



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13051.000121/99-48
Recurso nº : 123.187
Acórdão nº : 202-16.851

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	de 16 de 02/07
C	Rubrica:

Recorrente : COOPERATIVA DOS SUINOCULTORES DE ENCANTADO LTDA.
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/1/2006

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

**IPI. RESSARCIMENTO CRÉDITO PRESUMIDO.
PRODUTO NÃO TRIBUTÁVEL PELO IPI.**

A norma do art. 1º da MP nº 948/95, instituidora do crédito presumido do IPI, reporta-se ao conceito de produção e não de produto ou estabelecimento industrial. O conceito de produção é o contido no art. 3º do RIPI/82.

AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E PRODUTO INTERMEDIÁRIO DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

A norma do art. 1º da MP nº 948/95 determina que o ressarcimento será calculado em função das contribuições para o PIS e a Cofins incidentes sobre as respectivas aquisições. Inexistindo tal incidência inexistente o direito a ressarcimento de crédito presumido sobre as aquisições. A norma instituiu crédito presumido cuja apuração ocorre sobre situação fática real e não presumida.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA DOS SUINOCULTORES DE ENCANTADO LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto às aquisições de pessoas físicas e de cooperativas. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda; e II) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso quanto ao direito de aproveitamento do crédito presumido em relação à fabricação e exportação de produtos NT. Vencido o Conselheiro Antonio Carlos Atulim.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2006.

Antonio Carlos Atulim
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Zomer e Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/8/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13051.000121/99-48
Recurso nº : 123.187
Acórdão nº : 202-16.851

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : COOPERATIVA DOS SUINOCULTORES DE ENCANTADO LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS, referente ao indeferimento do pedido de ressarcimento do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, relativo ao período de **abril a junho de 1997**, no valor de R\$170.915,32.

Por bem descrever os fatos, reproduz-se, abaixo, parte do relatório da decisão recorrida:

“(…)

2. O pedido foi parcialmente deferido pelo Delegado da Receita Federal em Santa Cruz do Sul (fls. 356/357), após a realização de auditoria, onde foram feitos os seguintes ajustes no cálculo do benefício:

- exclusão de exportações de produtos que apresentavam a indicação “NT” (Não-tributados) na Tabela de Incidência do IPI, antes de 17/04/1997, data em que foi editada a Medida Provisória nº 1.508-16 que incluiu alguns produtos dos capítulos 2 e 3 da TIPI no campo de incidência do IPI;

- exclusão de compras de insumos feitas a pessoas físicas e cooperativas;

- exclusão dos estoques existentes em 31/12/1996.

3. O interessado contestou tempestivamente o deferimento parcial (fls. 360 a 383), por seu representante (procuração a fl. 4), alegando, em síntese:

a) a requerente é empresa agro-industrial, dedicada à produção, comercialização e exportação de produtos alimentícios derivados de suínos e de farelo de soja, tendo direito ao crédito pleiteado, de acordo com a Lei nº 9.363, de 1996 e Medidas Provisórias que a antecederam;

b) que adquire no mercado interno insumos em cujos preços estão embutidos os valores da Cofins e da Contribuição para o PIS repassados pelos fornecedores;

c) o benefício é para a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais, não tendo a lei feito restrição quanto ao tipo de produto exportado (industrializado ou não, tributado ou não) nem com relação à sua classificação na Tabela de Incidência do IPI;) d) a fiscalização desloca o benefício para o produto, quando a lei determina que o mesmo é concedido à empresa, não sendo lícito às autoridades fazendárias conferir à Lei interpretação restritiva, que esta não comporta. Ademais não há disposição legal prevendo a exclusão dos produtos não tributados;

e) a orientação administrativa, em benefício análogo previsto na legislação anterior (crédito-prêmio) seria no sentido de admitir o incentivo mesmo para os produtos não tributados, como é o caso dos Acórdãos do Conselho de Contribuinte, que cita, além da jurisprudência do extinto Tribunal Federal de Recursos, também elencada;

f) embora seja intitulado de crédito presumido de IPI, o benefício visa ressarcir as contribuições para o PIS e Cofins, o que pressupõe, tão-somente, a incidência destas contribuições sobre as aquisições de insumos;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30 / 8 / 2006

2ª CC-MF
Fl.

Cleuzid Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13051.000121/99-48
Recurso nº : 123.187
Acórdão nº : 202-16.851

g) quanto à glosa de aquisições de cooperativas e pessoas físicas, ressalta que o objetivo da lei é desonerar as exportações do ônus das referidas contribuições, e por isso mesmo não faz restrições quanto à origem dos insumos para fins de inclusão na base de cálculo do crédito presumido, no pressuposto de que trazem embutidas nos seus preços as contribuições incidentes nas fases anteriores de comercialização, daí a fixação do percentual de 5,37%;

h) cita Acórdãos do 2º Conselho de Contribuintes que amparam o seu entendimento;

i) quanto aos estoques existentes em 31/12/1996, argumenta que teria procedido à sua exclusão na apuração relativa ao ano-calendário de 1996, no valor de R\$ 2.320.432,51, conforme planilha que integrou o pedido de ressarcimento respectivo, que anexa. Portanto, estaria correta a inclusão dos estoques no cálculo relativo ao ano de 1997."

Apreciando as razões postas na manifestação de inconformidade, o Colegiado de primeira instância proferiu acórdão resumido na seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/1997 a 30/06/1997

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. Produtos não Tributados. Base de Cálculo. A fabricação e a exportação de produtos dos Capítulos 2 e 3 da TIPI/1996, não tributados pelo IPI (NT), só passou a gerar direito ao crédito presumido a partir da vigência da Medida Provisória nº1.508/16, de 17/04/1997.

AQUISIÇÕES DE COOPERATIVAS. Excluem-se da base de cálculo do crédito presumido os valores das aquisições de insumos de cooperativas, e pessoas físicas produtores rurais, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, por falta de previsão legal que autorize a inclusão.

Solicitação Deferida em Parte".

A DRJ deferiu em parte a solicitação, acatando a alegação da recorrente quanto à exclusão do saldo existente em 31/12/1996, conforme consta do item 10 do voto condutor, abaixo reproduzido:

"10. Tem razão o contribuinte ao alegar que já teria excluído do cálculo dos insumos com direito ao crédito, em 1996, o valor dos estoques existentes em 31/12/1996, no montante de R\$2.320.432,51, como comprova a planilha anexa à contestação (fl. 384/385), onde foi apurado, após a referida exclusão, um valor de crédito presumido de R\$606.497,95, objeto do processo nº 13051.000138/99-41, já apreciado nesta DRJ.

10.1 Dessa forma, não existe a duplicidade apontada pela fiscalização, devendo o mencionado valor ser computado, no cálculo relativo ao 1º trimestre de 1997, como estoque inicial, devidamente ajustado pelo percentual de 19,77% que representa a proporção entre os insumos com direito ao crédito e o total dos insumos adquiridos, conforme cálculo de fl. 354, do que resulta o valor de R\$458.749,50. Tal valor deve ser adicionado ao valor do consumo de insumos acumulado no 2º trimestre de 1997 (R\$1.529.638,40, conforme planilha de fl. 354), haja vista que não há valores a ressarcir no 1º trimestre de 1997, conforme apurado pela fiscalização."

Intimada a conhecer da decisão em 14/02/2003, a interessada, insurreta contra seus termos, apresentou, em 27/02/2003, recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes, com as mesmas razões de dissentir postas na manifestação de inconformidade,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/8/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13051.000121/99-48
Recurso nº : 123.187
Acórdão nº : 202-16.851

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

requerendo o recebimento e a procedência do recurso, deferindo-se a restituição no valor originariamente pleiteado, acrescido de juros com base na taxa Selic.

Os autos foram relatados pela Conselheira Nayra Bastos Manatta na sessão de 16 de fevereiro de 2004, na qual, por unanimidade votou-se pela conversão do julgamento do recurso em diligência com a finalidade de esclarecer as seguintes questões:

1. *quais os insumos que efetivamente integram o demonstrativo das aquisições;*
2. *como são eles efetivamente utilizados no processo produtivo da recorrente; e*
3. *se eles integram fisicamente o produto final e, em caso negativo, como são consumidos na elaboração do produto acabado."*

Determinou, também, a elaboração de relatório conclusivo da fiscalização.

A fiscalização intimou a recorrente a prestar os seguintes esclarecimentos, fl. 435:

1. *quais insumos integram o demonstrativo das aquisições efetuadas junto a pessoas físicas (produtores rurais) e cooperativas?*
2. *de que forma os insumos do item 1 são utilizados no processo produtivo?*
3. *os referidos insumos integram fisicamente o produto final? Em caso negativo, como são consumidos na elaboração do produto acabado?*
4. *outras informações consideradas pertinentes para o esclarecimento da controvérsia."*

Atendendo ao requerido, a recorrente apresenta, às fls. 439 a 468, resposta aos quesitos, acompanhados de toda documentação comprobatória exigida.

O Termo de Diligência Fiscal, constante de fls. 469 e 470, informa, em apertada síntese que:

- a) o sistema de produção utilizado pela recorrente é o de criação integrada, no qual promove o fornecimento de rações, leitões, vacinas e medicamentos para realização do ciclo de produção;
- b) todos os suínos assim criados destinam-se à produção da recorrente, constituindo-se em sua principal matéria-prima;
- c) não constatou divergências em relação às informações prestadas pela recorrente;
- d) anexou demonstrativos elaborados pela recorrente relacionando as aquisições efetuadas de cooperativas, com a segregação de valor por tipo de insumo, bem como uma amostragem das notas fiscais relativas às aquisições de pessoas físicas.

Não houve posterior manifestação da recorrente.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/8/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13051.000121/99-48
Recurso nº : 123.187
Acórdão nº : 202-16.851

Cleuzá Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

O recurso voluntário atende aos requisitos legais exigidos para sua admissibilidade e conhecimento.

As normas infralegais vigentes à época dos fatos geradores eram a Portaria MF nº 38, de 27/02/1997, e a IN SRF nº 23, de 13/03/1997.

O direito à fruição do crédito presumido instituído pela MP nº 948/95 está estampado em seu art. 1º, como abaixo reproduzido:

“Art. 1º O produtor exportador 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.”

Muito oportuno, para compreensão do texto legal, a ensinança de Gilberto Ulhôa Canto, citada pela recorrente, e aqui também, em parte, reproduzida:

“... a Lei deve ser lida e entendida como se depreende do seu contexto. A interpretação é um processo gnoseológico [Relativo ao conhecimento] de maior complexidade, que somente cabe quanto: a) no seu texto não se encontre, de modo claro e conclusivo, um comando de norma, b) quando aquilo que deflue da mera leitura torna a regra legal inaplicável porque contras as Leis da natureza, c) quando um dispositivo de Lei aparenta, pela leitura, uma determinação que se choca com a de outro artigo da mesma Lei ou d) quando a disciplina que ela estabelece na sua expressão vocabular é contrária ao sistema de direito positivo em que se insere.

Fora desses casos, não há que interpretar a norma, e muito menos para descobrir nas suas palavras uma ordem que não formula.”

Assim, extrai-se, de plano, da norma do art. 1º acima reproduzido:

- a) trata-se de benefício fiscal instituído com a finalidade de promover o ressarcimento do PIS e da Cofins incidentes sobre as aquisições efetuadas pelo produtor-exportador para utilização no processo produtivo;
- b) a metodologia utilizada para efetivar o ressarcimento das contribuições consistiu em transmutar tais valores em crédito presumido do IPI;
- c) o destinatário é o produtor-exportador de mercadorias nacionais;
- d) a base de apuração é o valor da aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário, utilizados no processo produtivo;
- e) O PIS e a Cofins passíveis de ser ressarcidos deverão ser aqueles incidentes sobre tais aquisições (“...incidentes sobre as respectivas aquisições...”).

C

5



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/8/2006

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13051.000121/99-48
Recurso nº : 123.187
Acórdão nº : 202-16.851

Portanto, entendo preenchida a condição citada na letra "a" do texto do mestre Ulhôa Canto, pela existência de um comando de norma que, caso fosse ausente, exigiria aplicação do processo de interpretação.

Desse modo, "*ler e entender*" uma norma tributária limita-se a apreender o seu conteúdo, como minudentemente acima analisado.

Portanto, ao elaborar comandos operativos infralegais, tanto a Portaria Ministerial quanto a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal, limitaram-se a reproduzir a exegese que se depreende do contexto da medida provisória instituidora do crédito presumido.

Ao perquirir o conceito jurídico de "*produtor exportador de mercadorias nacionais*", discordo da tese esposada pela fiscalização.

O parágrafo único do art. 3º da citada medida provisória remete à legislação do IPI, *subsidiariamente*, dentre outros, o conceito de produção e não de produto, como muito bem apreendeu a recorrente nos argumentos postos na impugnação.

Diz o referido parágrafo:

"Parágrafo único. 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." (destaque inserido).

E o conceito de produção não é o contido no art. 8º do Regulamento do IPI - RIPI de 1982, como entendeu a fiscalização. Ali se encontra conceituado o que seja, para fins de incidência do IPI, estabelecimento industrial e isso não vem ao caso.

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, mesmo que assim não fosse, outras formas existem, no regulamento, de identificar o referido conceito.

O art. 393 do RIPI/82 conceitua o que sejam "*bens de produção*". O que se visa com a concessão do benefício são exatamente tais bens de produção. O referido art. foi acrescido à Lei nº 4.502/64 pelo Decreto-Lei nº 34, de 18/11/66, *in litteres*:

"Art. 2º A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Alteração 1ª - Renumerado o atual parágrafo único para 2º, acrescenta-se ao artigo 4º os seguintes incisos e parágrafo:

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

O art. 393, então, conceitua bens de produção por desdobramento do comando do DL nº 34/66:

"Art. 393 - consideram-se bens de produção:

I - as matérias-primas;

Q

J 6



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/8/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13051.000121/99-48
Recurso nº : 123.187
Acórdão nº : 202-16.851

Cleuzá Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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;

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

No Dicionário eletrônico Aurélio, versão 5.0, tem-se:

Conceito de *produção* - 7. Econ. Criação de bens e de serviços capazes de suprir as necessidades econômicas do homem.

Conceito de *indústria* - 4. Econ. Atividade de produção de mercadorias, especialmente de forma mecanizada e em grande escala, abrangendo a extração de produtos naturais (*indústria extrativa*) e sua transformação (*indústria de transformação*). (negrito inserido)

Conclui-se que o conceito de produção está contido no conceito de indústria, o qual, por sua vez, tem seu processo descrito no art. 3º do RIPI/82.

Destarte, o fato de um produto estar afastado do campo de incidência do IPI, por ser não tributável (NT), não faz dele um produto não industrializado. Faz dele, sim, um produto industrializado não tributado pelo IPI. E tal produto, para sua obtenção, poderá ou não ser constituído de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem que tenham sofrido a incidência das contribuições no momento de sua aquisição.

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.

Poder-se-ia dizer então que existe uma antinomia entre os arts. 4º e 8º, na medida em que o art. 8º do Regulamento define que “*estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no artigo 3º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento.*” Portanto, não contemplando os produtos não tributados os quais também não se encontram contemplados nas exclusões do art. 4º.

Porém, entendo que tal antinomia é aparente. O disposto no art. 8º visou, exclusivamente, restringir o alcance da incidência do imposto ao definir como estabelecimento industrial, para fins de incidência do IPI, somente aqueles que efetuarem operações cujo resultado seja um produto tributado. Nada mais correto, uma vez que a parcela de produtos industrializados que interessa à referida legislação é exatamente esta fração do universo total de produtos que sofrem industrialização. Não definiu o que seja *produto industrializado*. Este está definido no art. 3º. Porém, para fins de incidência do IPI, o conceito lá contido foi restringido pelo art. 8º.

Isso significa que, excluído o que consta do art. 4º do RIPI/82, todas as circunstâncias fáticas que se enquadrem no conceito das operações referidas no art. 3º são produtos industrializados, ou seja, decorrem de um processo de produção.

Como exemplo, veja-se que na Tabela de Incidência do IPI – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26/12/2002, produtos como “*querosene de aviação*”, “*óleo diesel*” e “*óleos*

[Assinatura]

7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/8/2006

2º CC-MF
Fl.

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13051.000121/99-48
Recurso nº : 123.187
Acórdão nº : 202-16.851

lubrificantes”, da posição 27.10, são produtos NT. Entretanto é de conhecimento geral e de domínio do senso comum que tais produtos têm como matéria-prima o petróleo e que passam por processos químicos e físicos para serem obtidos. Portanto, processo industrial, porque não contemplado nas exclusões do art. 4º do RIPI/82, porém industrializados por estabelecimento fora do conceito de estabelecimento industrial por serem produtos NT e, por conseguinte, não contemplados no art. 8º do mesmo regulamento.

Se o produtor, mesmo de produtos insertos no campo da incidência do IPI, adquirir matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários de fornecedores não contribuintes das contribuições contempladas com o benefício fiscal não terá ele direito ao ressarcimento. Não se trata de condições cumulativas, na medida em que a lei é clara ao afirmar que o ressarcimento será das contribuições *incidentes*, porém não vincula o benefício à legislação do IPI, a não ser, subsidiariamente, para definir *produção*.

Ademais, cumpre ressaltar que o conceito de produtor contido no art. 3º da Lei nº 4.502/64 (*“Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.”*[grafia no original]) não mais subsistiu após a edição do Código Tributário Nacional em 1966, o qual definiu, *para efeitos do IPI*, que *“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”*, ou seja, o conceito contido no art. 3º do RIPI/82 somente admite as exclusões do art. 4º do mesmo regulamento.

Assim também se manifesta a doutrina. Veja a seguir a lição de Hugo de Brito Machado¹ acerca do fato gerador do IPI:

“Para a adequada compreensão do âmbito constitucional do imposto em tela faz-se indispensável saber o que se deve entender por produto industrializado. No regime da Constituição de 1988, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre a definição dos fatos geradores dos impostos nela discriminados (CF de 1988, art. 146, inc. III, alínea ‘a’). Não cabe à lei complementar definir os fatos geradores dos impostos, evidentemente, mas estabelecer normas gerais sobre tais definições; e entre essas normas gerais pode-se entender que está aquela que delimita conceitos utilizados na norma da Constituição, como é o caso do conceito de produto industrializado.

Realmente, o conceito de produto industrializado independe de lei. É um conceito pré-jurídico. Mesmo assim, para evitar ou minimizar conflitos, a lei complementar pode e deve estabelecer os seus contornos. Assim é que o Código Tributário Nacional estabeleceu que, para os efeitos desse imposto, 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. Delimitou também seu âmbito constitucional quanto ao aspecto temporal.” (grifo acrescido)

Outro não pode ser o entendimento.

O CTN, de 1966, recepcionado pela CF/88 como lei complementar, sobrepôs o conceito de produto industrializado contido no art. 3º da Lei nº 4.502/1964.

Por ser um conceito pré-jurídico, não há como restringir o conceito de produto industrializado somente àqueles que sofram a incidência do IPI.

¹ MACHADO. Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 26ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros. 03-2005. p. 328.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/12/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13051.000121/99-48
Recurso nº : 123.187
Acórdão nº : 202-16.851

Cléuzia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

A inclusão de qualquer produto no campo de incidência do imposto, a retirada do campo de incidência, a redução da alíquota a zero, a isenção e a imunidade são circunstâncias intrínsecas à função extrafiscal do IPI.

Desse modo, a questão da inclusão ou não de qualquer produto no campo de incidência do IPI, alteração de alíquotas ou isenção é uma questão de política econômica de Governo. Não uma questão de conceituar o produto como industrializado ou não.

Por isso, a utilização da legislação do IPI para fins de definir a abrangência e o alcance da desoneração da contribuição ao PIS e da Cofins na exportação de mercadorias pelo produtor deve, impositivamente, se utilizada de forma subsidiária, sendo interpretada dentro do contexto do benefício concedido e não extrapolando seus limites para restringi-lo.

De bom alvitre reproduzir parte da Exposição de Motivos nº 120, de 23/03/1995, do Senhor Ministro da Fazenda, que justificou a edição da MP nº 948/95, que o objetivo é:

“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.”

A opção do legislador pela metodologia adotada visou contornar as dificuldades de caixa do Tesouro Nacional. Entendo que tal propósito não pode contaminar o efetivo conteúdo da norma que é ressarcir contribuições que incidiram sobre os produtos de produção própria do exportador.

Entendo ser este o sentido do art. 4º inserto na mesma medida provisória, convertida na Lei nº 9.363/96, ao reconhecer a possibilidade de ser inviável a utilização do crédito presumido na compensação do IPI devido pelo produtor-exportador nas operações de venda no mercado interno, simplesmente por não serem seus produtos sujeitos à tributação do IPI, seja em razão de isenção, de alíquota zero, ou porque o produto está fora do campo de incidência deste imposto, seja pela imunidade ou simples exclusão. Nesses casos, o ressarcimento será efetuado em espécie.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/8/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13051.000121/99-48
Recurso nº : 123.187
Acórdão nº : 202-16.851

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Valho-me do voto da lavra do Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, no Acórdão nº 202-09.865, no qual, em caso similar, tratando-se também de crédito para incentivo à exportação de produtos nacionais, o assunto restou bem enfrentado pelo relator:

“O fato de se acharem ditos produtos (no caso, minério de ferro e manganês)² classificados como N/T, não os excluem do seu enquadramento como industrializados, segundo o conceito geral, só pelo fato de se lançar mão, em caráter subsidiário, da legislação do IPI, quando, no caso, não há necessidade de dele se lançar mão, quando o critério geral já atende o desejado.

É sabido que, por esse conceito (o da legislação do IPI), até recentemente, produtos de sofisticada industrialização, como as locomotivas elétricas, diesel-elétricas, das posições 86.02.00 e 86.03.00, eram N/T, o que quer dizer, não industrializadas.” (grifos do autor).

A própria norma expedida pela Secretaria da Receita Federal – por meio da IN SRF nº 103, de 30/12/1997, em seu art. 1º, – demonstra que o que se visa é identificar os insumos sujeitos à incidência das contribuições e não à incidência do IPI, *verbis*:

“Art. 1º O sistema de custos de que trata o § 5º- do art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 023, de 13 de março de 1997, deverá permitir a identificação das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para a Seguridade Social - COFINS.”

Por outro lado, as disposições contidas em lei são regulamentadas pelas normas infralegais, nos termos do art. 99 do Código Tributário Nacional.

Dita regulamentação deve ficar adstrita ao conteúdo da lei e não ampliar, restringir ou modificar o seu sentido, alcance ou aplicação.

Neste contexto, verifica-se que o sentido dado à norma pelo Fisco não é a melhor exegese a ser aplicada à Medida Provisória nº 948/95, convertida na Lei nº 9.363/96.

Tanto é assim, que na Tabela de Incidência do IPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26/12/2002, determina, para os produtos “*carne de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas*”, da posição 02.03, a alíquota 0 (zero). Mantida a posição do Fisco, os produtos ora analisados, deixariam de ser produtos não industrializados e passariam à condição de produtos industrializados.

E não é por meio de um ato legal que se transmuda a questão fática de efetivamente se tratar de produto industrializado.

A Lei nº 9.363/96 determinou a obtenção do conceito de produção na legislação do IPI, *de forma subsidiária*, exclusivamente porque a condição de ser produtor é uma condição fática e não jurídica.

A considerar que esta seja uma condição jurídica, o destinatário da norma será ou não produtor ao sabor das alterações inseridas na TIPI. E não entendo seja este o sentido a ser extraído da norma do art. 1º da referida Lei.

² Nota inserida na transcrição.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/8/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13051.000121/99-48
Recurso nº : 123.187
Acórdão nº : 202-16.851

Cléuzia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

O art. 3º do Regulamento do IPI – RIPI/1982 –, acima citado, dispõe sobre quais sejam as circunstâncias que caracterizam a industrialização, sendo antecedido pelo art. 2º que define o que seja produto industrializado, conforme se reproduz:

“Art. 2º. Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.”

Art. 3º. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para o consumo...”

Já o art. 1º do mesmo RIPI não trata de “produto industrializado” mas, especificamente, da forma de incidência do imposto e a localização das alíquotas de cada produto, consoante a classificação em que estiver inserido, como a seguir transcrito:

“Art. 1º. O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da respectiva Tabela de Incidência.”

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

Não entendo haver, nessa circunstância, amparo legal para afastar o direito ao crédito presumido.

Prosseguindo na tarefa de alcançar o sentido da norma, o raciocínio analítico é conduzido à etapa seguinte de perquirir sobre quais aquisições que, ocorrendo a incidência do PIS e da Cofins, é devido o crédito presumido. Encontra-se claramente delimitado no artigo como sendo a incidência “sobre as respectivas aquisições”.

Indaga-se: quando ocorre incidência do PIS e da Cofins sobre as respectivas aquisições?

Resposta: quando a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem (MP, PI e MB) são adquiridos de pessoa jurídica que esteja inserida como sujeito passivo das contribuições.

A conclusão é lógica, uma vez que somente incide o PIS e a Cofins sobre os produtos e mercadorias vendidas pelas Pessoas Jurídicas eleitas como sujeito passivo pelas normas daquelas contribuições.

Dessarte, o crédito é presumido, porém o fato que lhe dá origem não. Há que haver aquisição que sofra incidência das contribuições para que se possa avocar o direito ao crédito presumido dela decorrente.

Assim, no ponto seguinte que motivou o indeferimento do ressarcimento, entendo estar a razão com a fiscalização.

Todas as aquisições de matérias-primas (suíno para corte) e produtos intermediários (soja, farelo de arroz, milho em grão e outros) relacionados pela recorrente foram efetuadas de pessoas físicas ou de cooperativas. Ambos os fornecedores não estão inseridos no universo de sujeitos passivos das contribuições, não havendo, desse modo, incidência das contribuições sobre as respectivas aquisições.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/1/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13051.000121/99-48
Recurso nº : 123.187
Acórdão nº : 202-16.851

Cleúza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Como reforço a esta tese, reproduz, novamente, parte da exposição de motivos que deu origem ao ressarcimento, ficando claro que a incidência das contribuições deve recair sobre as duas etapas anteriores, não havendo intenção do legislador em desonerar da incidência das contribuições todas as etapas da cadeia produtiva:

"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."

Essa a exegese da norma do art. 1º da medida provisória instituidora do crédito presumido. Inexistindo incidência das contribuições na última etapa do processo produtivo, entendendo não mais caber cogitação acerca da fruição do benefício em relação à etapa antecedente.

Aliás, trata-se de matéria já decidida algumas vezes nesta Câmara, que negou provimento por maioria, considerando, nesta parte, *"incabível o ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS a título de incentivo fiscal em relação a produtos adquiridos de pessoas físicas e ou cooperativas que não suportaram o pagamento dessas contribuições. Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo do benefício fiscal as aquisições que não sofreram incidência da contribuição ao PIS e da COFINS no fornecimento ao produtor-exportador."*

Efetivamente, a criação do incentivo teve por finalidade a desoneração tributária dos produtos exportados, o que não significa restituir tributo sobre insumos que não o suportaram. Se assim fosse, não seria mais o caso de evitar a exportação de tributos embutidos no preço de venda dos produtos mas da concessão de real subsídio às exportações.

A presunção do crédito vincula-se à alíquota aplicável e não à base de cálculo. Esta corresponde exatamente àquelas MP, PI e ME que sofreram incidência direta e imediata das contribuições no ato de suas aquisições. A alíquota, por presunção, foi estipulada como sendo o produto da multiplicação por si mesma da soma das alíquotas aplicáveis em cada uma das exações à época de edição das normas. Tanto a alíquota é presuntiva que, mesmo com a majoração da alíquota da Cofins, não foi modificada aquela aplicada sobre a base de cálculo para apuração do incentivo.

Com as considerações acima, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos para aplicação no processo produtivo de produtos classificados como não tributáveis - NT na TIPI e negar provimento quanto às demais matérias.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2006.

Maria Cristina Roza da Costa
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA