



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

Processo nº 12893.000223/2007-23
Recurso nº 512.778 Voluntário
Acórdão nº **3302-00.500 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de julho de 2010
Matéria Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI
Recorrente Sucocitrico Cutrale Ltda
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS

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 art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. As exclusões promovidas pelas Instruções Normativas SRF. 23/97 e 103/97 somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. OUTROS INSUMOS.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável do IPI, não abrangendo os produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, em análise laboratorial e em limpeza da linha de produção, bem como os custo de colheita de frutas.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer direito ao crédito nas aquisições de pessoas físicas, nos termos do voto da redatora designada. Vencidos os Conselheiro Walber José da Silva (Relator) e Alan Fialho Gandra. Designada a Conselheira Fabiola Cassiando Keramidas para redigir o voto vencedor.

Walber José da Silva - Presidente e Relator

Fabiola Cassiano Keramidas – Redatora Designada

EDITADO EM: 07/10/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber Jose da Silva (Presidente), Alan Fialho Gandra, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto. Ausente, justificadamente, o Conselheiro José Antonio Francisco.

Relatório

No dia 18/03/2004 a empresa Sucocitrico Cutrale Ltda., já qualificada nos autos, apresentou Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI (Portaria MF nº 38/97), relativo ao 3º trimestre de 2003, e Declaração de Compensação.

Após a realização das verificações fiscais no estabelecimento da recorrente, a DRF em Araraquara - SP reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, nos termos do Despacho Decisório de 20/08/2008 (fls. 441/450). A autoridade competente efetuou a glosa das seguintes parcelas da base de cálculo do benefício pleiteado:

- a) Transferência de fruta própria;
- b) Combustível para caldeira / gerador gás quente;
- c) Óleo diesel utilizado em empilhadeiras;
- d) Energia elétrica;
- e) Produtos utilizados no sistema de refrigeração;
- f) Produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes;
- g) Produtos químicos utilizados em análise laboratorial;
- h) Frutas adquiridas de produtores rurais, não contribuintes de PIS e Cofins;
- i) Produtos químicos utilizados na limpeza da linha de produção; e
- j) Insumos importados

Não se conformando com a decisão acima, a empresa interessada ingressou com manifestação de inconformidade, cujos argumentos de defesa foram resumidos no relatório do acórdão recorrido, que leio em sessão.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto - SP indeferiu a solicitação da recorrente, nos termos do Acórdão nº 14-22.760, de 25/03/2009 - fls. 478/491.

Desta decisão a empresa interessada tomou ciência no dia 20/05/2009, conforme AR de fl. 493, e, no dia 09/06/2009, ingressou com o recurso voluntário de fls. 494/507, onde reprisa os argumentos da manifestação de inconformidade, alegando que:

a) As aquisições de pessoas físicas geram direito ao crédito presumido do IPI pelo entendimento da melhor doutrina, das instâncias administrativas e do poder Judiciário. Cita jurisprudência administrativa e judicial.

b) Não há dúvidas razoável que possa impedir a inclusão dos valores das aquisições de laranjas ao cômputo do crédito presumido. No caso são glosados os custos considerados na obtenção das frutas, ou seja, os custos de serviços de colheita de frutas próprias. Havendo “custo de aquisição”, como de fato houve no presente item, deve a matéria-prima compor o cálculo do crédito presumido;

c) Combustível e energia elétrica são produtos intermediários utilizados no processo produtivo e geram crédito presumido do IPI, como bem entendem o conselho de Contribuintes e o Poder Judiciário. Cita jurisprudência;

d) Os produtos químicos são produtos intermediários, pois as substâncias químicas são utilizadas na obtenção do produto final. São imprescindíveis ao processo produtivo.

Não há contestação da glosa dos produtos utilizados no sistema de refrigeração e dos insumos importados.

Na forma regimental, o processo foi a mim distribuído.

Voto Vencido

Conselheiro Walber José da Silva - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais. Dele conheço.

A recorrente está pleiteando o cancelamento da glosa dos custos relativos às aquisições de: (i) matérias-primas junto à produtores rurais, não contribuintes do PIS e da Cofins; (ii) combustíveis e energia elétrica usadas no processo produtivo; e (iii) produtos químicos. Pleiteia, ainda, a inclusão no cálculo do benefício do custos de colheita de frutas próprias.

Não há contestação da glosa dos produtos utilizados no sistema de refrigeração e dos insumos importados, restando definitivo estas glosas.

Iniciamos pela pretensão da recorrente de incluir no cálculo do crédito presumido os dispêndios realizados com a colheita de frutas próprias e com produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, em análise laboratorial e em limpeza da linha de produção. Entendo que os referidos serviços e produtos não se enquadram no conceito de matéria-prima e de produtos intermediários a que se refere o 164, I, do RIPI/2002 e, conseqüentemente, não geram direito nem a crédito básico do IPI e nem entram no cálculo do crédito presumido do IPI, a que se refere a Lei nº 9.363/96.

Pela legislação do IPI, para que os insumos sejam caracterizados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou alteração desses insumos, em virtude de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa.

Conforme afirma a decisão recorrida, o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, elucida a correta exegese do inciso I do art. 66 do RIPI/79, que corresponde ao art. 164, I, do RIPI/2002, aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002.

Pelas disposições do referido parecer, que adotamos, é incontestável que os produtos ou serviços usados na colheita de frutas próprias e produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, em análise laboratorial e em limpeza da linha de produção não podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido de IPI como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Esses produtos e serviços podem ser insumos, mas certamente não se caracterizam como nenhum daqueles antes referidos (MP, PI e ME); enquadram-se, em contrapartida, como gastos gerais de fabricação ou de produção, ou custos indiretos, incorridos na produção. Fato é que inexistente contato direto com o produto em fabricação, ou incorporação a este, no caso, o suco de laranja.

Portanto, não há reparos a fazer, neste particular, na decisão recorrida.

Relativamente aos dispêndios com energia elétrica e combustível, este Colegiado tem reiteradamente decidido no sentido de que a energia elétrica e os combustíveis não podem compor o cálculo do crédito presumido do IPI, previsto na Lei nº 9.363/96, porque, legalmente, tais dispêndios não se classificam como matérias-primas ou produtos intermediários.

Por esta razão, este CARF firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica e os combustíveis não se enquadram no conceito de matéria-prima ou produtos intermediários, nos termos da Súmula CARF nº 19, abaixo reproduzida:

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.

Devo, ainda, consignar que as súmulas deste Colegiado são de aplicação obrigatória e não cabe recurso especial para a CSRF de decisão que aplique súmula de jurisprudência do CARF, nos termos do § 2º do art. 67 e do art. 72, todos do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, abaixo reproduzido.

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância. (grifei).

[...]

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Pelas razões pretéritas, entendo que deve ser mantida a glosa dos gastos com combustíveis e com energia elétrica.

Relativamente às aquisições feitas de pessoas físicas, a Lei nº 9.363/96, em seu art. 1º, é muito clara ao dispor que a empresa produtora exportadora de mercadorias nacionais fará jus ao crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7/70; 8/70; e 70/91, “**incidentes sobre as respectivas aquisições**”, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Ora, se não houve incidência das contribuições nas aquisições, não há que se falar em ressarcimento. E neste sentido deve-se observar que a lei fala em “**incidentes sobre as respectivas aquisições**”, de forma que pouco importa se incidiu em etapas anteriores. O que importa é que nas aquisições efetuadas pela empresa produtora e exportadora, estas não incidiram.

A respeito deste assunto, destaco o Parecer PGFN nº 3.092, de 27 de dezembro de 2002, aprovado pelo Ministro da Fazenda:

“21. Quando o PIS/PASEP e a COFINS oneram de forma indireta o produto final, isto significa que os tributos não ‘incidiram’ sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (o fornecedor não é contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS), mas nos produtos anteriores, que compõem este insumo. Ocorre que o legislador prevê, textualmente, que serão ressarcidas as contribuições ‘incidentes’ sobre o insumo adquirido pelo produtor/exportador, e não sobre as aquisições de terceiros, que ocorreram em fases anteriores da cadeia produtiva.

22. Ao contrário, para admitir que o legislador teria previsto o crédito presumido como um ressarcimento dos tributos que

oneraram toda a cadeia produtiva, seria necessária uma interpretação extensiva da norma legal, inadmitida, nessa específica hipótese, pela Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional”.

E não é só a partir do art. 1º da Lei nº 9.363/96 que se pode vislumbrar este entendimento, porque nos demais artigos da lei também se verifica tal posicionamento, como muito bem elucida o mencionado parecer, que transcrevo:

“24. Prova inequívoca de que o legislador condicionou a fruição do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor do insumo é depreendida da leitura do artigo 5º da Lei nº 9.363, de 1996, in verbis:

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

25. Ou seja, o tributo pago pelo fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido, que for restituído ou compensado mediante crédito, será abatido do crédito presumido respectivo.

26. Como o crédito presumido é um ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, pagos pelo fornecedor do insumo, o legislador determina, ao produtor/exportador, que estorne, do crédito presumido, o valor já restituído.

27. O art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, determina que apenas os tributos ‘incidentes’ sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (e não pelo seu fornecedor) podem ser ressarcidos. Conforme o art. 5º, caso estes tributos já tenham sido restituídos ao fornecedor dos insumos (o que significa, na prática, que ele não os pagou), tais valores serão abatidos do crédito presumido.

28. Esta interpretação lógica é confirmada por todos os demais dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996. De fato, em outras passagens da Lei, percebe-se que o legislador previu formas de controle administrativo do crédito presumido, estipulando ao seu beneficiário uma série de obrigações acessórias, que ele não conseguiria cumprir caso o fornecedor do insumo não fosse pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. Como exemplo, reproduz-se o art. 3º da multicitada Lei nº 9.363, de 1996:

‘Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador’.

29. Ora, como dar efetividade ao disposto acima, quando o produtor/exportador adquirir insumo de pessoa física, que não é obrigada a emitir nota fiscal e nem paga o PIS/PASEP e a COFINS? Por outro lado, como aferir o valor dos insumos

adquiridos de pessoas físicas, que não estão obrigados a manter escrituração contábil?

30. Toda a Lei nº 9.363, de 1996, está direcionada, única e exclusivamente, à hipótese de concessão do crédito presumido quando o fornecedor do insumo é pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. A lógica das suas prescrições milita sempre nesse sentido. Não há qualquer disposição que regule ou preveja, sequer tacitamente, o ressarcimento nas hipóteses em que o fornecedor do insumo não pagou o PIS/PASEP ou a COFINS.

31. Em suma, a Lei nº 9.363, de 1996, criou um sistema de concessão e controle do crédito presumido de IPI, cuja premissa é que o fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do incentivo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.”

Também não socorre à recorrente a jurisprudência colacionada aos autos, porque não possuem qualquer força vinculante sobre o que ora se decide. Aliás, já existe jurisprudência administrativa e judicial a respeito do assunto, manifestando-se frontalmente contrária ao defendido pela recorrente, conforme se pode verificar das ementas a seguir transcritas:

“IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – I) INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS E PESSOAS FÍSICAS – Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência das Contribuições ao PIS e à COFINS, no fornecimento de insumos ao produtor exportador.” (Acórdão nº 202-12.303)

“TRIBUTÁRIO. LEI 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI A TÍTULO DE RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP/PASEP E DA COFINS EM PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E/OU RURAIS QUE NÃO SUPORTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI IURES AO CREDITAMENTO.

1. Tratando-se de ressarcimento de exações suportadas por empresa exportadora, tal como se dá com o benefício instituído pelo art. 1º da Lei 9.363/96, somente poderá haver o crédito respectivo se o encargo houver sido efetivamente suportado pelo contribuinte.

2. Sendo as exações PIS/PASEP/PASEP e COFINS incidentes apenas sobre as operações com pessoas jurídicas, a aquisição de produtos primários de pessoas físicas não resulta onerada pela sua cobrança, daí porque impraticável o crédito dos seus valores, sob a forma de ressarcimento, por não ter havido a prévia incidência.

3. Tutela liminar deferida.” (TRF/5ª Região, AI nº 32.877, DJ de 2/2/2001, p. 337)

Para concluir, é verdade que o objetivo da lei, como um todo, foi o de estimular a exportação, contudo, sem dúvidas, há limitações para o gozo deste benefício, sendo

descabido falar na inclusão, para efeito de custo acumulado dos insumos, no cômputo do crédito presumido, dos valores relativos às aquisições de matérias-primas, quer adquiridas de pessoas físicas, quer adquiridas de sociedades cooperativas ou de qualquer outra pessoa jurídica que não seja contribuinte do PIS e da Cofins.

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999¹, adoto os fundamentos do acórdão de primeira instância.

Por tais razões, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Walber José da Silva

Voto Vencedor

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, Redatora Designada

Divirjo do ilustre Conselheiro relator em relação a possibilidade de inclusão de insumos adquiridos de cooperativas e/ou pessoas físicas, para fins de cálculo do crédito presumido de IPI.

Este órgão já pacificou seu entendimento, no sentido de permitir o cômputo dos custos com estes insumos, tendo em vista que a Lei nº 9.363/96 não vedou o direito ao crédito do contribuinte neste particular.

Pelo contrário, o entendimento firmado é de que **a Lei não restringiu o direito ao crédito, concedendo-o em relação ao valor total de aquisição de insumos**, não obstante a Instrução Normativa nº 23/97 tentasse restringi-lo, vedando o crédito quanto à aquisição de insumos de cooperativas e pessoas físicas. Ocorre que as normas administrativas não podem dispor *contra-legem, praeter-legem, ultra-legem ou extra-legem*, (neste particular correto o patrono). Isto porque as Instruções Normativas são normas complementares das Leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto das normas que complementam.

São precedentes neste sentido, desta Primeira Câmara do Segundo Conselho, os Recursos nº 111.665; 111.931; 111.579; 117.909, dentre outros. No mesmo esteio seguem diversas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais quando da análise da matéria, Recursos nº 201-110.145; 201-115.731; 201-111.581; 201-107.591, dentre outros.

É imperioso, ainda, ressaltar, que Câmara Superior de Recursos Fiscais reafirmou este entendimento, conforme se depreende do julgamento do RP/202-119537 – ocorrido em janeiro de 2008.

Ante o exposto, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO** permitir a inclusão de insumos adquiridos de cooperativas e/ou pessoas físicas, para fins de cálculo do crédito presumido de IPI.

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Processo nº 12893.000223/2007-23
Acórdão n.º **3302-00.500**

S3-C3T2
Fl. 5

Fabiola Cassiano Keramidas

CÓPIA