofreram incidência da contribuição ao PIS e da Cofins no fornecimento ao produtor exportador.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Os custos referentes à industrialização por encomenda não compõem o cálculo do crédito presumido porque não se compreendem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, consoante disposição legal.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS NÃO ADMITIDOS NO CÁLCULO.

Não são suscetíveis do benefício de crédito presumido de IPI os gastos com combustíveis, energia elétrica e outros que, embora sendo utilizados pelo estabelecimento industrial, não se revestem da condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, visto que sequer entram em contato direto com o produto fabricado.

Recurso negado.

CFJ sou

Processo n.º 10980.002096/2003-69
Acórdão n.º 201-80.836

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	18 / 02 / 2004
SSB Sílvia Siqueira Barbosa Mat.: Siapo 91745	

CC02/C01
Fls. 308

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas e Gileno Gurjão Barreto, que acompanharam o Relator quanto a energia e serviços de industrialização por encomenda.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Presidente

Maurício Taveira e Silva
MAURÍCIO TAVEIRA E SILVA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco e Antônio Ricardo Accioly Campos.

Ausente o Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	18, 02, 2008
Simo Siqueira Barbosa Mat.: Sape 91745	

Relatório

IMCOPA - IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA., devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado, através do recurso de fls. 284/304, contra o Acórdão nº 14-16.069, de 21/06/2007, prolatado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, fls. 276/283, que indeferiu solicitação de crédito presumido de IPI referente ao ressarcimento de PIS e Cofins, com fulcro na Lei nº 9.363/96, regulamentado pela Portaria MF nº 38/97, cumulado com pedido de compensação (fl. 43), referente a aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, durante o período de 01/10/2002 a 31/12/2002, no valor de R\$ 4.126.238,91, protocolizado em 28/02/2003 (fl. 01-v.).

Conforme Despacho Decisório de fls. 242/245, a DRF em Curitiba - PR deferiu parcialmente o pedido, reconhecendo o direito creditório e homologando as compensações no valor de R\$ 1.464.269,08, indeferindo o restante, por se tratar de aquisição de cooperativas e pessoas físicas, combustível, materiais não enquadrados no conceito de insumos e serviços de industrialização de terceiros.

A interessada apresentou manifestação de inconformidade de fls. 247/261, aduzindo os seguintes argumentos:

1. ao Fisco não é dado o direito de recusar o reconhecimento do crédito presumido estabelecido em lei, inexistindo vedação ao ressarcimento decorrente de insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas;
2. deverão ser computados os insumos aplicados, uma vez que necessários à fabricação do bem exportado. Apresenta decisões administrativas corroborando sua tese; e
3. a CSRF reconhece o direito ao ressarcimento decorrente de industrialização efetuada por terceiros.

A DRJ indeferiu a solicitação, em cujo Acórdão consigna a seguinte ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

CRÉDITO INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS.

São glosados os valores referentes a aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas, não-contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS, pois, conforme a legislação de regência, os insumos adquiridos devem sofrer o gravame das referidas contribuições.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. MÃO-DE-OBRA.

A parcela de mão-de-obra destacada na nota fiscal de retorno de industrialização por encomenda, com suspensão de IPI e sem a incorporação de insumos adquiridos ou importados pelo executor da encomenda, constitui mera cobrança a título de prestação de serviços,

[Assinaturas]

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>18</u> / <u>02</u> / <u>2008</u>
Silvio Siqueira Barbosa Mat. SIAPE 91745

não abrangida pelo conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e é excluída do cálculo do benefício fiscal.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.

Somente as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, podem ser computados na apuração da base de cálculo do incentivo fiscal.

Solicitação Indeferida".

Tempestivamente, em 26/09/2007 a contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 284/304, arguindo as mesmas questões anteriormente apresentadas, quais sejam:

a) a exclusão ocorreu com base em Instrução Normativa que restringe o alcance do art. 2º da Lei nº 9.363/96, o qual prevê seja considerado o valor total das aquisições de insumos, sem exceção, o que fere o art. 110 do CTN, visto que atos normativos não podem modificar o texto legal que complementam;

b) mesmo os produtos que não foram submetidos a qualquer processo de industrialização deverão ser incluídos no pedido de crédito presumido, bem assim todos os insumos utilizados na fabricação do bem exportado;

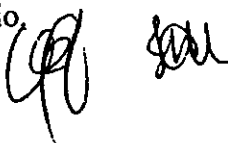
c) a lei refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão;

d) também integra a base de cálculo do crédito presumido o produto industrializado por encomenda quando destinado a nova industrialização pelo encomendante; e

e) sobre as compras de produtos supostamente não utilizados no processo produtivo pela interessada, por serem produtos industrializados, sofreram a incidência das indigitadas contribuições, sendo, portanto, devido seu ressarcimento.

Ao final, requereu seja dado provimento ao recurso.

É o Relatório.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	18 / 02 / 2008
Sílvia Siqueira Barbosa	
Mat.: SIAPE 91745	

Voto

Conselheiro MAURÍCIO TAVEIRA E SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Quanto à matéria em discussão, trata-se do benefício fiscal instituído pela Medida Provisória nº 948/95, convertida na Lei nº 9.363/96, que fixou as bases do crédito presumido de IPI, concedido a estabelecimento produtor exportador como ressarcimento da contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo.

Registre-se, inicialmente, que, conforme consignado no Termo de Diligência Fiscal de fls. 231/235 e reconhecido pela própria recorrente (fl. 292), esta industrializa e comercializa cereais e oleaginosas, óleo, farelo e seus derivados, os quais são tributados à alíquota zero ou NT. Os produtos não tributados pelo IPI, que constam na TIPI como "NT", não estão abrangidos no campo de incidência do IPI. Assim, ainda que passem por algum tipo de tratamento, não caracteriza um processo de industrialização, pois se encontram fora do campo de incidência do IPI, sem direito ao crédito presumido, uma vez que, para os efeitos fiscais-tributários, não ocorre industrialização.

A despeito da jurisprudência colacionada, favorável à interessada, tem-se entendimento diverso em relação às aquisições em questão, consoante os argumentos que se seguem.

A norma instituidora do benefício tem a natureza incentivadora que a ordem jurídica considera conveniente estimular. O incentivo em questão consiste em um crédito fiscal concedido pela Fazenda Nacional em função do valor das aquisições de insumos aplicados em produtos exportados. Tem por finalidade permitir maior competitividade desses produtos no mercado externo.

A fruição deste incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos do art. 1º da MP nº 948/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.363/96.

Para melhor análise, transcreve-se o referido artigo:

"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." (Grifei)

O legislador estabeleceu que o incentivo fiscal deve ser concedido como ressarcimento da contribuição ao PIS e da Cofins. A empresa produtora exportadora paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a restituição da quantia desembolsada, mediante compensação do crédito presumido.

CAF/ JAU

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	18.02.2008
Silvio Siqueira Barbosa Mat.: Sisp 31745	

Portanto, o crédito presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como ressarcimento de contribuições. Nesse diapasão, verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao “*ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições*”.

O ressarcimento de créditos por valores estimados, tratamento empregado pelo legislador na concessão de incentivos, visa facilitar os mecanismos de execução e controle.

No presente caso os insumos adquiridos pela recorrente de pessoas físicas e de cooperativas não sofreram a incidência de contribuição e, portanto, não há como haver o ressarcimento previsto na norma. Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de contribuição ao PIS e de Cofins, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o ressarcimento de contribuições “incidentes” sobre aquisições de terceiros que compõem a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e exportador previstas no artigo 1º.

O estímulo concedido foi materializado como crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. Instituir uma sistemática que permitisse o crédito de todo o valor dos tributos/contribuições, que, direta ou indiretamente, houvesse onerado o produto exportado, é tarefa complexa e de muito difícil controle, pela qual não optou o legislador.

Esse entendimento é reforçado através do que dispõe o art. 5º da Lei nº 9.363/96, abaixo transcrito, o qual prevê o imediato estorno a ser promovido pelo produtor exportador, quando o seu fornecedor se beneficiar, através de restituição ou compensação, da contribuição que havia sido paga.

“Art. 5º A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente.”

Conforme se verifica, a despeito de que a lei isentiva deva ser interpretada literalmente, conforme preceitua o art. 111 do CTN, e no caso presente não haver qualquer resquício autorizativo de utilização dos insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas, nos quais não ocorreu a incidência da contribuição em sua última etapa, ainda que a interpretássemos de modo sistêmico, o resultado seria o mesmo, ou seja, não há previsão para tal benefício. Alargar as hipóteses de fruição de tal benefício equivale a criar regra jurídica nova.

Portanto, diferente do que aduz a recorrente, não foi a IN SRF nº 23/97 ou a IN SRF nº 313/2003 que limitaram a utilização dos créditos e sim a própria Lei nº 9.363/96, instituidora do benefício.

Desse modo, conforme demonstrado, quanto aos insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas, não há o que ressarcir, dado que os fornecedores não são contribuintes das referidas contribuições.

Outro tema a ser observado é a glosa de produtos industrializados por terceiros e sob encomenda. Conforme Termo de Diligência Fiscal de fl. 233, trata-se de aquisição de

CPF seu

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	18 / 02 / 2008
Sílvia Siqueira Brito Mat: Sape 91745	

serviço de industrialização prestado por terceiros, o que não se confunde com matéria-prima ou produto intermediário.

Conforme dispõe o art. 1º da Lei nº 9.363/96, que abaixo se transcreve, para obter o benefício a empresa deve, cumulativamente, produzir e exportar e ainda, no presente caso, o produto adquirido se caracteriza como serviço e não como componente básico para o cálculo do crédito presumido (MP, PI e ME), e, portanto, em desacordo com a previsão legal:

"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." (Grifei)

Correta, portanto a decisão *a quo*, quanto às glosas efetuadas pelo Fisco referente aos custos dos serviços de industrialização de terceiros, visto que consigna o Termo de Diligência Fiscal à fl. 233 tratar-se de "... aquisição de serviço de industrialização prestado pela empresa GRANOSUL, conforme comprovado pelo Razão, conta contábil 22330-9, e cópia das notas fiscais (fls. 215/218), nos seguintes valores: R\$ 999.502,28; R\$ 1.063.633,00, e R\$ 1.101.660,65, respectivamente nos meses de outubro, novembro e dezembro/2002".

Cabe mencionar o argumento da contribuinte de que deverá integrar a base de cálculo do crédito presumido o produto industrializado por encomenda quando destinado a nova industrialização pelo encomendante. Contudo, ainda que essa tese pudesse ser aceita, a interessada não trouxe aos autos qualquer evidência de nova industrialização pelo encomendante.

Quanto à glosa dos valores relativos às aquisições de insumos que não se caracterizam como matéria-prima ou produto intermediário, quais sejam: óleo diesel, GLP20, polithozai, sal, sulfato e energia elétrica, conforme relatado à fl. 234 do Termo de Diligência Fiscal, *"tratam-se de energia elétrica; combustíveis aplicados nas caldeiras de produção a vapor, nas empilhadeiras, nas pás-carregadeiras; utilizados como pré-capa no processo de filtração (adicionado ao filtro); ou aplicados no tratamento da água bruta; e de materiais utilizados na manutenção de máquinas e equipamento;"*. O cerne da questão decorre de divergência da conceituação envolvendo matérias-primas e produtos intermediários, pois entende a recorrente que o insumo deve ser compreendido em seu sentido *lato*, abrangendo, portanto, toda e qualquer matéria-prima cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final.

Conforme mencionado anteriormente, por se tratar de renúncia tributária, sua interpretação deverá ser restritiva, portanto, a determinação precisa do seu significado enseja uma interpretação literal. Neste diapasão, o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96 esclarece que se utilizará, subsidiariamente, a legislação do IPI para estabelecimento dos conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

A legislação do IPI, através dos arts. 82, I, do RIPI/82; 147, I, do RIPI/1998; e 164, I, do RIPI/2002, menciona que a possibilidade de creditamento decorre de insumos utilizados na industrialização de produtos tributados, incluindo-se os insumos que, não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.

Cedf seu

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	18 / 02 / 2008
S.S.P. Sílvia Siqueira Barbosa Mat.: Sape 91745	

Visando ao esclarecimento desses conceitos foram editados os Pareceres Normativos CST n.ºs 181/74 e 65/79, mencionando que os insumos, embora não se integrando ao novo produto fabricado, devem ser consumidos em decorrência de contato direto com o produto em fabricação; não podem ser partes nem peças de máquinas, combustíveis, e não podem estar compreendidos no ativo permanente.

Para maior clareza, traz-se à colação o item 13 do PN CST n.º 181/74, *verbis*:

"13. Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, às partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâminas de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc." (grifei)

Portanto, bem decidiu a recorrida quanto à glosa efetuada, pois, conforme precitado no item 13 do PN CST n.º 181/74, não há previsão de utilização do benefício em relação aos combustíveis consumidos na produção, assim como energia elétrica, polithozai, sal e sulfato, uma vez que sequer entram em contato direto com o produto fabricado, não se enquadrando, portanto, no conceito de MP, PI ou ME, caracterizando-se como custo indireto incorrido na produção.

Registre-se que, após a edição da Lei n.º 10.276/2001 e IN SRF n.º 69/2001, alternativamente ao cálculo determinado pela Lei n.º 9.363/96, foi autorizada a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias a efetuar de modo diferenciado a apuração do crédito presumido, incluindo na base de cálculo do benefício, além dos insumos, os custos relativos à energia elétrica, combustíveis e serviços prestados nos casos de industrialização por encomenda, que sofreram a incidência das mencionadas contribuições. Esta não foi a opção adotada pela recorrente no presente caso.

Sendo essas as considerações que reputo suficientes e necessárias à resolução da lide, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 13 de dezembro de 2007.


MAURÍCIO TAVEIRA E SILVA 