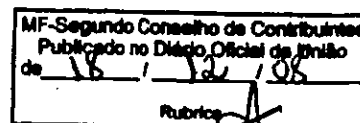




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 13851.001224/2003-11
Recurso nº 140.161 Voluntário
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº 202-19.288
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: 01/01/2000 a 31/12/2000

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.

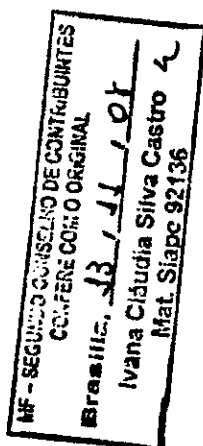
Não se incluem na base de cálculo do incentivo os insumos que não sofreram a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins na operação de fornecimento ao produtor-exportador.

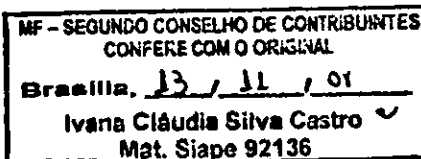
BASE DE CÁLCULO.

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.

FRETES.

A inserção dos fretes na base de cálculo do ressarcimento do crédito presumido de IPI somente é possível quando comprovado tratar-se de fretes de MP, PI e ME pagos pelo contribuinte por estarem inclusos nos preços destes insumos ou quando, mesmo não estando inclusos nos preços destes insumos, forem pagos pela empresa a transportadoras contribuintes do PIS e da Cofins.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. 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.


ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente


ANTONIO ZOMER

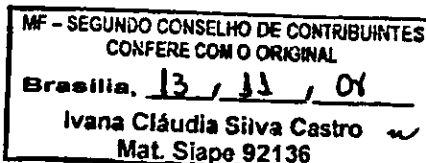
Relator-Designado

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 Ribeira Preto - SP que indeferiu o pedido de ressarcimento protocolizado em 28/07/2003, do crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI referente aos quatro trimestres-calendário de 2000, nos termos da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996. Consta ainda que o 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.

Conforme bem observou o julgador *a quo*, de acordo com a petição de fls. 01/02 e o demonstrativo de fl. 04, trata-se de pedido de ressarcimento complementar aos Processos nºs 13851.000538/00-64 (fl. 05), 138151-000939/00-13 (fl. 06), 13851.001466/00-91 (fl. 07) e 13851.000291/2001-56 (fl. 08), incluindo-se no presente processo matérias-primas (frutas



citricas) adquiridas de pessoas físicas, assim como os custos com o frete e a colheita das matérias-primas, a energia elétrica consumida no processo industrial e o frete na colocação dos produtos no local de embarque para o exterior.

A decisão da DRJ (fls. 226/241) é assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000

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

São glosados os valores referentes a aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS e da Cofins, pois, conforme a legislação de regência, os insumos adquiridos devem sofrer o gravame das referidas contribuições.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NA PRODUÇÃO.

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.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. CUSTOS DE FRETE.

Para ser admitido no cálculo do benefício fiscal, o frete deve compor o preço do insumo adquirido e necessariamente onerado pelas contribuições do PIS e da Cofins.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000

ILEGALIDADE DE ATOS NORMATIVOS.

A autoridade administrativa é incompetente para se manifestar acerca de suscitada ilegalidade de atos normativos regularmente editados.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PROVAS ADICIONAIS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

Tendo em vista a superveniência da preclusão temporal, é rejeitado o pedido de apresentação de provas suplementares, pois o momento propício para a defesa cabal é o da oferta da peça de defesa.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria submetida a glosa em revisão de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, não especificamente contestada na manifestação de inconformidade, é reputada como incontroversa, com a aceitação tácita da interessada, e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.

Solicitação Indeferida".



Cientificada em 19/04/2007 (fl. 243), a recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 245/273, em 18/05/2007, 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) preliminarmente alega a nulidade da decisão recorrida, pelo fato de não terem sido analisados os argumentos expendidos sobre as glosas sobre os fretes, os quais deveriam compor a base de cálculo do crédito presumido;

b) ainda em sede de preliminar, contesta a afirmação de que houve *"matéria não impugnada"*, relativamente à glosa dos custos de colheita das frutas, vez que na página 9 (fls. 219/220 do processo), da manifestação de inconformidade, este item foi cabalmente contestado, e na parte final requereu expressamente *"para que sejam canceladas as glosas indevidamente promovidas, para DEFERIR o pedido"*;

c) também argumenta que não houve posicionamento da DRJ quanto ao pedido de declaração da homologação tácita dos pedidos de ressarcimento e compensações correlatas, quando ultrapassarem o prazo previsto no CTN para a homologação expressa, razão pela qual requer novo julgamento na DRJ, a fim de apreciar todos os argumentos expendidos em sua contestação.

No mérito alega o seguinte:

a) **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);

b) **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 **energia elétrica** 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);

c) **custos na obtenção das frutas**. A recorrente defende que o custo de aquisição dos insumos principais de sua atividade industrial devem ser acolhidos 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;

d) **fretes.** As glosas de fretes também se revelam indevidas, conforme mencionado na preliminar de nulidade, vez que a decisão recorrida apenas afirma que tais valores não são geradores do crédito, todavia, *"os fretes que a empresa incluiu no cálculo do crédito presumido efetivamente foram parte integrante do custo de elaboração do produto final exportado, legitimando sua apropriação na forma legal"*, requer seja cancelada a glosa do aproveitamento dos gastos com frete.

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 aos quatro trimestres-calendário do ano de 2000.

No presente processo estão em discussão os seguintes itens:

- 1) Preliminares de nulidade da decisão recorrida;
- 2) Aquisições de matéria-prima de não contribuintes;
- 3) Produtos Intermediários: Energia Elétrica;
- 4) Custos na obtenção das frutas;
- 5) Fretes.

Passemos então a analisar os pontos suscitados no recurso:

1 Preliminar de nulidade da decisão recorrida (fretes)

As preliminares de nulidades devem ser rejeitadas de pleno, senão vejamos:

Preliminar sobre a glosa dos valores correspondentes aos fretes deve ser rejeitada, tendo em vista que a recorrente não logrou comprovar, de forma satisfatória, pois, conforme bem esclarecido pela decisão recorrida, o frete é aceito para compor a base de

cálculo, quando tratar-se de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e materiais de embalagem, desde que o frete esteja plenamente vinculado à nota fiscal de tais insumos ou inclusos no preço dos mesmos, ou ainda, mesmo que não estando inclusos nos preços destes insumos, tenham sido pagos pela empresa a transportadoras contribuintes do PIS e Cofins.

Portanto, são improcedentes as alegações da recorrente quanto aos fretes, apresentadas em sede de preliminar e também de mérito, pois não logrou comprovar que fazia jus ao creditamento dos aludidos valores, porquanto não restou comprovado tratar-se de frete de MP, PI e ME pago pela contribuinte por estarem inclusos nos preços destes insumos ou que se tratava de fretes que, mesmo não estando inclusos nos preços destes insumos, foram pagos pela empresa a transportadoras contribuintes do PIS e Cofins.

As demais preliminares também não merecem prosperar, porquanto todos os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade foram detidamente analisados, inclusive quanto ao pedido de declaração de homologação; ao contrário do que alega no recurso, tal pedido foi negado explicitamente.

2 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, ousar 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.

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 PISCOFINS – ART. 1º DA LEI N. 9.363/96 – RESTRIÇÃO PELA IN 23/97 – 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 23/97, 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 23/97. 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: Energia Elétrica

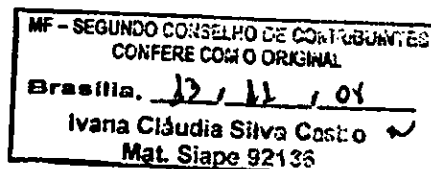
Não assiste razão, porém, à recorrente, quanto à pretensão da manutenção dos valores de energia elétrica no cômputo do crédito presumido do IPI, conforme é a seguir demonstrado.

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, alí. 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 não 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 'imediate 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.

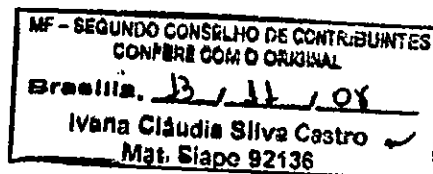
(...)" (Grifou-se)

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:

"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).

10



Especificamente sobre energia elétrica, peço *venia* para transcrever parte da cmenta 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".

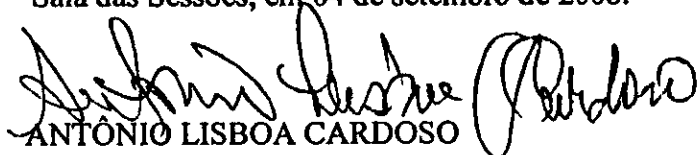
3 Custos na obtenção das frutas

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, refere-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 rejeitar as preliminares de nulidade e no mérito 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.


ANTÔNIO LISBOA CARDOSO

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Designado

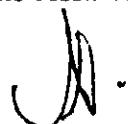
Quanto às aquisições de insumos de pessoas físicas

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

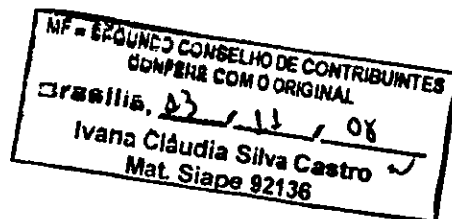
Destarte, a empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a quantia desembolsada sob a forma de crédito presumido compensável com o IPI e, na impossibilidade de compensação, na forma de ressarcimento em espécie.

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

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



*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.

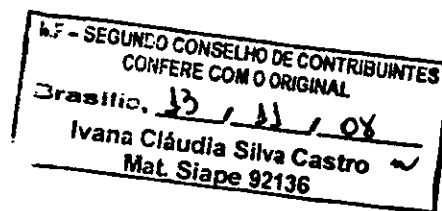
Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo na hipótese em que a contribuição paga pelo fornecedor foi-lhe, posteriormente, restituída, não se pode utilizar, no cálculo do incentivo, as aquisições em que este mesmo fornecedor não arca com o tributo na venda do insumo.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

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



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"

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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 15 / 11 / 08 Ivana Cláudia Silva Castro ~ Mat. Siape 92136
--

CC02/C02 Fls. 290

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