



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

Processo n° 13052.000660/2001-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.458 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2016
Matéria RESARCIMENTO PRESUMIDO DE IPI
Recorrente COMPANHIA MINUANO DE ALIMENTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Exercício: 2000

CRÉDITO PRESUMIDO - LEI 9.363/96

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. Os produtos em análise não têm ação direta no processo produtivo, pelo que não podem ter seus valores de aquisição computados no cálculo do benefício fiscal.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS.

O cálculo do crédito presumido de IPI deve considerar os valores referentes às aquisições de cooperativas e pessoas físicas. Entendimento que deve, obrigatoriamente, em razão do disposto no art. 62A do RICARF em conjunto com a decisão em sede de recurso repetitivo do STJ em RE n.º 993.164/MG, ser acatado por este CARF.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito de o contribuinte apurar o crédito presumido de IPI sobre aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto

Relatório

Versam os autos pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI (Lei 9.363), conforme formulado à fl. 04, valor original de R\$ 1.361.306,44. Às fls. 1366/1369, informação fiscal propondo a glosa dos créditos referente às aquisições de produtores rurais e cooperativas, remuneração de criadores integrados, energia elétrica/combustível (diesel, óleo caldeira e lenha) despesas de fretes pagos sobre o transporte correspondente a entrega de pintos, recolhimento de ovos e frangos e entrega da ração, entre a empresa e seus parceiros produtores rurais, "tendo em vista o sistema de integração avícola adotado pela empresa". Refeito os cálculos (fl. 1368) em função dessas glosas, foi reconhecido o crédito no valor de R\$ 826.385,53, tendo a autoridade local, em despacho decisório (fl. 1371) de 12/04/2002, reconhecido esse valor.

A empresa manifestou sua inconformidade em relação a esse despacho decisório (fls. 1374/1399), tendo a extinta DRJ/STM, em 16/11/2006, julgado-a improcedente (fls. 1437/1444). Não resignada, a empresa recorreu dessa decisão (fls. 1451/1472). O Acórdão 3402-001.119, de 03/05/2011, consoante sua parte dispositiva, negou provimento ao recurso voluntário (1512/1523).

Cientificada dessa decisão (fl. 1563), a empresa embargou-a em 01/03/2013. Em 24/04/2014, os embargos (acórdão 3402-002-377) foram julgados (fls. 1642/1647), cuja parte dispositiva abaixo transcrevo:

Ante ao exposto, face às fundamentações acima expostas, conheço e acolho os Embargos Declaratórios, para anular o v. Acórdão nº 20180.386 exarado pelo 2ª Turma da 4ª Câmara do CARF, devendo ser proferida nova decisão após o transcurso do prazo legal de recursos pelas partes interessadas, quando deverão os autos retomarem o curso do devido processo legal.

A PFN embargou esse aresto (fls. 1650/1652) pelo erro na citação do número do acórdão referida na parte dispositiva acima reproduzida. O acórdão 3402-002.631, de 29/01/2015, corrigiu o erro (fls. 1657/1661). Cientificada (fl. 1667), a empresa não se manifestou.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire

Em resumo, em sua peça recursal alega a empresa:

1 - que a Lei 9.363/96 "tem como escopo ressarcir o contribuinte do montante pago a título de PIS/COFINS em todas as operações em que este adquiriu insumos com o intuito de empregá-los na produção de mercadorias exportadas", e que o art. 3º daquela norma determina que se aplique subsidiariamente a legislação do IPI para a determinação dos conceitos de matéria-prima, material intermediário e material de embalagem;

2 - "por insumo entende-se tudo aquilo que se emprega na produção, integrando-se ao produto final ou sendo consumido durante o processo", concluindo que "será material que tem direito reflexo no custo de produção da mercadoria, participando, mesmo que indiretamente, do processo produtivo", e que o legislador "não determinou a exclusão de nenhuma espécie de insumo";

3 - em relação às aquisições de cooperativas e de pessoas físicas, colaciona decisões do então Segundo Conselho de Contribuintes que albergam a tese da possibilidade desses valores entrarem no cômputo do benefício fiscal em tela;

4 - em relação aos valores pagos a título de energia elétrica e combustíveis, com espeque no art. 147, I, do então vigente regulamento do IPI, que deveria entrar no cálculo pois são "materiais que embora não se integrem ao produto final, se consomem no processo de industrialização, salvo se se tratar de ativo permanente". Assim, afirma, sendo "a energia elétrica e combustíveis utilizados no processo produtivo e nele se consomem, são insumos intermediários indispensáveis à sua produção". Colaciona arestos administrativos que vão no rumo de sua tese;

5 - quanto aos valores pagos a título de remuneração dos criadores integrados, consigna que remete a terceiros animais para a criação para consecução de seu objetivo final, qual seja "a produção de um bem ao menor custo possível", uma vez que "o processo industrial de criação, abate e manufatura de carnes acarretaria o encarecimento do bem por ela produzido". Assim, pontua, demonstra-se atrativo às agroindústrias contar com a terceirização de etapas do processo industrial para diminuição de seus ônus. Entende que essa terceirização têm todas as características inerentes à industrialização por encomenda;

6 - por fim, no que pertine ao frete, assevera que "o conceito de custo de aquisição deve englobar não só o preço da mercadoria, como também, os custos incorridos adicionalmente, até estar o insumo no estabelecimento da empresa adquirente". Entende que a teor do art. 289 do RIR, "no custo de aquisição de mercadoria para venda futura devem-se incluir as despesas de transporte e seguro, até o estabelecimento do comprador".

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 deve ser aplicado, 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, 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 aos 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 integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização**, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.(grifei).*

É assente na jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes que 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 acima 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

¹ Ac. 201-65.182

diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou vice-versa e, ainda, não estarem compreendidos entre os bens do ativo permanente....

Portanto, 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.

E é justamente por entender que não há contato direto que nego provimento ao recurso para que sejam considerados os gastos da recorrente com a remuneração dos criadores integrados, dos valores pagos a título de energia elétrica para fins industriais, dos valores pagos para aquisição de combustíveis para utilização no processo produtivo e dos valores referente às despesas de frete incorridas no processo produtivo.

Quanto à impossibilidade de cômputo no cálculo do incentivo da Lei 9.363/96 dos valores pagos por energia elétrica e combustíveis, a matéria encontra-se até mesmo sumulada. Veja-se:

***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.*

Contudo, em relação às aquisições de produtores rurais e cooperativas, em que pese entender indevida sua inclusão no cálculo do benefício uma vez que nessas operações não houve incidência das contribuições que a Lei 9.363/96 visa ressarcir, a matéria já foi objeto de decisão do STJ em sede de recurso repetitivo (REsp 993.164), a qual por força regimental (art. 62-A) devo, necessariamente, perflhar-me.

Assim, é de ser provido o recurso para o fim de que os valores de insumos pagos a produtores rurais (pessoas físicas) e cooperativas sejam incluídos no cálculo do crédito presumido.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, dou provimento parcial ao recurso para o fim exclusivo de reconhecer que os valores dos insumos adquiridos de produtores rurais (pessoas físicas) e cooperativas sejam incluídos no cálculo do crédito presumido do IPI.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire