



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

Processo nº 11080.011017/2005-89
Recurso nº 515.747 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.892 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de fevereiro de 2011
Matéria IPI - RESSARCIMENTO
Recorrente AVIPAL S/A AVICULTURA E AGROPECUÁRIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ADMISSIBILIDADE.

Integram a base de cálculo do crédito presumido do IPI, de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, os valores dos insumos adquiridos de pessoas físicas não contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, utilizados na industrialização dos produtos exportados.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE COOPERATIVAS. PERÍODOS DE APURAÇÃO DE NOVEMBRO DE 1999 EM DIANTE. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

A partir de novembro de 1999, os valores das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas integram a base de cálculo do crédito presumido do IPI, haja vista que, a partir daquele mês, as receitas provenientes dos atos cooperativos passaram a ser tributados pelas contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. CONCEITO DE INSUMO. PRODUTO NÃO CONSUMIDO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. INADMITIDO.

Para fins de apuração do crédito presumido do IPI, não se enquadram no conceito de insumo, os itens utilizados no estabelecimento industrial que não atendem o conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, definido na legislação do IPI.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Assinado digitalmente em 21/02/2011 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, 26/02/2011 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Autenticado digitalmente em 21/02/2011 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO
Emitido em 19/05/2011 pelo Ministério da Fazenda

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso para acatar os créditos oriundos dos insumos adquiridos de cooperativas e pessoas físicas e homologar as compensações até o limite do crédito reconhecido.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro- Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento- Relator.

EDITADO EM: 21/02/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Beatriz Veríssimo de Sena, José Fernandes do Nascimento, Luciano Pontes de Maya Gomes e Nanci Gama.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário oposto com o objetivo de reformar o Acórdão nº 10-16.932, de 28 de agosto de 2008 (fls. 192/197), proferido pelos membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS (DRJ/POA), em que, por unidade de votos, julgaram improcedente a manifestação de inconformidade, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS – IPI*

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. AQUISIÇÕES NÃO ADMITIDAS NO CÁLCULO.

I - Matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas, não geram direito ao crédito presumido do IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

II - Gastos com itens que não se enquadram nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem não dão direito ao crédito presumido, ainda que tais itens sejam consumidos pelo estabelecimento industrial, no processo produtivo.

Solicitação Indeferida

Por bem descrever os fatos objeto dos presentes autos, transcrevo a seguir o Relatório encartado no Acórdão recorrido:

O estabelecimento acima identificado solicitou, na condição de produtor e exportador, ressarcimento do crédito presumido do IPI, de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, que

autoriza o benefício referente ao valor da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para a Seguridade Social (Cofins), incidentes nas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME).

O ressarcimento pretendido, no valor de R\$ 5.400.342,01, se refere ao primeiro trimestre de 2003, conforme Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), das fls. 3 a 5.

O pleito foi objeto da Informação Fiscal das fls. 82 a 88, que propôs o indeferimento parcial do pedido, admitindo o crédito presumido no valor de R\$ 3.130.023,77 e considerando ilegítimo o valor de R\$ 2.270.318,24, pelas razões que seguem.

A fiscalização apurou que o requerente incluiu indevidamente, na receita de exportação, valores referentes à comercialização de grãos para o exterior, os quais foram excluídos do cálculo do crédito presumido, juntamente com as devoluções de exportações, com reflexo no percentual apurado entre a receita de exportação (RE) e a receita operacional bruta (ROB).

Tampouco foram admitidos, na apuração do benefício em comento, os valores das aquisições de insumos para comercialização, das aquisições de insumos importados e das aquisições de insumos fornecidos por pessoas físicas e por cooperativas, citando a fiscalização, nesse último caso, o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 103, de 30 de dezembro de 1997.

O autor do procedimento fiscal também glosou, no cálculo do crédito presumido do IPI, os valores relativos à aquisição dos itens a seguir relacionados, os quais não se enquadram nos conceitos de MP, PI e ME, em face do Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 6 de novembro de 1979, e da legislação que rege o benefício em causa: a) lenha, cavaco de madeira, carvão mineral, gás (GLP), combustíveis, lubrificantes e serviços de reflorestamento; b) gaiolas, caixas plásticas, contentores, bombonas reutilizáveis; c) peças e máquinas, utilizadas na manutenção das máquinas dos estabelecimentos industriais; e d) extintores.

Em seguida, foi proferido o Despacho Decisório nº 13, da fl. 90, que aprovou a Informação Fiscal antes referida e reconheceu parcialmente o direito creditório em favor do requerente, no valor de R\$ 3.130.023,77, homologando as compensações eventualmente efetuadas nos autos, até o limite disponível do crédito reconhecido, despacho do qual o interessado tomou ciência em 6 de fevereiro de 2006, segundo consta na fl. 107.

Na sequência, veio aos autos, no devido prazo, em 8 de março de 2006, a manifestação de inconformidade, das fls. 112 a 137, firmada por advogado, com mandato na fl. 143, e instruída com

os documentos das fls. 138 a 142 e 144 a 186. As razões da inconformidade vêm resumidas a seguir.

Inicialmente, o interessado discorre sobre o processo produtivo da empresa, a qual atua na produção e comercialização para o exterior de frangos de corte, suínos inteiros e em cortes e de farelo e óleo de soja em bruto, todos tributados pelo IPI, à alíquota zero.

Sobre a glosa de aquisições de produtos fornecidos por pessoas físicas e cooperativas, o interessado alega que o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 103, de 1997, citada pela fiscalização, para fundamentar a glosa, não era aplicável ao trimestre em discussão, em face da legislação superveniente, que cita e transcreve, legislação segundo a qual as cooperativas passaram a ser contribuintes das contribuições a que o crédito presumido visa ressarcir, aplicando-se, no caso, a Instrução Normativa SRF nº 313, de 3 de abril de 2003.

Além disso, prossegue o interessado, a ação fiscal foi procedida por amostragem, sem condições de afirmar que não teria havido incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Também refere a Exposição de Motivos da norma instituidora do benefício em comento, faz um histórico da legislação de regência da matéria, que não prevê a glosa efetuada pelo autor do procedimento fiscal, e cita e transcreve jurisprudência que julga ser favorável à sua tese. Acrescenta que o comando do art. 5º da Lei nº 9.363, de 1996, não autoriza a conclusão de que somente as aquisições de insumos que sofreram a incidência direta das contribuições é que devem ser consideradas no cálculo do crédito presumido do IPI.

*Sobre as glosas de aquisições de produtos que não se enquadram nos conceitos de **MP, PI e ME**, alega que o Parecer Normativo CST 65, de 1979, não pode extrapolar o conteúdo de um diploma legal, para criar conceitos novos de MP e PI. Argumenta que, se o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363, de 1996, reza que a legislação do IPI será utilizada subsidiariamente, na pesquisa do conceito de produção, MP, PI e ME, resta claro que, na busca desses conceitos, deve o intérprete se valer, em primeiro lugar, da Ciência Econômica, circunstância que, aliada ao teor dos arts. 6º, 164 e 519 do Decreto nº 4.544, de 27 de dezembro de 2002 (RIPI, de 2002), no entender do requerente, infirma a glosa. Cita e transcreve os Pareceres Normativos CST nºs 217 e 224, de 1972, sobre material de embalagem, a respeito da glosa das aquisições de bombonas reutilizáveis. Também se insurge, quanto à glosa dos gastos com máquinas e peças para manutenção do ativo imobilizado, gastos com combustíveis e lubrificantes, citando e transcrevendo jurisprudência.*

Na seqüência, o requerente refez o cálculo do crédito presumido do IPI a que julga ter direito, retificando o pleito inicial, para R\$ 4.450.127,50, pedindo o acolhimento das suas razões e a homologação das compensações a que se referem os PER/DCOMPs apresentados.

É o relatório.

Sobreveio o Acórdão recorrido, sendo dele cientificada a Autuada, por via postal (fl. 204v), em 05/05/2009. Inconformada, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 208/239, protocolado em 01/06/2009 (fl. 207), em que reafirmou as razões de defesa aduzidas na Manifestação de Inconformidade.

No final, requereu o reexame da matéria tributária, para fins de reconhecimento do seu direito creditório, no valor retificado de R\$ 4.450.127,50, referente ao crédito presumido de IPI do 1º trimestre calendário de 2003, e homologação das compensações declaradas.

Em cumprimento ao despacho de fl. 284, os presentes autos foram enviados a este e. Conselho. Na Sessão de outubro de 2010, em cumprimento ao disposto no art. 49 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, foram distribuídos, mediante sorteio, para este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O presente Recurso é tempestivo, foi apresentado por parte legítima, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Do objeto da presente controvérsia.

No presente recurso, insurgiu-se a Recorrente contra a glosa da base de cálculo do crédito presumido do IPI das aquisições: a) dos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas; e b) dos itens que, segundo a Fiscalização, não se enquadrariam no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Em relação a estas últimas aquisições, a discordância da Recorrente limita-se apenas a exclusão dos valores referentes à aquisição de: a) lenha, cavaco de madeira, carvão mineral, gás (GLP) e serviços de reflorestamento; b) gaiolas, caixas plásticas, contentores, bombonas reutilizáveis; c) peças e máquinas, utilizadas na manutenção das máquinas dos estabelecimentos industriais; e d) extintores.

No que concerne às aquisição de combustíveis e lubrificantes, expressamente admitiu a Recorrente a glosa dos respectivos valores.

I. DA GLOSA DOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS

A Fiscalização propôs a glosa dos valores dos insumos adquiridos das pessoas físicas e cooperativas, com o argumento de que, como não havia incidência da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins sobre tais operações, por força do disposto no art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, elas não gerariam direito ao ressarcimento do saldo remanescente do crédito presumido do IPI.

Seguindo o mesmo entendimento, o Órgão julgador *a quo* também manteve a glosa dos mencionados valores.

Por sua vez, a Recorrente insurgiu-se contra a mencionada glosa, baseada no argumento de que, para efeito de apuração do valor do benefício fiscal em referência, a Lei nº 9.363, de 1996, estabeleceu uma forma de cálculo presumida para toda a cadeia de comercialização anterior ao processo de industrialização, sem condicionar o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas aquisições realizadas na fase imediatamente anterior à produção.

Dessa forma, segundo a Recorrente, não seria procedente o argumento de que somente as aquisições de insumos que sofreram a incidência direta das referidas contribuições comporiam a base de cálculo do crédito presumido do IPI, ficando de fora da apuração do referido benefício as aquisições realizadas dos não contribuintes.

De acordo com a jurisprudência deste e. Conselho, a matéria envolve forte controvérsia. Há decisões que contemplam integralmente o entendimento da Recorrente e outras que, em sentido diverso, não admite em hipótese alguma a inclusão dos insumos adquiridos de não contribuintes das referida Contribuições na base de cálculo do referido benefício fiscal. Particularmente, filio-me a esta última corrente, com o devido respeito ao entendimento da corrente contrária.

Entretanto, no caso em tela, há uma peculiaridade que precisa ser analisada. Diz respeito às aquisições das entidades cooperativas, especificamente, em relação ao período a partir do qual essas pessoas jurídicas passaram a ser contribuintes dos referidos gravames.

Da glosa dos insumos adquiridos de cooperativas.

Na peça recursal em apreço, alegou a Recorrente que era indevida a exclusão dos valores dos insumos adquiridos de cooperativas da base de cálculo do crédito presumido do IPI, posto que tais pessoas jurídicas, no período de apuração dos créditos, já eram contribuintes das mencionadas contribuições, nos termos do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, portanto, enquadrando-se expressamente nas condições estabelecidas no art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, combinado com o disposto no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 313, de 2003.

A alegação da Recorrente procede. De fato, a partir de 01/11/1999¹, a isenção das receitas decorrentes dos atos cooperativos, prevista no inciso I² do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, foi expressamente revogada pelo art. 23 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999.

Depois de sucessivas reedições, a nova forma de tributação das cooperativas restou definitivamente disciplinada na Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001,

¹ A data de vigência da nova forma de cobrança das contribuições para PIS/Pasep e Cofins das cooperativas foi definida no Ato Declaratório SRF nº 88, de 17 de novembro de 1999, a seguir transcrito:

"O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 1.858, de 1999, declara que as contribuições para o PIS/Pasep e para financiamento da seguridade social - Cofins, devidas pelas sociedades cooperativas, serão apuradas de conformidade com disposto na Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999".

² "Art. 6º São isentas da contribuição:

I - as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades;

que em seu art. 15 permitiu algumas exclusões da receita bruta, nos termos que seguem reproduzidos:

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I- os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II-as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III-as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV-as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V-as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I-a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II-serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Assim, diversamente do entendimento da Fiscalização, ratificado no julgamento de primeiro grau, a partir do mês de novembro de 1999, as duas Contribuições passaram a incidir sobre a receita bruta auferidas pelas cooperativas, inclusive as provenientes dos atos cooperativos, com as exclusões especificadas no mencionado no transcrito preceito legal.

No caso presente, como o crédito presumido do IPI utilizado na compensação em apreço, refere-se ao 1º trimestre do ano 2003, a nova sistemática de incidência já se encontrava em vigor, por conseguinte, inaplicável ao caso o fundamento apresentado no julgado recorrido.

Em decorrência, tenho por indevida a exclusão do valor dos insumos adquiridos de cooperativas da base de cálculo do citado incentivo fiscal.

Da glosa dos insumos adquiridos de pessoas físicas

Em relação este ponto da lide, alegou a Recorrente que, ainda que os insumos adquiridos de pessoas físicas não sofressem a incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, eles integrariam a base cálculo do crédito presumido do IPI.

Trata-se, como já referenciado, de matéria que tem gerado ampla controvérsia no âmbito deste Conselho. Na esfera judicial, também não foi diferente.

Entretanto, em julgamento realizado segundo o procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, estabelecido no 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC), o e. Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu o direito de os contribuintes incluírem na base de cálculo do crédito presumido do IPI o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, produtoras rurais, não-contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Refiro-me ao julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 993164 / MG³, proferido pelos integrantes da Primeira Seção do STJ, cuja ementa segue reproduzida:

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.

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."

³ Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010, por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

3. O artigo 6º, do aludido diploma legal, determina, ainda, que "o Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador".

4. O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, expediu a Portaria 38/97, dispondo sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 e autorizando o Secretário da Receita Federal a expedir normas complementares necessárias à implementação da aludida portaria (artigo 12).

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:

"Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

§ 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive:

I - Quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero;

II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.

§ 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, viciam-

se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e ADI 365 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991).

8. Conseqüentemente, 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: REsp 849287/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; AgRg no REsp 913433/ES, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.06.2009, DJe 25.06.2009; REsp 1109034/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16.04.2009, DJe 06.05.2009; REsp 1008021/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe 11.04.2008; REsp 767.617/CE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 15.02.2007; REsp 617733/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.08.2006, DJ 24.08.2006; e REsp 586392/RN, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.2004, DJ 06.12.2004).

9. 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" (REsp 586392/RN).

10. A Súmula Vinculante 10/STF cristalizou o entendimento de que: "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."

11. Entrementes, é certo que a exigência de observância à cláusula de reserva de plenário não abrange os atos normativos secundários do Poder Público, uma vez não estabelecido confronto direto com a Constituição, razão pela qual inaplicável a Súmula Vinculante 10/STF à espécie.

12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exsurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da

Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

14. Outrossim, a apontada ofensa ao artigo 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.

15. Recurso especial da empresa provido para reconhecer a incidência de correção monetária e a aplicação da Taxa Selic.

16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.

17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Assim, tendo em conta os fundamentos aduzidos no referido julgado, que os adoto na presente decisão, ressalvado o entendimento contrário deste Conselheiro, em cumprimento ao disposto no art. 62-A⁴ do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com alterações introduzidas pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, proponho que seja restabelecida a glosa, mediante adição à base de cálculo dos créditos presumidos do IPI, do valor dos insumos adquiridos dos produtores rurais, pessoas físicas não-contribuintes das mencionadas Contribuições.

II. DA GLOSA DOS ITENS QUE NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE INSUMO.

Das aquisições que não se enquadram no conceito insumo e que, por esse motivo, foram excluídos pela Fiscalização da base de cálculo do crédito presumido do IPI, a Recorrente apenas se insurgiu em relação aos seguintes: a) lenha, cavaco de madeira, carvão mineral, gás (GLP) e serviços de reflorestamento; b) gaiolas, caixas plásticas, contentores e bombonas reutilizáveis; c) peças e máquinas, utilizadas na manutenção das máquinas dos estabelecimentos industriais; e d) extintores.

⁴ "Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF".

Para exclusão dos referidos valores, alegou a Fiscalização que tais aquisições não se enquadravam no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material embalagem, foram consumidos no processo de industrialização, através do contato físico com o produto fabricado, ou incorporados aos produtos fabricados, conforme entendimento exarado no Parecer Normativo CST nº 65, de 1979.

Por outro lado, alegou a Recorrente que as conclusões apresentadas no referido Parecer Normativo eram inaplicáveis ao crédito presumido do IPI, por se tratar de ato administrativo anterior a Lei nº 9.363, de 1996. Ademais, por se tratar de norma de natureza complementar, asseverou a Recorrente que o referido Parecer não poderia extrapolar o conteúdo da citada Lei.

Não procede a alegação da Recorrente, haja vista que o Ministro da Fazenda, em cumprimento à atribuição que lhe conferida no art. 6º⁵ da Lei nº 9.363, de 1996, por meio do § 11 do art. 3º da Portaria MF nº 64, de 24 de março de 2003 (vigente na data da apuração do crédito em apreço) determinou que os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem eram aqueles os constantes da legislação do IPI, nos termos a seguir transcrito:

Art. 3º O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

(...)

§ 11. Os conceitos de produção, MP, PI e ME são os constantes da legislação do IPI.

(...)

Dessa forma, para fins de apuração do crédito presumido do IPI, por força do citado comando normativo, os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem são aqueles estabelecidos na legislação do IPI. Por conseguinte, no caso em tela, não se trata de utilização subsidiária da legislação do IPI, mas de aplicação direta.

Logo, para fins de apuração do crédito presumido do IPI, ao contrário do alegado pela Recorrente, o conceito de insumo é aquele determinado na legislação do IPI. Logo, trata-se de conceito jurídico e não-econômica, como alegado pela Recorrente.

Neste sentido, dispõe o inciso I do art. 164 do RIPI/2002 (vigente no período de apuração do crédito em apreço) que incluem-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” (grifos não originais).

Assim, em consonância do referido preceito legal, apenas os insumos que integram o produto industrializado, ou que são consumidos no processo produtivo se enquadram no conceito de matéria-prima e produto intermediário. Além disso, encontra-se expressamente excluído dos referidos conceitos, os bens integrantes do ativo permanente.

⁵ "Art. 6º O Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador".

O alcance da expressão “consumidos no processo de industrialização” foi definido no citado Parecer Normativo CST nº 65/79, do qual extraio os seguintes excertos, que muito bem definem a questão:

(...) geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, “stricto-sensu”, e material de embalagem), 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 de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

Portanto, adotando o entendimento do referido Parecer, não vislumbro como produtos do tipo lenha, cavaco de madeira, carvão mineral, gás (GLP) e serviços de reflorestamento, possam ser considerados matéria-prima ou produtos intermediários, porque eles não integram nem tampouco têm contato direto com os produtos industrializados e exportados pela Recorrente.

É oportuno mencionar ainda que, no âmbito deste e. Conselho, a matéria encontra-se sumulada. Refiro-me a Súmula CARF nº 19 que, embora disponha sobre as aquisições de combustíveis e lubrificantes, por força da similaridade, ao meu ver, também se aplica às aquisições em tela. A redação da citada Súmula tem o seguinte teor, *in verbis*:

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.

Pelos mesmos fundamentos anteriormente aduzidos, entendo que as embalagens reutilizáveis, os extintores e as peças e máquinas, empregadas no processo industrial, embora atendam o conceito de bens de produção, previsto nos incisos III a V do art. 519⁶ do RIPI/2002, obviamente, não se enquadram no conceito de produtos intermediários, consumidos ou utilizados no processo industrial. Ademais, tais bens integram o ativo permanente do estabelecimento industrial, circunstância que, por si só, os retira da condição insumo industrial.

É oportuno esclarecer que o conceito de **bens de produção** compreende (i) os insumos empregados no processo industrial (matéria-prima e produto intermediário), (ii) os produtos destinados a embalagem e acondicionamento do produto e (iii) as ferramentas, exceto as manuais, as máquinas, instrumentos, aparelhos e equipamentos, inclusive suas peças, partes

⁶ "Art. 519. Consideram-se bens de produção (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1º):

I - as matérias-primas;

II - os produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial;

III - os produtos destinados a embalagem e acondicionamento;

IV - as ferramentas, empregadas no processo industrial, exceto as manuais; e

V - as máquinas, instrumentos, aparelhos e equipamentos, inclusive suas peças, partes e outros componentes, que se destinem a emprego no processo industrial".

e outros componentes, empregados no processo industrial. Trata-se, evidentemente, de conceito mais amplo do que o de matéria-prima e produto intermediário.

Assim, para fim de apuração do crédito presumido do IPI, apenas os bens de produção que se enquadrem no conceito de matéria-prima e produto intermediário, bem como as embalagens destinados ao acondicionamento do produto, portanto, não destinadas ao transporte ou reutilizáveis, podem compor a base de cálculo do citado incentivo fiscal, conforme estabelecido no art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996. A contrário senso, os demais bens de produção, por falta de previsão legal, não faz jus ao ressarcimento do crédito em apreço.

Baseado nessas considerações, tenho como legítimo o procedimento de exclusão do valor dos referidos itens da base de cálculo do crédito presumido do IPI. Em decorrência, no que concerne a esse ponto, deve ser mantido sem qualquer reparo o Acórdão recorrido.

III- DA CONCLUSÃO

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao presente Recurso, para restabelecer a glosa do valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas e homologar as compensações até o limite do crédito reconhecido.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 2011.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento