



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11543.001901/2002-78
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-006.960 – 3ª Turma
Sessão de 13 de junho de 2018
Matéria IPI - CRÉDITO PRESUMIDO
Recorrente FAZENDA NACIONAL e ADM EXPORTADORA E IMPORTADORA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL e ADM EXPORTADORA E IMPORTADORA S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS NÃO INDUSTRIALIZADOS PELO PRODUTOR EXPORTADOR. COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

No cálculo do crédito presumido de IPI (Lei nº 9.363/96), as receitas de exportação de produtos não industrializados pelo contribuinte incluem-se na composição da Receita de Exportação (RE) e na Receita Operacional Bruta.

CRÉDITO PRESUMIDO - BASE DE CÁLCULO - SÚMULA 19

De acordo com o art. 3º da Lei 9.363, o alcance dos termos matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, deve ser buscado na legislação de regência do IPI. E a normatização do IPI nos dá conta que somente dará margem ao creditamento de insumos, quando estes integrem o produto final ou, em ação direta com aquele, forem consumidos ou tenham suas propriedades físicas e/ou químicas alteradas.

Recursos Especial do Contribuinte e da Fazenda Nacional negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 897/905) e do contribuinte (fls. 1060/1092) contra o Acórdão nº 3301-000.675 (fls. 1009/1021), proferido em 07/04/2011, cujo teor da parte dispositiva é o seguinte:

Ante o exposto, voto por PROVER PARCIALMENTE o recurso voluntário, para reconhecer o direito ao aproveitamento do crédito presumido da recorrente, incluindo na base de cálculo os insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas, desde que atendidas as características de insumo expostas no PN CST nº 65/79, corrigidos monetariamente, desde o protocolo do pedido até o efetivo ressarcimento ou compensação, e que seja refeita a base de cálculo, levando em consideração a relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, dessa vez nos moldes da Portaria MF nº 93/2004.

RECURSO DA PFN

A Procuradoria pugna que no cômputo da receita de exportação não deva ser incluído o valor da venda para o exterior de produtos adquiridos de terceiros que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pelo produtor-exportador. Tal RE foi admitido pelo despacho de fls. 1007/1008.

RECURSO DO CONTRIBUINTE

O contribuinte manejou recurso especial na parte que sucumbiu, na qual lhe foi negado considerar os valores de compras de insumos que não entrassem em contato físico direto com os produtos fabricados pela empresa (fertilizantes, grãos vegetais e defensivos agrícolas) para fins de cálculo do Crédito Presumido de IPI. Alega que todos insumos que tenham sido efetivamente consumidos no processo industrial para fabricação dos produtos exportados, devem ser considerados no cálculo do benefício fiscal, independentemente de haver contato direto com o produto em fabricação. Entende que o conceito de insumos deve ser aquele "contemplado pela Ciência Econômica", em leitura ampliada da Lei 9.363/96.

Os insumos glosados são os seguintes: "energia elétrica, lenha, bagaço de cana e óleo, combustíveis, lubrificantes, materiais para análise laboratorial, para tratamento de água e efluentes do processo industrial, gás e outros insumos que não são consumidos diretamente na produção do produto fabricado".

O despacho de fls. 1118/1122 deu seguimento a esse RE, e a Fazenda Nacional contraarrazou-o, requerendo que lhe seja negado provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL

Presentes os pressupostos recursais, é de ser o mesmo conhecido.

Como relatado, entende a Fazenda que no cômputo da receita de exportação não deve ser incluído o valor da venda para o exterior de produtos adquiridos de terceiros que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pelo produtor-exportador.

Contudo, já assentada posição em sentido contrário por este Sodalício, ou seja, que no valor da receita de exportação deve ser incluída, igualmente, a receita de exportação de produtos revendidos. Nesse rumo trilhamos os Acórdãos 9303.006.036, de relatoria do Conselheiro Demes Brito, julgado em 30/11/2017, e o 9303-005.172, de relatoria do Conselheiro Andrada Canuto Natal, de 17/05/2017, ambos ementados com o teor que transcrevo:

"IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS NÃO INDUSTRIALIZADOS PELO PRODUTOR EXPORTADOR. COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECEITA OPERACIONAL BRUTA.

No cálculo do crédito presumido de IPI, de que tratam a Lei nº 9.363/96 e a Portaria MF nº 38/97, as receitas de exportação de produtos não industrializados pelo contribuinte, incluem-se na composição tanto da Receita de Exportação RE, quanto da Receita Operacional Bruta ROB. Ou seja, incluem-se nos dois lados do coeficiente de exportação, no numerador e no denominador.

Assim, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

RECURSO DO CONTRIBUINTE

Presentes os pressupostos recursais, deve o recurso ser conhecido.

A leitura que o sujeito passivo faz da lei concessiva do crédito presumido do IPI, espécie de benefício fiscal, vai de encontro ao que define a lei como insumo, dando margem a um conceito aberto, indefinido e nebuloso. Ora, se estamos tratando de um incentivo fiscal, que é o escopo da Lei 9.363/96, deve o mesmo ser interpretado restritivamente. Gize-se que o recorrente se contrapõe aos termos da decisão recorrida apenas em termos genéricos, ao fundamento que os insumos glosados são aplicados, de alguma forma, em seu processo produtivo, sequer demonstrando em que medida são os mesmos utilizados. Discordo.

Dispõe a lei instituidora do benefício (Lei 9.363) no parágrafo único do art 3º 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**”.*(grifei)

Sem embargo, entendo que o legislador foi explícito que em relação às hipóteses elencadas deva ser aplicada, quando não suficientemente claro os conceitos abarcados pela própria norma instituidora do benefício, as leis de regência do IR e do IPI. Assim, restrito os contornos do litígio em relação a quais produtos se incluem no conceito de matérias primas ou produtos intermediários, é de aplicar-se então, subsidiariamente, a legislação do IPI. E, como é cediço, o termo legislação é amplo, não se restringindo à lei em seu sentido formal, mas compreendendo também as normas infra-legais, como os decretos e atos administrativos pertinentes à matéria.

Dessarte, não sendo a lei instituidora do benefício definitivamente clara quanto a tais conceitos, determina o legislador, vez que se utilizou da sistemática do IPI para concessão do ressarcimento daquelas contribuições embutidas nos produtos efetivamente exportados, que seu alcance deve ser buscado na legislação de regência daquele tributo. Esse é o alcance do termo subsidiário.

Tenho para mim que só podem dar margem a ressarcimento de PIS e COFINS, a título de crédito presumido de IPI, aquelas mercadorias que, consoante o entendimento previsto na legislação do IPI, possam enquadrar-se no conceito de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem.

E, de acordo com a legislação do IPI, tais insumos são aqueles que dão margem ao que veio a se chamar de créditos básicos, ou seja aqueles que geram o direito subjetivo do contribuinte de creditar-se de forma a moldar-se nos preceitos constitucionais da não-cumulatividade do IPI. Nesse passo, concluo que o benefício só existirá em relação às matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que geram direito ao crédito, pois é isto que dispõe a norma a ser aplicada subsidiariamente.

Estatui o art. 25 da Lei 4.502/64, reproduzido no art. 82, inciso I do RIPI/82 que:

“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 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.*(grifei).

Com efeito, para dar margem ao creditamento é necessário que os insumos sejam consumidos no processo de industrialização ou sofram desgaste em função de ação

exercida diretamente sobre o produto em fabricação, o que não é o caso dos insumos suso elencados. Nesse sentido, a ementa¹ a seguir transcrita:

“CRÉDITO DO IMPOSTO – MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM – Para aproveitamento do crédito, os bens devem ser consumidos no processo de industrialização ou sofrer desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou vice-versa e, ainda, não estarem compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Dessa forma, para que determinado insumo possa servir de base ao cálculo do litigado benefício fiscal, deve ficar provado à exaustão, e este ônus é de quem pede, que efetivamente o insumo foi utilizado no processo produtivo em ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, desde que nesse processo sofra perda ou modificação de suas propriedades físicas e/ou químicas.

O Parecer Normativo CST 65/79, aclarando o alcance da norma insculpida no art. 25 da Lei 4.502/64, aduziu que os produtos intermediários e as matérias-prima que não integrem o produto final mas que sofram, em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como desgaste, o dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, também dará margem ao creditamento. A contrário senso, de acordo com a legislação de regência do IPI, a qual devemos buscar elementos subsidiários para definir o alcance dos termos matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, consoante a norma de regência do benefício pleiteado nestes autos, qualquer insumo utilizado no processo produtivo que não atenda tais requisitos não darão margem ao creditamento do IPI, e, por conseguinte, não poderão ser utilizados no cômputo do benefício da Lei 9.363/96.

Em conclusão, o que deve ser perquerido para sabermos quais produtos que dão margem ao chamado creditamento básico, e, portanto, a inclusão no benefício, é identificarmos se eles entram no processo produtivo, ou integrando o produto final, quando não cabe maiores digressões, ou quando exercem ação direta sobre o produto em fabricação, ficando demonstrado seu desgaste físico e/ou químico.

A Súmula CARF 19 vai ao encontro desse entendimento.

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.

Portanto, não provado que os insumos objeto da glosa tenham contato direto com o produto fabricado e exportado, deve o recurso ser improvido.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, nego provimento aos recursos do sujeito passivo e da Fazenda Nacional.

¹ Ac. 201-65.182

Processo nº 11543.001901/2002-78
Acórdão n.º **9303-006.960**

CSRF-T3
Fl. 7

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Processo nº 11543.001901/2002-78
Acórdão n.º **9303-006.960**

CSRF-T3
Fl. 8
