



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Segunda Câmara

RECURSO ESPECIAL
Nº RP/202 - 119327

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11080.008325/98-28
Recurso nº : 119.327
Acórdão nº : 202-14.691

Recorrente : AVIPAL S/A AVICULTURA E AGROPECUÁRIA
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 20 / 05 / 2004

[Assinatura]
VISTO

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS – INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO - CONTRIBUINTES – A lei presume de forma absoluta o valor do benefício, não há prova a ser feita pelo Fisco ou pelo contribuinte, de incidência ou não incidência das contribuições, nem se admite qualquer prova contrária. Qualquer que seja a realidade, o crédito presumido será sempre o mesmo, bastando que sejam quantificados os valores totais das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo, a receita de exportação e a receita operacional bruta.

ENERGIA ELÉTRICA, LENHA E ÓLEOS COMBUSTÍVEIS - Incluem-se entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. Os combustíveis, produtos utilizados como força motriz no processo produtivo, vez que não incidem diretamente sobre o produto, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do benefício tratado.

Recurso ao qual se dá provimento parcial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **AVIPAL S/A AVICULTURA E AGROPECUÁRIA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Nayra Bastos Manatta.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003

[Assinatura]
Henrique Pinheiro Torres
Presidente

[Assinatura]
Ana Neyla Olímpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.
cl/opr



Processo nº : 11080.008325/98-28
Recurso nº : 119.327
Acórdão nº : 202-14.691

Recorrente : AVIPAL S/A AVICULTURA E AGROPECUÁRIA

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adotamos o relatório da decisão recorrida, que passamos a transcrever:

“O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento de Crédito Presumido do IPI, instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23/03/1995, convertida na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor das contribuições para o PIS e Cofins incidentes nos insumos empregados em produtos exportados, referente ao terceiro trimestre do ano de 1998, no valor de R\$ 2.258.178,41, conforme pedido de fl. 01.

1.1 – A verificação fiscal, conforme Relatório juntado aos autos, às fls. 123/126, concluiu que o requerente incluiu indevidamente na base de cálculo do benefício, no item insumos, no período em referência, os valores:

a) de R\$ 1.111.566,45 referente a aquisição de lenha e de óleo combustível (planilhas às fls. 108/111);

b) de R\$ 3.525.234,59 e 335.271,35 referentes a “outras matérias-primas e material secundário”, adquiridos no mercado externo (planilhas às fls. 112/120);

c) de R\$ 5.585.890,61 referente a despesas diversas, incluídas nos custos de aquisição de grãos, tais como: mão-de-obra, depreciação, energia elétrica, material de conservação e manutenção (planilha à fl. 121);

1.2 – Foi também constatado na verificação fiscal, que o requerente adquiriu matéria-prima (soja, milho, sorgo e trigo), dentre outros, de pessoas físicas (produtores rurais) e de cooperativas, entes não sujeitos às contribuições em referência, conforme planilhas de fls. 79/106, por isso, não permitido o cômputo no cálculo do benefício pela legislação de regência.

1.3 – Em consequência e de acordo com os dados fornecidos pelo contribuinte, foram apuradas e glosadas as aquisições de cereais de pessoas físicas e de cooperativas, conforme critérios explicados pelo relatório fiscal à fl. 125, nos seguintes valores:

- soja R\$ 132.819.732,98;

- milho R\$ 22.279.739,19;



Processo nº : 11080.008325/98-28
Recurso nº : 119.327
Acórdão nº : 202-14.691

- sorgo R\$ 4.496.014,58;

- trigo R\$ 2.246.893,45.

1.4 – O relatório informa ainda que o contribuinte não incluiu na apuração dos custos o valor do estoque de produtos em elaboração em 1997, no valor de R\$ 2.128.442,20 (farelo de soja) e R\$ 1.902.077,78 (óleo de soja); como também não excluiu, na apuração dos custos, o valor do estoque final de produtos em elaboração, existente em 1998, de R\$ 5.883.490,19 (farelo de soja) e R\$ 5.615.589,83 (óleo de soja), como determina o art. 3º da Portaria MF 38/97.

1.5 – Em virtude das glosas e ajustes referidos nos itens anteriores, foi elaborado novo cálculo do efetivo valor do benefício, referente ao ano de 1998, conforme explicado e demonstrado no Relatório Fiscal, às fls. 125/126, concluindo que o valor total do Crédito Presumido, naquele ano, foi de R\$ 951.561,99, e que, abatido o valor já ressarcido de R\$ 646.708,09 (Proc. 11080.007470/98-91) referente aos dois primeiros trimestres do ano em referência, restaria o saldo de CR\$ 304.853,90 a ressarcir.

1.6 – Com amparo no referido Relatório de Verificação Fiscal, a Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre deferiu parcialmente o pedido (fl. 127), autorizando o ressarcimento do saldo na importância mencionada acima.

2. Não se conformando com o indeferimento parcial do ressarcimento, o requerente apresentou suas contra-razões pela impugnação de fls. 134/141, no devido prazo, como relatado na continuação.

2.1 – O interessado contesta a glosa efetuada, pela verificação fiscal, do valor dos insumos adquiridos de cooperativas e de pessoas físicas, dizendo que a Lei nº 9.363/96 estabeleceu uma presunção absoluta, “jûris et de jure”, que não admite prova em contrário, fixando a alíquota de 5,3% (querendo dizer 5,37%) incidente sobre a base de cálculo definida no § 1º do art. 2º, para evitar a tributação (em cascata) das contribuições para o PIS e Cofins nas exportações; que não cabe qualquer alteração no cálculo estabelecido na Lei, seja para majorar ou reduzir o valor do benefício; que, sendo cumulativas as citadas contribuições, embora a isenção na última operação, embutem em seus custos parcelas que incidiriam em fases anteriores de comercialização dos insumos do insumo (grãos), mencionando o Acórdão 202-09.865, de 17/2/98, do 2º Conselho de Contribuintes, que transcreve (fls. 77/79) e junta cópia, às fls. 86/97, em defesa de sua tese.

2.2 – Prossegue, explicando e combatendo a glosa do item “material secundário”, compreendendo a lenha e o combustível para as

///

J 3



Processo nº : 11080.008325/98-28
Recurso nº : 119.327
Acórdão nº : 202-14.691

caldeiras que, no seu conceito, estariam incluídos no custo da preparação dos frangos, até a entrega para consumo humano; como também discorda da glosa do custo de energia elétrica, que entende deve ser incluído no valor dos insumos.

2.3 – Na continuação, faz a contestação da restrição do § 2º do art. 2º da Instrução normativa SRF nº 23, de 13 de março de 1997, dizendo que, a determinação para incluir no cálculo somente os insumos adquiridos de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições para o PIS e Cofins, não encontra paradigma na Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, como também no art. 1º da Lei nº 9.363/96, que transcreve à fl. 80, concluindo que o Secretário da Receita Federal extrapolou os limites traçados pela citada Portaria e pela Lei, sendo assim desprovida de validade jurídica, pedindo, ao final, que seja reformada a decisão recorrida e autorizado o ressarcimento do crédito presumido de IPI glosado.”

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre – RS não albergou as considerações trazidas pela interessada, afirmando que as aquisições admitidas no cálculo do crédito presumido para ressarcir a contribuição para o PIS e a COFINS são aquelas adquiridas no mercado interno e que representem matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, não sendo admissíveis a inclusão de lenha e óleo combustível, ou despesas diversas, relativas a mão-de-obra, depreciação, energia elétrica, material de conservação e manutenção, como também, as aquisições efetuadas no mercado externo. Assevera também não ser possível a inclusão na base de cálculo do ressarcimento as aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, por determinação da IN SRF nº 23/97, como também da IN SRF nº 103/97, que seriam legitimadas pelo artigo 6º da Lei nº 9.363/96 e pelo artigo 12 da Portaria MF nº 38/97, concluindo pelo indeferimento da solicitação apresentada. Por fim, confirma a pertinência da inclusão do valor dos insumos empregados nos produtos em elaboração, ao final do ano de 1997, bem como a exclusão do valor dos insumos utilizados nos produtos em elaboração, no final do ano de 1998, como procedimento necessário para apurar o valor dos insumos efetivamente empregados nos produtos exportados, como manda o art. 3º, §§ 3º e 4º, da Portaria MF nº 38/97.

Irresignada com a manifestação da autoridade julgadora de primeira instância, a interessada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, onde repisa as considerações de defesa expendidas na impugnação, no sentido de ser pertinente a inclusão dos valores referentes às aquisições de matérias-primas de pessoas físicas e cooperativas, enfatizando que as instruções normativas têm o caráter de complementaridade das leis, não podendo aquelas transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam, e também quanto à glosa das aquisições constantes da conta “Material Secundário”, dos valores referentes “Aquisição de Lenha e Óleo Combustível”, utilizados nas caldeiras, e energia elétrica.

Ao final, requer a reforma da decisão *a quo*, reconhecendo o seu direito à integralidade do crédito solicitado.

É o relatório.



Processo nº : 11080.008325/98-28
Recurso nº : 119.327
Acórdão nº : 202-14.691

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

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

O objeto da presente controvérsia é o pedido de ressarcimento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, originado por créditos presumidos deste imposto, referentes à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incidentes sobre as aquisições no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, no ano-calendário de 1997.

Exsurge dos autos que o litígio se deu em virtude de exclusão da base de cálculo do benefício, pleiteado dos insumos de sociedades cooperativas e de pessoas físicas, como também a exclusão dos valores referentes à aquisição de lenha e de óleo combustíveis, utilizados nas caldeiras.

A negativa do Fisco quanto à exclusão do cálculo do benefício dos valores referentes aos insumos adquiridos de sociedades cooperativas e de pessoas físicas deu-se sob o fundamento de que tais operações não teriam sido objeto da contribuição para o PIS e da COFINS, apegando-se o julgador *a quo* ao artigo 1º da Lei nº 9.363/96, para assegurar que só se pode integrar ao crédito presumido as aquisições em que esteja presente a incidência daquelas contribuições.

Tal matéria tem dado azo a divergências neste Colegiado. A corrente que defende que as aquisições não objeto da contribuição para o PIS e da COFINS não devem ser consideradas no cálculo do incentivo à literalidade do pré-falado artigo 1º da Lei nº 9.363/96 entende que aquela norma veicula o mandamento de que o incentivo fiscal, como forma de ressarcimento das contribuições, deve representar o tributo embutido no preço de aquisição do insumo, para ser depois recebido como “restituição” da quantia desembolsada.

Concessa venia daqueles que defendem o respeitável entendimento, deles ousou divergir, o que faço invocando o objetivo do diploma legal instituidor do benefício. A norma buscou alcançar, mediante a desoneração tributária dos produtos exportados, uma maior competitividade dos produtos nacionais no mercado externo, vez que existem múltiplas incidências das contribuições tratadas sobre as mercadorias e os serviços adquiridos pelo produtor-exportador, sendo que o incentivo consiste na concessão do ressarcimento de valores calculados sobre um crédito presumido, de acordo com uma fórmula rígida legalmente estabelecida, não importando em “restituição” de contribuições incidentes direta e exclusivamente sobre cada aquisição.

O método de cálculo do benefício, estabelecido pelo artigo 2º da Lei nº 9.363/96, reconheceu que o crédito é uma mera presunção dos valores incidentes sobre as

//

J



Processo nº : 11080.008325/98-28
Recurso nº : 119.327
Acórdão nº : 202-14.691

aquisições, mas não necessariamente uma “restituição” de quantias pagas, identificadas e quantificadas previamente à outorga do benefício. Nada tem a nos afirmar que as incidências das contribuições especificamente sobre as operações de compras de insumos somam exatamente 5,37% do valor das operações. Muito pelo, contrário, toda probabilidade é de que, somadas todas as incidências ocorridas até a exportação montem a percentual superior ao valor das aquisições.

Com efeito, e exatamente por ser presumido, e não pretender traduzir a realidade, a única maneira de calcular o incentivo é através da fórmula legal, que é rígida e fechada, não admitindo a sua alteração, mesmo que o beneficiário prove que houve incidência das contribuições em patamares maiores que os estabelecidos pela lei, ainda que, por características próprias de controle, seja capaz de precisar quais os exatos montantes das contribuições incidentes nas aquisições de insumos na cadeia de comercialização.

Como bem percebido por Ricardo Mariz de Oliveira¹, a lei instituidora do benefício “*presume de forma absoluta, sem admitir contraprova, mas também sem exigir qualquer prova, que houve custos incorridos e que, a bem das exportações nacionais devem ser ressarcidos ao exportador, e, igualmente, presume de forma absoluta, sem necessidade de prova em qualquer sentido, o montante desses custos a ressarcir*”. E, mais adiante, afirma ainda o autor: “*Em suma, nestas circunstâncias não há prova a ser feita pelo fisco ou pelo contribuinte, de incidência ou não incidência, nem se admite qualquer prova contrária. Qualquer que seja a realidade, o crédito presumido será sempre o mesmo, bastando serem provados os elementos da fórmula geral*”, ou seja, basta que sejam quantificados os valores totais das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem utilizados no processo produtivo, a receita de exportação e a receita operacional bruta.

Dessa forma, não vejo como os valores das aquisições de insumos de não contribuintes da contribuição para PIS e da COFINS não serem considerados no cômputo do benefício.

Insurge-se também a recorrente contra a exclusão dos valores referentes à aquisição de lenha e de óleos combustíveis, utilizados para funcionamento das caldeiras, e da energia elétrica, no cômputo do valor total dos insumos adquiridos. Argumenta que tais itens, mesmo não integrando o produto final, são consumidos no processo de industrialização e incluem-se no custo do produto exportado.

Neste ponto não merece censura a decisão recorrida, pois o já citado artigo 1º da Lei nº 9.363/96 enumera expressamente os insumos utilizados no processo produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Como bem fez o julgador *a quo*, de pronto devemos abstrair a energia elétrica e a lenha da classificação como material de embalagem, prendendo-se o litígio à sua caracterização como matéria-prima ou produto intermediário.

¹ Crédito Presumido de IPI – Ressarcimento de PIS e COFINS – Direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributados, não publicado.



Processo nº : 11080.008325/98-28
Recurso nº : 119.327
Acórdão nº : 202-14.691

O parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.

Socorrendo-nos da legislação do IPI, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, as definições pretendidas, *in litteris*:

“Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e 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.”
(grifamos)

O Parecer Normativo CST nº 65/79, explicitando tais conceitos, esclarece que como tal devem ser tratados aqueles materiais que *“hão 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”*.

Os combustíveis como a lenha e a energia elétrica, produtos utilizados como força motriz no processo produtivo, vez que não incidem diretamente sobre o produto, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do benefício tratado.

A partir de tais considerações, voto no sentido de dar provimento parcial o recurso, para que o benefício seja calculado incluindo-se as aquisições de não-contribuintes da contribuição para o PIS e da COFINS.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA