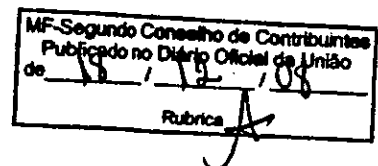




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 13851.000278/2002-88
Recurso nº 154.719 Voluntário
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº 202-19.295
Sessão de 04 de setembro de 2008
Recorrente SUCOCÍTRICO CUTRALE LTDA.
Recorrida DRJ em Ribeirão Preto - SP



ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. RECEITA OPERACIONAL BRUTA.

Para efeitos da Lei nº 9.363/96, o conceito de Receita Operacional Bruta se dá nos termos das normas que regem a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins, ou seja, o faturamento, assim compreendidas as receitas decorrentes das atividades normais da empresa, de acordo com os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

RESSARCIMENTO. LEI Nº 9.363/96. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS.

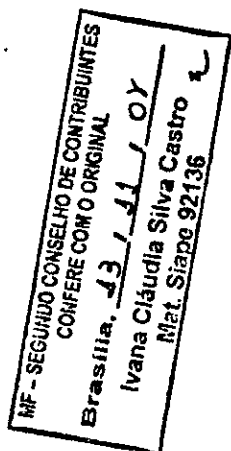
Não se incluem na base de cálculo do incentivo os insumos que não sofreram a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins na operação de fornecimento ao produtor-exportador.

BASE DE CÁLCULO.

Somente integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI como ressarcimento da contribuição para o PIS e da Cofins as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, segundo as definições que lhes dá a legislação do IPI, a teor do art. 3º da Lei nº 9.363/96, desde que cumpram os requisitos do Parecer Normativo CST nº 65/79.

AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS, ENERGIA ELÉTRICA E DEMAIS INSUMOS NÃO UTILIZADOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO DO BEM EXPORTADO.

Apenas os insumos diretamente utilizados na produção do produto exportado, que se integram na sua composição final, se enquadram no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, razão pela qual aí não se incluem a energia



elétrica, os combustíveis e os demais produtos relativos à preparação indireta do produto.

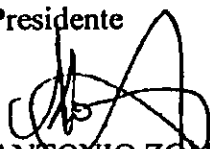
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes em negar provimento ao recurso da seguinte forma: I) pelo voto de qualidade, quanto à inclusão das aquisições de insumos de pessoas físicas no cálculo do crédito presumido. Vencidos os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso (Relator), Gustavo Kelly Alencar, Domingos de Sá Filho e Maria Teresa Martínez López. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor nesta parte; e II) por unanimidade de votos, quanto ao restante.


ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente


ANTONIO ZOMER

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, as Conselheiras Maria Cristina Roza da Costa e Nadja Rodrigues Romero.

Relatório

Cuida-se de recurso em face da decisão da DRJ em Ribeirão Preto - SP que indeferiu o pedido de ressarcimento protocolizado em 21/02/2002, do crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) referente ao 4º trimestre-calendário de 2001, nos termos da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996. Referido pedido foi cumulado com pedidos de compensação, convertidos em declarações de compensação, conforme § 4º do art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

A decisão da DRJ (fls. 458/468) é assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. RECEITA OPERACIONAL BRUTA.



A apuração centralizada do Crédito Presumido de IPI, no estabelecimento matriz, deve incluir nos cálculos do benefício a receita operacional bruta e a receita de exportação de todos os estabelecimentos da empresa, no período em questão.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. COMPRAS. DIREITO AO CRÉDITO.

Somente as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, podem ser computados na apuração da base de cálculo do incentivo fiscal.

Os valores referentes às aquisições de insumo, produtos importados diretamente e mão de obra de não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido.

Solicitação Indeferida".

Cientificada em 28/02/2008 (fl. 470), a recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 471/486, em 14/03/2008, aduzindo, em síntese, que as glosas e alterações procedidas são improcedentes, considerando-se que, de acordo com o art. 2º da Lei nº 9.363/96, a base de cálculo do crédito presumido de IPI será calculado "sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem" adquiridos "para utilização no processo produtivo" da mercadoria exportada, cujo conceito de bens de produção é definido pela legislação do IPI (RIPI) no art. 488, incisos I a V, razão pela qual entende que a decisão recorrida deve ser reformada pelos seguintes motivos:

a) da r. decisão da DRJ no que tange à proporção entre receitas (RE/ROB) – que o percentual derivado da relação entre as receitas operacionais e as de exportação foi alterado de 84,2237% para 80,8371%, aduzindo que as adições promovidas na receita operacional bruta não merecem prosperar, vez que revelam receitas não relacionadas à atividade da empresa no que seja pertinente às exportações, são receitas de estabelecimentos não industriais, as quais não integram o conjunto de estabelecimentos envolvidos no cálculo do crédito presumido de IPI (são fazendas, armazéns, depósitos e viveiros, não contribuintes de IPI), devendo ser refeito o cálculo do percentual entre receitas (RE/ROB), excluindo da receita operacional aquelas receitas obtidas por estabelecimentos filiais (não industriais);

b) aquisições de não-contribuintes das contribuições sociais – frutas adquiridas de fazendas (produtores rurais) –, vez que a decisão recorrida considerou que, pelo fato de não serem contribuintes do PIS e da Cofins, inviabilizaria a inclusão dos valores na base de cálculo do crédito, o que não se justifica, vez que a legislação total das aquisições de matérias-primas compõem a base de cálculo do benefício, não sendo razoável a exclusão dessas aquisições. Em favor de sua tese, cita jurisprudência do Eg. STJ (REsp nº 617.733/CE e nº 586.392/RN);

c) sobre as glosas de insumos apropriados para o cálculo do crédito presumido, alega que sua atividade é a de produção industrial de suco de laranja destinado à exportação, tendo como insumos primordiais a fruta, cuja produção industrial emprega combustível no processo produtivo, requerendo sua inclusão no cálculo do crédito presumido, sendo, no caso, fato incontroverso que a energia elétrica apropriada no cálculo do crédito presumido foi a relativa às atividades produtivas, em favor de sua tese, cita jurisprudência judicial e deste

Segundo Conselho de Contribuintes e também da CSRF (Processo nº 13854.000283/97-32, Recurso RP/RD nº 202-118294, sessão de 24 de abril de 2007);

d) **quanto aos produtos químicos.** Aduz que se trata também de produtos intermediários, cujas substâncias são utilizadas no produto final, e a falta deles inviabiliza a industrialização do produto exportado, citando acórdão da 1ª Câmara deste Conselho de Contribuintes (Ac. nº 201-74.619), referindo-se ao art. 82 do RIPI/82, onde estabelece que estão abrangidos dentro do conceito de matéria-prima e de produto intermediário os produtos que, "embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendido entre os bens do ativo permanente";

e) **custos na obtenção das frutas.** A recorrente defende que os custos de aquisição dos insumos principais de sua atividade industrial devem ser considerados para o cálculo do crédito presumido, uma vez que se trata de aquisições onerosas, enquadrando-se no conceito de matéria-prima, denominado "custo agregado". Ademais, alega que a DRJ pretendeu impor exigência que a própria lei não considerou, pois *"alocam como pressupostos da possibilidade de creditamento, a suposta necessidade de que os insumos tenham sido tributados pela contribuição ao PIS e pela COFINS, ou que sejam agregados fisicamente ao bem exportado"*, devendo por isso ser afastada a glosa.

Requer, por fim, seja dado provimento ao recurso voluntário, para que seja recalculada a proporção entre a receita de exportação e a operacional, e para que sejam canceladas as glosas indevidamente promovidas, assegurando o pleno ressarcimento dos créditos presumidos de IPI, decorrentes das exportações promovidas pela empresa.

É o Relatório.

Voto Vencido

Quanto às aquisições de insumos de pessoas físicas

Conselheiro ANTÔNIO LISBOA CARDOSO, Relator

O recurso merece ser conhecido, porquanto interposto dentro do trintídio legal e respeitados os demais requisitos estabelecidos.

Conforme relatado, cuida-se de recurso em face da decisão da DRJ que manteve improcedente o pedido complementar de ressarcimento do crédito presumido de IPI, nos termos da Lei nº 9.363/96, e se refere ao 4º trimestre-calendário de 2001, cumulado com pedidos de compensação, os quais foram convertidos em declarações de compensação, conforme § 4º do art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

No presente processo estão em discussão os seguintes itens:

- 1) Receita Operacional Bruta (ROB) – (receitas dos estabelecimentos não industriais – venda de fazendas e depósitos);
- 2) Aquisições de matéria-prima de não contribuintes;



- 3) Produtos Intermediários: Combustível e Produtos Químicos;
- 4) Custos na Obtenção das Frutas (transferência de frutas *in natura* de filiais – das fazendas para as fábricas).

Passemos então a analisar os pontos suscitados no recurso:

Receita Operacional Bruta (ROB)

Nos termos do art. 15 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, a apuração do crédito presumido de IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96, deve ser feita de forma centralizada no estabelecimento matriz, nos seguintes termos:

"Art. 15. Serão efetuados, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica:

I – o recolhimento do imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos;

II – a apuração do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996;

III – a apuração e o pagamento das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins;

IV – a apresentação das declarações de débitos e créditos de tributos e contribuições federais e as declarações de informações, observadas normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal."

Assim sendo, deve ser reputado improcedente o apelo da recorrente para a apuração descentralizada por estabelecimento, destinada à apuração do crédito presumido do IPI.

Ademais, de acordo com o art. 3º da Lei nº 9.363/96, para a apuração da Receita Operacional Bruta, devem ser observadas as normas que regem a incidência das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, ou seja, os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, nos seguintes termos:

"Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)



§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas."

Assim sendo, a Receita Operacional Bruta deve corresponder ao faturamento, base de cálculo do PIS e da Cofins, que engloba as receitas decorrentes das atividades normais da empresa.

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 357.950, em 09/11/2005 (Diário da Justiça da União de 15/08/2006), declarou a inconstitucionalidade da ampliação do conceito de faturamento perpetrada pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, consoante a seguinte ementa:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada."

Entretanto, em que pesem as alegações da recorrente de que foram incluídas receitas que não deveriam compor a ROB, não restou demonstrado nos autos que de fato isto tenha acontecido, pois todos os itens constantes da Planilha de fls. 285/287 (ROB) são tipicamente receitas que compõem o faturamento da empresa, devendo por isto ser mantidos os valores apurados pela fiscalização e confirmados pela decisão recorrida.

Aquisições de matérias-primas de não-contribuintes

Inicialmente entendo assistir razão à recorrente quanto à aquisição de insumos de não-contribuintes, relativamente à matéria-prima (laranja) que efetivamente irá se agregar ao produto industrializado exportado.

Através da Lei nº 9.363/96 foi instituído benefício fiscal por meio do qual se objetivou única e exclusivamente desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI, das Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

O objetivo que se buscou e se busca alcançar, mediante a desoneração tributária das exportações de produtos manufaturados brasileiros, não é o de simplesmente tornar mais competitivos, no mercado externo, tais produtos, mas sim o de melhorar o balanço de pagamentos brasileiro e, via de consequência, diminuir nossa perigosa dependência do cada vez mais volátil capital financeiro internacional.

Tal necessidade, que mesmo antes dos recentes acontecimentos externos já se mostrava premente, levando o Presidente da República a afirmar que “é exportar ou morrer”, revela-se, agora, de primeiríssima grandeza, por relacionar-se direta e intrinsecamente com a saúde financeira do Brasil e, portanto, com o bem estar de toda a nação.

Releva notar, a propósito, que a simples instituição do benefício fiscal em questão não tem o condão de proporcionar um automático incremento das exportações, e, por conseguinte, tornar de imediato o País menos dependente ou mesmo independente do volátil capital financeiro internacional, o que efetivamente é o fim colimado. Esta pretendida independência somente será alcançada pelo contínuo e firme estímulo estatal às exportações.

Este pequeno intróito se fez necessário para ressaltar que a questão deve ser examinada à luz das disposições do art. 5º da Lei Introdução ao Código Civil (LICC) – lei de introdução a todas as leis –, que determina que “*na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum*”.

No caso, os fins sociais a que se destina a lei e as exigências do bem comum se vêem representados pela imperiosa necessidade de se tornar mais competitivos, no mercado externo, os produtos manufaturados produzidos no Brasil, com vistas a proporcionar uma melhora no balanço de pagamentos.

O benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, não é demais repetir, visa a desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

Para alguns, o pilar fundamental do benefício aqui tratado é o disposto no art. 5º da Lei nº 9.363/96, que determina que “*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*”, pois ao determinar que o PIS e a Cofins restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, teria o legislador optado “*por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa*”, o que impediria a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes – sobre cuja receita naturalmente não incidem o PIS e a Cofins –, na base de cálculo do benefício fiscal.

Concessa venia daqueles que defendem o respeitável entendimento até agora prevalente, ousado divergir. Trata-se, de fato, de argumento praticamente insuperável. Sucumbe, dito argumento, apenas, mas definitivamente, diante da singela constatação de que o art. 5º da Lei nº 9.363/96, é inaplicável, inaplicabilidade esta que se revela, primeiro, e de forma sintomática, quando se verifica, do exame das Portarias Ministeriais e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal que regulam e regulamentaram a matéria, que não existe e nunca existiu qualquer norma a regulamentá-lo.

Este primeiro sintoma – lacuna regulamentar –, todavia, não parece fruto do acaso, encontrando, ao revés, fácil explicação no fato de o comando contido no citado art. 5º ser, repita-se, inaplicável, notadamente por contrariar a sistemática estabelecida na Lei nº 9.363/96.

7

Com efeito, a possibilidade de estorno somente teria razão de ser caso o crédito de IPI em questão não fosse presumido e estimado, mas em sentido contrário, calculado com base em valores efetivamente pagos pelo produtor fornecedor a título de PIS e Cofins, pois somente em tal hipótese o crédito poderia ser apurado com base em valores pagos de forma indevida ou a maior, que, se restituídos, naturalmente deveriam ser estornados da base de cálculo do crédito presumido de IPI.

No caso, entretanto, o que ocorre é exatamente o oposto, sendo o crédito calculado de forma presumida e estimada, sem levar em conta os valores efetivamente recolhidos pelo produtor fornecedor a título de PIS e Cofins. Tendo se adotado tal sistemática, o estorno, conforme previsto no art. 5º, fica impossibilitado, pois, considerando que o Direito Brasileiro admite somente a restituição de tributos pagos a maior, em se adotando a tese até agora vencedora, estar-se-á admitindo que o estorno seja devido mesmo quando a restituição decorrer de valores pagos indevidamente e que, portanto, não redundaram no pagamento de tributo a menor, o que não se afigura jurídico nem tampouco razoável.

Concluindo, o entendimento aqui defendido encontra-se acorde com aquele esposado pelo Superior Tribunal de Justiça, como se vê no recente acórdão inclusive publicado no Informativo do STJ nº 0305:

"REsp 494.281/CE – TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS – ART. 1º DA LEI N. 9.363/96 – RESTRIÇÃO PELA IN 2397 – ILEGALIDADE – PRECEDENTE.

1. A controvérsia restringe-se à limitação da incidência do art. 1º da Lei n. 9.363/96, imposta pelo art. 2º, § 2º da IN 2397, que determina que o benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente será cabível em relação às aquisições de pessoa jurídicas.

2. Ora, uma norma subalterna, qual seja, instrução normativa, não tem o condão de restringir o alcance de um texto de lei. Ofende-se, destarte, o princípio da legalidade, inserto no art. 150, inciso I, da CF/88. A jurisprudência desta Corte posiciona-se no sentido da ilegalidade do art. 2º, § 2º da IN 2397. Precedente: REsp 617.733/CE; Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 24.8.2006.

Recurso especial provido."

Pelo exposto, entendo ter a recorrente direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não contribuintes de PIS e de Cofins, haja vista ser este o único entendimento capaz de atingir os fins a que se destina a lei e compatível às exigências do bem comum.

Produtos Intermediários: Combustível e Produtos Químicos

Não assiste razão, porém, à recorrente, quanto à pretensão da manutenção dos valores de combustível no cômputo do crédito presumido do IPI, conforme é a seguir demonstrado.

De acordo com a legislação de regência do crédito presumido do IPI, somente as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, conceituados pela legislação do IPI, utilizados nos produtos tributados, dão direito a esse benefício fiscal.

O art. 1º da Lei nº 9.363, de 13/12/1996, assim dispõe: —

"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 nº 07, de 7 de setembro de 1970, nº 8, de 03 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."

O art. 2º, por sua vez, determina:

"Art. 2º 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 artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador."

A decisão recorrida está amparada no fato de a Lei nº 9.363, de 1996, somente reconhecer o crédito de IPI, em relação aos insumos que, embora não integrem o novo produto, sejam consumidos, em decorrência de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida, conforme restrição contida no Parecer CST nº 65, de 1979, bem como pelo fato de não se enquadrarem nos conceitos de matéria-prima e produto intermediário, a energia elétrica, óleo combustível e produtos químicos utilizados no processo produtivo.

O aludido parecer dispõe que serão incluídos entre as matérias-primas e produtos intermediários os insumos que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. Abaixo, trechos do Parecer nº 65, de 1979, da Coordenação de Tributação da Receita Federal, que, a despeito do alegado pela interessada, impõe interpretação diversa quanto ao sentido de "consumidos" no processo de industrialização:

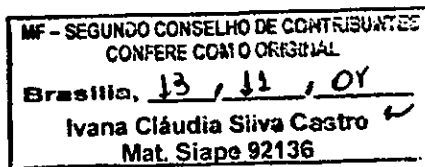
"(...)

Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).

"(...)

'Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8º):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os 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”.

(...)

4.1- Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma 'matérias-primas' e 'produtos intermediários' são empregados 'stricto sensu', a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

(...)

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

(...)

10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários 'stricto sensu', semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediata e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

(...)" (Grifou-se)

Por outro lado, conforme bem asseverou a decisão recorrida, nem todos os custos feitos na produção que não façam parte do ativo permanente podem ser recuperados com o fim de gerar o respectivo direito ao crédito como se insumos fossem, não sendo demais afirmar que o Parecer 65, de 1979, não extrapola ou amplia o conceito de matérias-primas e produtos intermediários, definido no regulamento do IPI e atos normativos, como considera a interessada, uma vez que sua utilização como norteador do alcance dos termos “*matéria-prima e produto intermediário*” está em consonância com o art. 82 do RIPI/82 e também tem por matriz legal o art. 66 do RIPI/1979, tratado pelo citado Parecer, que, ao final, é a mesma do art. 82 do RIPI/1982 e do art. 147 do RIPI/1998, qual seja, o art. 25 da Lei nº 4.502, de 1964.

Nesse sentido, já dispunha o Parecer Normativo nº 181, de 1974, em seu item

"13 - Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc." (Grifou-se).

Especificamente sobre as aquisições de combustível e energia elétrica, peço *venia* para transcrever parte da ementa do Acórdão nº 202-18.961, julgado na sessão de 07 de maio de 2008, onde se discutiu essa mesma matéria, quando esta Câmara deliberou por unanimidade neste item, *verbis*:

"ENERGIA ELÉTRICA.

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. Súmula nº 12 do Segundo Conselho de Contribuintes.

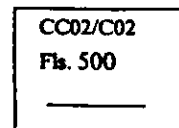
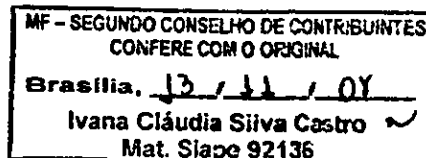
(Processo nº 13851.001937/00-15 Recurso nº 152.303 Matéria RESSARCIMENTO IPI - CRÉDITO PRESUMIDO Acórdão nº 202-18.961 Sessão de 07 de maio de 2008 Recorrente SUCOCÍTRICO CUTRALE LTDA.)."

Conforme bem sintetizou a i. Conselheira Maria Cristina Roza da Costa, no voto condutor do referido acórdão, o conceito de insumos é um conceito econômico, estando incluídos todos os elementos que contribuem para a obtenção do produto novo. Enquanto o conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, que são espécies do gênero insumos, tem, na legislação do IPI, um conceito jurídico que restringe o alcance do conceito econômico aos limites que determina, conforme depreende-se do Regulamento do IPI – RIPI:

"Art. 147. 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, 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;"

Discorre, ainda, em seu voto que o processo de industrialização é composto de uma série de processos e procedimentos destinados à obtenção de produto novo pela aplicação de diversos componentes, ou seja, matérias-primas e produtos intermediários. Faz parte desse processo produtivo a utilização de produtos tais, necessários à obtenção do produto novo pretendido, que a ele não se integra, porém é consumido, se desgasta, para que esse produto novo surja. Esse tipo de produto também é aceito como produto intermediário, ou produto



interveniente no processo produtivo ou, ainda, produto que interage com aqueles que compõem o produto novo para que este possa ser obtido.

Logo, a energia elétrica e o combustível têm relação indireta e remota com o produto novo. Isso porque atuam sobre as máquinas e equipamentos que irão produzi-lo e não sobre ele.

Ademais, esse assunto encontra-se devidamente sumulado no âmbito deste colendo Segundo Conselho de Contribuintes, consoante Súmula nº 12, publicada no Diário Oficial da União em 26/09/2007, *"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"*.

Da mesma forma, não merece prosperar o recurso em relação aos produtos químicos utilizados para "análise laboratorial" e destinada à "limpeza da linha de produção", antes, durante e após a produção para o controle de qualidade, também não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem como determina a legislação acima referenciada.

Custos na obtenção das frutas

Conforme bem resumiu a i. Conselheira Maria Cristina Roza da Costa, quando do julgamento do Recurso nº 152.303, onde se discutiu também esta mesma matéria, os pretendidos custos agregados, relativos a serviços prestados na colheita da fruta, que, conforme informa a recorrente, referem-se ao custo dos serviços prestados por terceiros na colheita da laranja, não há como enquadrá-lo no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois trata-se de serviço e não de aquisição de bem de produção.

Assim sendo, correta a glosa mantida pela decisão recorrida quanto aos custos na obtenção das frutas, visto que os serviços de terceiros não estão contemplados nas hipóteses de recuperação do crédito presumido de IPI a que se refere a Lei nº 9.363/96.

Em face do exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO, para afastar as glosas relativas às aquisições de matéria-prima de não contribuintes da contribuição ao PIS e da Cofins.

Sala das Sessões, em 04 de setembro de 2008.


ANTONIO LISBOA CARDOSO

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Designado

Quanto às aquisições de insumos de pessoas físicas

Cuido neste voto apenas da possibilidade de inclusão, na base de cálculo do crédito presumido do IPI, para ressarcimento da Contribuição para o PIS e da Cofins, dos insumos adquiridos de não-contribuintes (pessoas físicas ou cooperativas).

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23/03/95, convertida na Lei nº 9.363/96, com a finalidade de estimular o crescimento das exportações do país, desonerando os produtos exportados dos impostos internos incidentes sobre suas matérias-primas e visando permitir maior competitividade destes no mercado internacional.

O art. 1º da Lei nº 9.363/96 dispõe que o crédito presumido tem natureza de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para a utilização no processo produtivo, *verbis*:

"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 nº 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." (negritei)

O crédito presumido é um benefício fiscal, e sendo assim, a sua lei instituidora deve ser interpretada restritivamente, a teor do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Com efeito, tratando-se de normas nas quais o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. Nesse sentido, Carlos Maximiliano, discorrendo sobre a hermenêutica das leis fiscais, ensina:

"402 - III. O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos."¹

¹ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, pp. 333/334.

Destarte, a empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a quantia desembolsada sob a forma de crédito presumido compensável com o IPI e, na impossibilidade de compensação, na forma de ressarcimento em espécie.

O art. 1º, retrotranscrito, restringe o benefício ao "ressarcimento de contribuições [...] incidentes nas respectivas aquisições", referindo-se o legislador ao PIS e à Cofins incidentes sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora, ou seja, nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor não sofreram a incidência das contribuições, não há como enquadrá-las no dispositivo legal.

Há quem sustente que o percentual de cálculo do incentivo (5,37%) é superior ao empregado no cálculo das contribuições que visa a ressarcir e que, por isso, o incentivo alcançaria todas as aquisições, inclusive aquelas que não sofreram a incidência das referidas contribuições. Entretanto, o fato de o crédito presumido visar à desoneração de mais de uma etapa da cadeia produtiva não autoriza que se interprete extensivamente a norma, concedendo o incentivo a todas as aquisições efetuadas pelo contribuinte. Alfredo Augusto Becker, ao se referir à interpretação extensiva, assim se manifestou:

"... na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha." ² (negritei)

Ora, se a interpretação extensiva cria regra jurídica nova, é claro que sua aplicação é vedada pelo art. 111 do CTN, quando se trata de incentivo fiscal. Assim, não há como ampliar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363/96, que limita expressamente o incentivo fiscal ao ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições do produtor-exportador, não o estendendo a todas as aquisições da cadeia comercial do produto.

Desta forma, se em alguma etapa anterior da cadeia produtiva do insumo houve o pagamento de PIS e Cofins, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Se fosse assim não haveria necessidade de a norma especificar que se trata de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, ou, o que dá no mesmo, incidentes sobre as aquisições do produtor-exportador.

Reforça tal entendimento o fato de o art. 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor-exportador quando houver restituição ou compensação da contribuição para o PIS e da Cofins pagas pelo fornecedor de matérias-primas na etapa anterior, ou seja, o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor que obteve a restituição ou compensação dos referidos tributos.

Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo na hipótese em que a contribuição paga pelo fornecedor foi-lhe, posteriormente, restituída, não se pode utilizar, no cálculo do incentivo, as aquisições em que este mesmo fornecedor não arca

² Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 33 / 11 / 08
Ivana Cláudia Silva Castro ~
Mat. Siage 92136

com o tributo na venda do insumo. Pensar de outra forma levaria à conclusão absurda de que o legislador considera, no cálculo do incentivo, o valor dos insumos adquiridos de fornecedor não-contribuinte, que não pagou a contribuição, e nega esse direito quando há o pagamento com posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria direito ao incentivo sem que houvesse o ônus do pagamento da contribuição e na segunda não.

Ressalte-se, ainda, que a norma incentivadora também prevê, em seu art. 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor-exportador.

A vinculação legal da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que devem ser consideradas, no cálculo do incentivo, somente as aquisições de insumos que sofreram a incidência direta das contribuições. A negação dessa premissa tornaria supérflua a disposição do art. 3º da Lei nº 9.363/96, contrariando o princípio elementar do direito que prega que a lei não contém palavras vãs.

Portanto, o que se vê é que o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que deveria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando o incentivo fiscal para hipóteses não previstas.

Ademais, o Poder Judiciário já se manifestou contrariamente à inclusão das aquisições de não-contribuintes no cálculo do crédito presumido de IPI, conforme se depreende do Acórdão AGTR 32877-CE, julgado em 28/11/2000, pela Quarta Turma do TRF da 5ª Região, sendo relator o Desembargador Federal Napoleão Maia Filho, cuja ementa tem o seguinte teor:

"TRIBUTÁRIO. LEI 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI A TÍTULO DE RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E DA COFINS EM PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E/OU RURAIS QUE NÃO SUPORTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI JURES 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 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 de seus valores, sob a forma de ressarcimento, por não ter havido a prévia incidência ...".



O mesmo entendimento foi esposado pelo Desembargador Federal do TRF da 5ª Região, no AGTR 33341-PE, Processo nº 2000.05.00.056093-7,³ que, à certa altura do seu despacho, asseverou:

"A pretensão ao crédito presumido do IPI, previsto no art. 1º da Lei 9.363, de 13.12.96, pressupõe, nos termos da nota referida, 'o ressarcimento das contribuições de que tratam as leis complementares nos 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 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' utilizados no processo produtivo do pretendente.

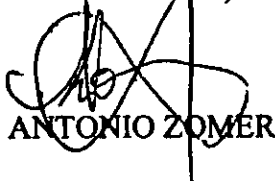
Ora, na conformidade do que dispõem as leis complementares a que a Lei nº 9.363/96 faz remissão, somente as pessoas jurídicas estão obrigadas ao recolhimento das contribuições conhecidas por PIS, PASEP, e COFINS, instituídas por aqueles diplomas, sendo intuitivo que apenas sobre o valor dos produtos a estas adquiridos pelo contribuinte do IPI possa ele se ressarcir do valor daquelas contribuições a fim de se compensar com o crédito presumido do imposto em referência.

Não recolhendo os fornecedores, quando pessoas físicas, aquelas contribuições, segue não ser dado ao produtor industrial adquirente de seus produtos, compensar-se de valores de contribuições inexistentes nas operações mercantis de aquisição, pois o crédito presumido do IPI autorizado pela Lei nº 9.363/96 tem por fundamento o ressarcimento daquelas contribuições, que são recolhidas pelas pessoas jurídicas"

Essas decisões judiciais evidenciam o acerto do entendimento aqui exposto, no sentido de que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI para ressarcimento do PIS e da Cofins, quando estas contribuições não forem exigíveis nas operações de aquisição, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo da empresa produtora e exportadora.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso quanto aos insumos adquiridos de não-contribuintes, por entender que estes custos não devem integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Sala das Sessões, em 04 de setembro de 2008.


ANTONIO ZOMER

³ Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.