



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

Processo n° 11080.008288/2008-08
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3102-002.330 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2014
Matéria CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI
Recorrente FELTROS RENNER LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/10/2003 a 29/02/2004

CRÉDITO PRESUMIDO. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS
Apenas a aquisição de matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI previsto na Lei nº 9.363/96. Energia elétrica e combustíveis não se enquadram nesses conceitos nos termos da Súmula CARF nº 19.

CRÉDITO PRESUMIDO

As embalagens, matérias primas e produtos intermediários, ainda que não tributados pelo IPI, integram a base de cálculo o presente crédito presumido desde que usados na produção de produtos exportados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

[assinado digitalmente]
Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

[assinado digitalmente]
Andréa Medrado Darzé - Relatora.

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os conselheiros José Fernandes do Nascimento, Mirian de Fátima Lavocat de Queiroz e José Paulo Puiatti. A Conselheira Nanci Gama estava ausente justificadamente.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da DRJ em Porto Alegre que julgou improcedente a impugnação apresentada, por entender que não se inclui, no cálculo do crédito presumido de IPI prescrito na Lei nº 9.363/96, os gastos com energia elétrica e combustíveis, tampouco as aquisições de insumos não tributados.

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados com riqueza de detalhes, adoto o relatório da decisão recorrida, transcrevendo-o abaixo na íntegra:

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 16/07/2008, fls. 203/206, referente ao período de 31/10/2003 a 29/02/2004, para exigir o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, assim como os respectivos juros de mora e multa de ofício de 75%, no valor total de R\$ 81.407,19.

Os enquadramentos legais das irregularidades apuradas, bem assim dos acréscimos legais, estão discriminados nos dispositivos das fls. 206, 209 e 210.

Conforme Relatório de Verificação Fiscal, fls. 213 a 220, a ação fiscal que culminou no lançamento de ofício foi empreendida para verificar a legitimidade dos créditos do IPI no período de janeiro de 2003 a março de 2004, em cumprimento ao mandado de procedimento fiscal nº 10.101-00-2008-00813-9 (fl.02).

O presente auto de infração foi formalizado para exigir diferenças de saldos devedores no período, que emergiram após reconstituição da escrita fiscal, conforme demonstrativo de fls. 177 e 200.

A reconstituição da escrita fiscal se deu pelas seguintes irregularidades apuradas:

a) Constatação de que o contribuinte, **em junho de 2003, se creditou indevidamente, por estarem prescritos, no Livro de IPI** (fl. 36) de crédito presumido do IPI relativos aos anos de 1996, 1997 e 1998, nos valores de R\$ 2.867,00, R\$ 10.207,64 e R\$ 4.246,32, respectivamente, totalizando o valor de R\$ 17.320,96.

b) Apuração indevida do crédito presumido, pela **não comprovação dos valores relativos a aquisição de insumos.**

Relata a fiscalização que os cálculos do crédito presumido fornecidos pelo contribuinte em planilha excel, relativamente aos valores das aquisições de insumos, estavam **divergentes das informações constantes na Declaração de Imposto Pessoa Jurídica - DIPJ, e nos Livros de Entradas**, e que, embora intimado (fl. 161), para prestar esclarecimentos, o contribuinte se restringiu a citar a legislação do crédito presumido, transcrever alguns julgados e informar as contas contábeis utilizadas, sem os saldos, não demonstrando a origem dos valores utilizados no cálculo do valor das aquisições (fl. 163 a 172). Na seqüência, registra que, com base nas informações de aquisição de insumos da DIPJ, e **considerando a energia elétrica e combustível a partir do ano de 2002, após a vigência da Lei 10.276, de 2001, calculou o crédito** presumido do período, conforme demonstrativo de fls. 223, cujos valores se encontram detalhadamente demonstrados no relatório fiscal.

Esclarece ainda que na reconstituição da escrita do ano de 2003 (fl. 177) foi debitado o valor de R\$ 82.807,83, na coluna "DÉB.FISCALIZAÇÃO", referente ao crédito presumido recalculado conforme planilha de fls. 178. Aduz, que na reconstituição da **escrita fiscal do ano de 2004** (fls. 200), o valor de R\$ 27.691,22 (que segundo o

contribuinte era correspondente ao complemento de crédito presumido de 2003) foi debitado também na coluna "DEB FISCALIZAÇÃO". Informa que ambos valores debitados no Livro de IPI, quando da transmissão dos pedidos de ressarcimento foram reintegrados - na coluna "CRÉD. FISCALIZAÇÃO".

Inconformado com a autuação, o contribuinte protocolizou impugnação de fls. 225/250, instruída com os documentos de fls. 251/264, na qual, após breve relato dos fatos, discorre sobre a legislação que instituiu o crédito presumido e a natureza desse crédito. Na seqüência, diz que os gastos com energia elétrica e combustíveis, assim como os demais insumos não sujeitos ao IPI, quando utilizados na produção dos produtos exportados, devem compor a base de cálculo do crédito presumido, pois o incentivo deve ser calculado sobre o custo de produção dos bens exportados, não importando quais os impostos incidentes. Diz que as Instruções Normativas que trazem restrições ao direito de crédito presumido não estão de conformidade com as Leis nº 9.363/96 e 10.276/2001. Transcreve decisões administrativas e judiciais que entende dar suporte ao seu crédito. Apresenta planilha do período de 2000 a 2003 para demonstração da origem dos valores das aquisições utilizadas no cálculo do crédito presumido. Sob o título, "do direito a compensação - Lei nº 8.383/91, discorre sobre o instituto da compensação e sustenta o direito à compensação de valores recolhidos a maior de IPI com débitos do próprio IPI, na forma do art. 66 da referida Lei. Impugna a aplicação da multa de 75% sobre o valor do imposto supostamente devido, alegando ser inconstitucional, por revelar-se confiscatória. Alega indevida a aplicação da multa isolada de 75%, dizendo que somente pode ser aplicada para os contribuintes que tenham falsificado sua declaração. Anexa à impugnação relatório de aproveitamento de crédito presumido do IPI no período de 1996 a 31/12/2003.

A DRJ em Porto Alegre julgou improcedente a impugnação apresentada, nos seguintes termos:

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO

Não se inclui, no cálculo do benefício, o gasto com energia elétrica e combustíveis que não revestem a condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na definição da legislação do IPI, únicos insumos admitidos pela lei.

Não se inclui na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de insumos não tributados.

MULTA DE OFÍCIO.

A exigência da multa de ofício encontra respaldo na legislação regente, não podendo a autoridade administrativa afastar a sua pretensão.

Irresignado, o contribuinte recorre a este Conselho basicamente reafirmando as alegações da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Medrado Darzé.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme é possível perceber do relato acima, o deslinde da presente controvérsia gira em torno da definição da possibilidade (i) de incluir os valores relativos à aquisição de energia elétrica, combustíveis e de insumos não tributados no cômputo do crédito presumido de IPI prescrito na Lei nº 9.363/96, bem como (ii) de afastar a aplicação da multa de ofício em face do seu caráter confiscatório.

Pois bem. Com o objetivo de desonerar as exportações dos valores relativos à exigência do PIS e da COFINS, tornando a mercadoria brasileira mais competitiva no mercado externo, o legislador instituiu o crédito presumido do IPI para ressarcimento dessas contribuições por meio da MP nº 948, de 23.05.95, convertida na Lei nº 9.363, de 16.12.96, nos seguintes termos:

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Art. 2º. A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo. (destacou-se).

Pleiteia a ora Recorrente o reconhecimento do direito ao crédito presumido de IPI regulado pela Lei nº 9.363/96, relativamente à aquisição de combustíveis e energia elétrica utilizadas no seu processo produtivo.

Ocorre que, como bem colocado pela decisão recorrida, a legislação em referência não assegura o direito ao crédito em relação aos insumos genericamente considerados, restringindo o direito de crédito apenas às matérias primas, produtos

intermediários e material de embalagem. É o que se depreende do próprio texto do *caput* do art. 1º, da Lei nº 9.363/96.

Assim, verificando que combustíveis e energia elétrica não se subsomem ao conceito de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, na medida em que não se tratam de produtos que integram o produto novo, tampouco que são consumidos no processo de industrialização, não há como reconhecer o direito ao crédito.

A presente matéria inclusive é objeto de súmula deste Conselho:

Súmula CARF nº 19: Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Glosa de créditos relativos à aquisição de produtos não tributados pelo IPI

Sustenta o contribuinte, ainda, que os insumos não sujeitos ao IPI devem compor a base de cálculo do crédito presumido, quando utilizados na produção de produtos exportados, pois o incentivo deve ser calculado sobre o custo de produção dos bens exportados, não importando quais impostos incidentes. Sustenta seu direito creditório alegando que as Instruções Normativas, entre as quais INs 23/91, 103/97, 313/03 e 419/04, apresentam limites ao direito de crédito presumido não previstos nas Leis nº 9.363/96 e 10.276/2001.

Pois bem. Nos termos da Lei nº 9.363/96, assegura-se o direito ao crédito presumido em relação às aquisições de insumos, assim definidos como matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, para a **utilização no processo produtivo**. É o que se depreende do texto do seu art. 1º.

A referida lei, todavia, não definiu expressamente o conceito de **processo produtivo**. Entretanto, não podemos olvidar que o objetivo da presente norma foi justamente evitar a “exportação dessas contribuições”, embutidas nos custos dos produtos comercializados, especialmente porque não existia, à época, a não cumulatividade do PIS e da COFINS.

A solução encontrada, portanto, foi outorgar um crédito presumido de IPI como forma de ressarcimento dessas contribuições, até mesmo para contornar as dificuldades de caixa do Tesouro Nacional. Nota-se, por conseguinte, que apesar de o creditamento ser na escrita do IPI, era feito a título de ressarcimento dessas contribuições, como prescrito expressamente pelo legislador.

Este objetivo aparece em tintas fortes na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 948/95, que foi posteriormente convertida na Lei nº 9.363/96:

Permitir a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidentes sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros, dentro da premissa básica de diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos.

Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece

mais razoável que a desoneração corresponda não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim às duas etapas antecedentes, o que revela que a alíquota a ser aplicada deve ser elevada para 5,37%, atenuando ainda mais a carga tributária incidente sobre os produtos exportados, e se revelando compatível com a necessidade do ajuste fiscal.

3. Por outro lado, as dificuldades de caixa do Tesouro Nacional demonstram que, em lugar do ressarcimento de natureza financeira, melhor e de efeitos mais imediatos será que o exportador possa compensar o valor resultante da aplicação das alíquotas com seus débitos de IPI, recebendo em espécie apenas a parcela que exceder o montante que deveria ser recolhido a esse título. Daí a opção pela concessão de um crédito presumido do IPI no montante equivalente à aplicação da alíquota de 5,37% sobre os insumos e material de embalagem que compõem o produto exportado, mantido o mesmo critério anteriormente previsto, ou seja, a parcela das aquisições na mesma proporção entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do exportador.

Com efeito, tanto o texto legal, como a própria exposição de motivos da Medida Provisória que a antecedeu, deixam claro que o crédito presumido é benefício garantido ao produtor que promova a exportação de seus produtos, sendo a sua vinculação com o IPI somente na forma de ressarcimento.

Assim, ciente que tanto as mercadorias tributadas pelo IPI quanto as não tributadas estão submetidas à incidência das referidas contribuições, a conclusão é única: também estas últimas, quando exportadas, geram créditos por meio da sistemática da Lei nº 9.363/96. Afinal, reafirme-se, não há o uso no texto legal do signo industrial, tampouco de produto industrializado. A lei limitou-se a se referir a *produtor e processo produtivo*.

Portanto, ainda que em tom repetitivo, insisto: o benefício é trazido não para o contribuinte do IPI, mas para a empresa que seja produtora e contribuinte do PIS e da Cofins, sendo que o crédito feito na apuração do IPI é mera forma de utilização fixada na lei.

Prova disso é o artigo 4º da Lei nº 9.363/96 determina o ressarcimento em dinheiro nos casos de impossibilidade de utilização do crédito presumido para compensar débitos de IPI:

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

Ao admitir o ressarcimento em moeda corrente quando a empresa não consiga compensá-los com o IPI devido, seja por vender mais para o mercado externo, seja por produzir mercadorias não tributadas por este imposto, resta confirmada a desvinculação entre ser contribuinte do IPI, exportar produtos, que estes tenham sofrido processo de industrialização nos termos da legislação do IPI e fazer jus ao crédito presumido. E não podia ser diferente, pois, concluir que o crédito presumido mantém relação direta com o fato gerador do IPI é exorbitar o contexto da Lei.

Insisto: o que legislador fez foi limitar o direito ao crédito apenas às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo (não a todo e qualquer insumo) e exigir que essas aquisições sejam no mercado interno. Nada mais.

Foi justamente por entender que não existem outros condicionantes para a outorga do presente crédito presumido que o Superior Tribunal Justiça, valendo-se da sistemática prevista no art. 543-C, do CPC, pacificou, no REsp 993.164, o entendimento de que até mesmo a aquisição de matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem de pessoas físicas e cooperativas integram a sua base de cálculo.

Com efeito, durante muito tempo, o Fisco resistiu ao reconhecimento do crédito nesses casos, sob a justificativa de que seria necessária a incidência das contribuições na etapa anterior da cadeia para que se pudesse autorizar o crédito presumido. Insistia o Fisco que se o crédito é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como ressarcimento de contribuições, apenas haveria tal direito nos casos de tributos incidentes nas respectivas aquisições.

Este entendimento, todavia, foi superado, por se tratar de condicionante não estabelecida pela lei. No referido acórdão ficou consignado o seguinte:

É que: (i) "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição"; (ii) "o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais"; e (iii) "a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes"

Estas razões teleológicas associadas ao próprio texto legal permitem concluir pela impossibilidade de imprimir definição tão restritiva aos conceitos jurídicos de “produtor exportador de mercadorias” e de “processo produtivo”, como o fez a fiscalização, acompanhada da DRJ.

É bem verdade que o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96 estabeleceu que “*utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de **produção**, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.*”

Ocorre que não se pode definir produção, para o fim específico da Lei nº 9.363/96, com base no art. 8º do RIPI, como pretende a fiscalização, tendo em vista que o texto legal define apenas estabelecimento industrial para fins de incidência do IPI, o que não vem ao caso. Ademais, não há qualquer passagem no RIPI que defina expressamente o que venha a ser produção.

O art. 610 do RIPI se limita a conceituar o que sejam “bens de produção”, dentre eles relacionando, expressamente, as matérias-primas, que é o que de perto interessa no presente processo. A Lei nº 4.502/65, por sua vez, define *estabelecimento produtor*, nos seguintes termos:

*Art. 3º Considera-se **estabelecimento produtor** todo aquele que **industrializar produtos sujeitos ao impôsto.***

*Parágrafo único. Para os efeitos dêste artigo, considera-se **industrialização** qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:*

I - o consêrto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;

II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto;

III - O preparo de medicamentos officinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica.

IV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas.

*Art . 4º **Equiparam-se a estabelecimento produtor**, para todos os efeitos desta Lei:*

[...]

*IV - os que **efetuem vendas por atacado de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, equipamentos e outros bens de produção.***

Ora, dispondo o legislador de forma tão clara não há margem para dúvidas: a Recorrente, ainda que na qualidade de vendedora/exportadora **por atacado de matérias-primas se equipara** por expressa disposição legal a estabelecimento produtor, do que se infere logicamente que sua atividade é **de produção**.

Reforça a presente linha de argumentação o próprio comando do art. 46 do CTN, que dispõe expressamente que mesmo para efeitos de incidência do IPI, considera-se industrializado o *produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.*

Dito isso, infere-se que, excluídas as atividades relacionadas pelo art. 3º da Lei nº 4.502/65, todas as demais circunstâncias fáticas que modifiquem a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo se enquadram no conceito de industrialização e, com maior razão, decorrem de um processo de produção.

Como bem pontado no Acórdão 202-16.850, “o conceito de produção é **lúbrico na legislação do IPI, “porém pode ser inferido do conceito de industrialização contido no art. 3º do mesmo regulamento”**. E mais adiante acrescenta: “**ainda na legislação do IPI, verifica-se que o art. 4º, expressamente, dispõe sobre as exclusões do que a lei considera industrialização. Tais exclusões são numerus clausus, ou seja, a relação é exaustiva, não comporta dilatação”**”

Foi justamente por conta dessas razões jurídicas que a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF deste Conselho firmou entendimento no sentido de que a fruição do crédito presumido independe de a mercadoria estar sujeita à incidência do IPI, do que se infere, por decorrência lógica, que também é irrelevante que se trate de mercadoria industrializada para fins da legislação deste imposto:

*RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI RELATIVO AO PIS/COFINS. INCIDÊNCIA DO IPI. A Lei nº 9.363/96, em seu artigo 1º, estabelece que o requisito para a fruição do direito ao crédito presumido referente ao PIS e a COFINS é a **produção e exportação de mercadorias nacionais, sendo irrelevantes, se cumpridos estes requisitos, que o produto esteja ou não sujeito ao IPI.** Recurso provido. (CSRF/02-01.876, Segunda Turma, Data da Sessão: 11/04/2005).*

De fato, transferir para o benefício fiscal, cuja natureza jurídica é de ressarcimento da Contribuição ao PIS e da Cofins, as regras atinentes ao IPI é, no mínimo, contornar os dispositivos da norma que o instituiu, restringindo o seu alcance.

Assim, entendo que os materiais de embalagem, matérias primas e produtos intermediários, ainda que não tributados pelo IPI, integram a base de cálculo o presente crédito presumido desde que usados na produção de produtos exportados.

Violação ao princípio do não confisco

Por outro lado, assim como o fez a DRJ, deixo de apreciar a alegação de inconstitucionalidade da exigência por violação ao princípio do não confisco, por se tratar de matéria que escapa à competência deste tribunal administrativo:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Em face do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para restabelecer os créditos relativos aos materiais de embalagem, matérias primas e produtos intermediários não tributados pelo IPI usados na produção de produtos exportados.

[Assinado digitalmente]
Andréa Medrado Darzé

Processo nº 11080.008288/2008-08
Acórdão n.º **3102-002.330**

S3-C1T2
Fl. 19

CÓPIA