



Processo nº : 13869.000023/2001-45

Recurso nº : 139.138

Acórdão nº : 202-18.474

Recorrente : BASCITRUS AGRO INDÚSTRIA S/A

Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÃO DE NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E DA COFINS. PESSOAS FÍSICAS.

Os arts. 1º e 2º da Lei nº 9.363/96 determinam que a base de cálculo do crédito-presumido do IPI, relativo ao ressarcimento do PIS e da Cofins, é o valor total das aquisições que sofreram a incidência das contribuições. A forma de cálculo prevista na lei estabelece uma ficção legal somente para a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo. O ressarcimento é das contribuições para o PIS e a Cofins, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de insumos destinados ao processo produtivo. Daí a base de cálculo ser constituída unicamente das aquisições tributadas pelas referidas contribuições.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Tratando-se de custo a que se submete a matéria-prima, deve o mesmo integrar o valor das aquisições incentivadas.

INSUMOS QUE GERAM DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO.

Apenas a aquisição de insumos classificados como MP, PI e ME, que se consomem ou desgastam no processo produtivo, por ação direta exercida pelo produto ou sobre ele, conforme definido no PN CST nº 65/79, geram direito ao crédito presumido. Não se incluem neste conceito combustíveis, óleo lubrificante, energia elétrica, bens destinados ao ativo imobilizado, material de uso e consumo, serviços de transporte e de comunicação.

ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC.

O § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/1995 determina a aplicação da taxa Selic somente sobre os valores oriundos de indébitos passíveis de restituição ou compensação, não contemplando valores oriundos de ressarcimento de tributo. São institutos jurídicos que produzem os mesmos efeitos, mas têm naturezas jurídicas distintas. A restituição e a compensação têm origem em indébitos tributários e o ressarcimento origina-se em norma concessiva de benefício fiscal criado para prover o contribuinte de tributo devidamente pago e extinto.

Recurso provido em parte.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COPIA O CORRETO
Brasília, 22/02/98
Célia Maria da Costa
Mat. Siga: fcr



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13869.000023/2001-45
Recurso nº : 139.138
Acórdão nº : 202-18.474

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 22/02/08
Céima Maria da Mata Lourque
Mat. Signatário

2º CC-MF
FI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BASCITRUS AGRO INDÚSTRIA S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: I) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI das aquisições de insumos de pessoa física e de cooperativas e quanto à atualização do resarcimento pela taxa Selic, a partir da data do protocolo do pedido. Vencidos os Conselheiros Ivan Allegretti (Relator), Gustavo Kelly Alencar, Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López. Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o voto vencedor nesta parte; II) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso quanto à inclusão do valor da industrialização por encomenda no cálculo do crédito presumido do IPI. Vencidos os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero e Antonio Carlos Atulim; III) por unanimidade de votos, em negar provimento quanto à inclusão das aquisições de produtos intermediários e de bens do ativo permanente no cálculo de crédito presumido. Fez sustentação oral o Dr. Alexandre Dantas Fronzaglia, OAB/SP nº 101.471, advogado da recorrente.

Sala das Sessões, em 22 de novembro de 2007.

Antonio Carlos Atulim
Presidente

Ivan Allegretti
Relator

Participou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro Antonio Zomer.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13869.000023/2001-45
Recurso nº : 139.138
Acórdão nº : 202-18.474

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COMO ORIGINAL
Brasília, 22, 02, 08
Célia Maria do Albuquerque
Mat. Série 9.442

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : BASCITRUS AGRO INDÚSTRIA S/A

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI relativo ao 4º trimestre de 2000, apresentado em 20/03/2001.

Apreciando a solicitação, a DRF em São José do Rio Preto - SP concluiu pelo reconhecimento parcial do direito de crédito (fls. 153/156), em virtude das seguintes glosas:

- (a) dos insumos adquiridos de pessoas físicas, “referente às aquisições de laranjas adquiridas de fornecedores pessoas físicas, conforme demonstrado na planilha ENTRADAS DE LARANJAS – REMETENTE – BASCITRUS” (fl. 135), por entender que, na medida em que as pessoas físicas não são contribuintes da Contribuição para o PIS e da Cofins, “não havendo incidência sobre as aquisições, não há o que ressarcir ao contribuinte” (fl. 137);
- (b) das aquisições de BAGAÇO DE CANA, CAL VÍRGEM, COMBUSTÍVEL, GÁS GLP, ÓLEO COMBUSTÍVEL P/ CALDEIRA, ÓLEO (LUBRIFICANTES), SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA, SERVIÇOS DE TRANSPORTE, SODA CÁUSTICA, TRANSPORTES E DEMAIS INSUMOS (Nº 01), por entender que tais produtos não se qualificam como matéria-prima e produtos intermediários da forma como exigido pela legislação do IPI, conforme definido no Parecer Normativo CST nº 65, de 6 de novembro de 1979, de sorte que “nos termos do Parecer retro citado e em consonância com o inciso I do art. 147, do RIPI, de 1998, geram direito ao crédito além das matérias-primas, produtos intermediários ‘strictu-sensu’ e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente – que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização” (fl. 143);
- (c) dos valores de industrialização por encomenda, “referentes ao insumo BENEFICIAMENTO DE ÓLEO ESSENCIAL (CEBRARCOM) CFO 113 – INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADO POR OUTRAS EMPRESAS”, por entender que “a parcela de mão-de-obra destacada nas notas fiscais de retorno dos insumos enviados pelo encomendante de industrialização realizada por terceiros, emitidas com suspensão de IPI, não pode ser considerada como insumo do processo produtivo a ser exportado, pois se refere a valor meramente cobrado a título de prestação de serviços.” (fls. 143/144).

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 168/220) sustentando, em síntese: (I) o direito ao crédito presumido relativo às aquisições de insumos de pessoas físicas, pois a Lei nº 9.363/96 não contém tal restrição, e porque tal direito é reconhecido pelo Judiciário e pelo Conselho de Contribuintes, conforme precedentes que colaciona; (II) que “todos os materiais acostados nas planilhas dos autos que geraram o pedido de ressarcimento devem ser computados para fins de apuração do valor do crédito presumido de IPI”, sendo que foram consideradas pela contribuinte ‘as entradas para industrialização (CFOP 1.11 e 2.11 –



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13869.000023/2001-45
Recurso nº : 139.138
Acórdão nº : 202-18.474

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 22, 02, 08
Célia Maria de Albuquerque
Mat. Siape 9442

2º CC-MF
Fl.

laranja e produtos químicos), industrialização por terceiro (CFOP 1.13), energia elétrica (CFOP 1.42), serviços de telecomunicações (CFOP 1.52) e serviços de transporte (CFOPs 1.62 e 2.62)" (fl. 169); (III) o direito à correção monetária do valor do ressarcimento; e, por fim, (IV) a necessidade de perícia.

A DRJ de Ribeirão Preto - SP negou provimento à manifestação de inconformidade, conforme sintetizado na ementa do Acórdão nº 14-14.904, de 14 de fevereiro de 2007 (fls. 263/274):

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2000 a 30/12/2000

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.

Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal. Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não bastando simplesmente participar do ciclo produtivo do estabelecimento.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. MÃO-DE-OBRA.

A parcela de mão-de-obra destacada na nota fiscal de retorno de industrialização por encomenda, com suspensão de IPI e sem a incorporação de insumos adquiridos ou importados pelo executor da encomenda, constitui mera cobrança a título de prestação de serviços, não abrangida pelo conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e é excluída do cálculo do benefício fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa é incompetente para declarar a constitucionalidade da lei e dos atos infralegais.

CRÉDITO PRESUMIDO. JUROS PELA TAXA SELIC. POSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito de IPI.

Solicitação Indeferida".

A contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 278/342), no qual, praticamente, reitera os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade, em especial: (I) que tem direito ao crédito presumido relativo às aquisições de insumos de pessoas físicas, pois a Lei nº 9.363/96 não contém tal restrição; (II) que "não há como admitir-se a glosa sobre os produtos BAGAÇO DE CANA, CAL VIRGEM, ÓLEO COMBUSTÍVEL e LUBRIFICANTES, GÁS GLP, SODA CÁUSTICA e DEMAIS INSUMOS, afora ENERGIA ELÉTRICA e SERVICOS DE TRANSPORTE, pois consomem-se no fluxo do processo industrial" e "porque a Lei 9.363/96 , em seu artigo 2º, refere-se a valor total e não prevê qualquer exclusão"; (III) que tem direito à inclusão dos valores relativos à industrialização por encomenda; e (IV) que deve haver a atualização monetária do valor do ressarcimento.

É o relatório.



Processo nº : 13869.000023/2001-45
Recurso nº : 139.138
Acórdão nº : 202-18.474

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COMO ORIGINAL
Brasília, 22, 02, 08
Clema Maria de Albuquerque
Mat. Siape 92442

2º CC-MF
FI.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
IVAN ALLEGRETTI
Vencido quanto às aquisições de pessoas físicas e à taxa Selic

A intimação do acórdão da DRJ aconteceu em 13/03/2007 e, embora não conste registro da data do protocolo do recurso voluntário, o despacho de encaminhamento, na página seguinte ao recurso, foi proferido em 22/03/2007, o que permite concluir, com segurança, que o recurso foi apresentado antes de transcorrido o prazo de 30 dias.

Assim, o recurso voluntário é tempestivo, motivo pelo qual dele conheço.

Os insumos adquiridos de pessoas físicas.

Deve ser reconhecido o direito da recorrente ao cômputo das aquisições de pessoa física, na apuração do crédito presumido do IPI.

Isto porque o fato de o fornecedor do insumo estar ou não sujeito ao recolhimento da Contribuição ao PIS e da Cofins não afeta o direito do contribuinte ao crédito presumido de IPI.

O art. 1º da Lei nº 9.363/96 concedeu o crédito presumido de IPI nos seguintes termos:

"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo."

Como visto, o benefício fiscal é concedido a todas as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais, em relação a todos os produtos que se classifiquem como matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário.

O benefício, apurado na forma de crédito de IPI, é utilizado para o efeito de desoneração da Contribuição ao PIS e da Cofins. Mas não se faz qualquer distinção quanto ao fato de os fornecedores diretos destes insumos serem ou não contribuintes da Contribuição ao PIS e da Cofins.

A finalidade deste benefício fiscal é estimular a exportação como um todo, de sorte que o benefício se aplica em relação a todos os insumos qualificados como MP, ME e PI, e não apenas aos insumos adquiridos de fornecedores sujeitos ao recolhimento da Contribuição para o PIS e da Cofins.

A par deste contexto, entende este Segundo Conselho de Contribuintes que "O artigo 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como resarcimento de PIS e da COFINS em favor da empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a 'mercadorias' foi dado o benefício fiscal ao gênero, não cabendo ao intérprete restringi-lo apenas aos 'produtos industrializados', que são espécie do gênero 'mercadorias'." (trecho da ementa do Acórdão nº 202-15.016, Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda, j. em



Processo nº : 13869.000023/2001-45
Recurso nº : 139.138
Acórdão nº : 202-18.474

13/08/2003; e do Acórdão nº 201-75.261, Conselheiro Serafim Fernandes Correa, j. em 21/08/2001, dentre outros).

E, especificamente a respeito da presente questão jurídica, a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais já firmou o seguinte entendimento:

"IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTE AO PIS E A COFINS. AQUISIÇÕES FEITAS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei n.º 9.363 de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. (art. 2º, da Lei n.º 9.363/96), sendo irrelevante ter havido ou não incidência das contribuições na etapa anterior, pelo que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de pessoas físicas está amparada pelo benefício.

RESSARCIMENTOS DE IPI. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. Aplica-se ao ressarcimento de créditos a taxa SELIC, sob pena da afronta aos princípios da isonomia e do enriquecimento sem causa. Precedentes da CSRF.

Recurso especial negado.

(Acórdão CSRF/02-02.194, Relator Cons. Rogério Gustavo Dreyer, j. em 24/01/2006 – grifo editado)

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES. Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas, cooperativas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez. A forma de cálculo prevista na norma legal estabelece uma ficção legal, aplicável a todas as situações, independentemente da efetiva incidência das contribuições na aquisição das mercadorias ou nas operações anteriores.

COMBUSTÍVEL E PRODUTOS UTILIZADOS NO TRATAMENTO DE ÁGUA. O combustível e os produtos utilizados no tratamento de água não se podem considerar integrados diretamente ao processo de produção, não configurando insumos para efeito de crédito presumido de IPI.

Recurso especial provido em parte

(Acórdão CSRF/02-02.229 , Rel. Cons. Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, j. em 24/01/2006 – grifo editado)

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E COFINS. PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. A lei nº 9363/96 determina que a base de cálculo do crédito-prêmio do IPI, relativo ao ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, seja calculada sobre o valor total das aquisições, não fazendo qualquer exceção às aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

TAXA SELIC - O Decreto nº 2.138/97 equipara os institutos da restituição e do ressarcimento tributários e confere o direito à utilização da Taxa SELIC.

Recurso especial negado.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 22/02/08
Célia Maria de Albuquerque
Mat. Siape 8.1442

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13869.000023/2001-45
Recurso nº : 139.138
Acórdão nº : 202-18.474

(Acórdão CSRF/02-02.076, Rel. Cons. Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, j. em 17/10/2005)

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS – A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabeleceram que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.

TAXA SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie de gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recurso Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado restituição o ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento. Recurso negado.

(Acórdão CSRF/02-01.653, Rel. Cons. Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, j. em 10/05/2004)

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO PIS/COFINS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. Incluem-se na base de cálculo do crédito presumido as aquisições feitas de não contribuintes das contribuições para o PIS e da COFINS. Recurso a que se nega provimento.”

(Acórdão CSRF/02-01.322, Rel. Cons. Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, j. em 12/05/2003)

Por tais motivos, alinhado ao mesmo entendimento, deve ser reconhecido à recorrente o direito ao cômputo, no cálculo do crédito presumido de IPI, do valor das aquisições de pessoas físicas.

A industrialização por encomenda.

Foram glosados os valores “referentes ao insumo BENEFICIAMENTO DE ÓLEO ESSENCIAL (CEBRARCOM) CFO 113 – INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADO POR OUTRAS EMPRESAS”, por entender a DRF que “a parcela de mão-de-obra destacada nas notas fiscais de retorno dos insumos enviados pelo encomendante de industrialização realizada por terceiros, emitidas com suspensão de IPI, não pode ser considerada como insumo do processo produtivo a ser exportado, pois se refere a valor meramente cobrado a título de prestação de serviços” (fls. 143/144), entendimento que foi reiterado pela DRJ.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13869.000023/2001-45
Recurso nº : 139.138
Acórdão nº : 202-18.474

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COMO ORIGINAL
Brasília, 22/02/08
Celma Maria de Almeida Verque
Mat. Série 01/08

2º CC-MF
FI.

A glosa não pode prevalecer, merecendo provimento o recurso da contribuinte nesta parte.

Isto porque, na prática, o custo da industrialização por encomenda se incorpora ao valor da matéria-prima necessária ao processo de industrialização.

Ou seja, a industrialização por encomenda implica apenas no aperfeiçoamento necessário à matéria-prima, para que fique apta para sua utilização no processo de industrialização.

Assim, seriam duas situações equivalentes: a compra da matéria-prima pronta e acabada para a utilização no processo produtivo, ou, por razões de ordem técnica, a compra da matéria-prima em estado bruto ou semi-acabado e a encomenda de serviços especializados para seu melhor acabamento, quando, enfim, estará pronta para a utilização no processo de industrialização.

Confira-se, neste mesmo sentido, o seguinte trecho do voto do Conselheiro Antonio Zomer no Acórdão nº 202-18.000 (RV nº 135.324, j. em 17/07/2007):

"Examinando os documentos acostados aos autos, constata-se que não há dúvida de que os produtos beneficiados por encomenda são utilizados como matéria-prima na fabricação de calçados para exportação.

Se a indústria adquirisse o couro já beneficiado e trabalhado (cabedais trançados, solados montados etc.), é certo que o custo destas atividades de beneficiamento seria incluído no cálculo do incentivo, pois que integraria o total pago na aquisição.

Se, por outro lado, a indústria, em decorrência das peculiaridades de cada caso, como aspectos técnicos, especialização, qualificação de empregados, resolve contratar a terceiros a feitura de determinadas etapas da industrialização, não vejo como não se reconhecer o mesmo direito de utilização dos custos desta industrialização intermediária, já que a única diferença entre um caso e outro está no fato de que a obtenção da matéria-prima, necessária ao desenvolvimento das atividades industriais, neste segundo caso, envolve a compra do couro semi-elaborado de um fornecedor e o beneficiamento de outro.

Tanto na hipótese da aquisição dos insumos já qualificados como matéria-prima, quanto no caso de eles só virem a adquirir esta característica depois do beneficiamento efetuado por terceiros, o custo desta atividade agrega-se a eles fora do estabelecimento do industrial exportador. Em outras palavras, o custo do beneficiamento acresce-se ao custo dos referidos insumos, compondo o custo da matéria-prima.

Assim, sendo inerente à atividade industrial de fabricação de calçados a utilização de produtos semi-elaborados como matéria-prima, quando esta atividade for efetuada por terceiro, o custo dessa operação integra o custo da matéria-prima, devendo ser incluído no cálculo do incentivo fiscal de que trata a Lei nº 9.363/96.

(...)

Pelo exposto, tendo em conta que objeto do benefício fiscal, no caso da indústria calçadista, não é o aperfeiçoamento do couro, montagens de solados, montagens de cabedais etc., que não serão exportados, reconheço o direito de a recorrente incluir na base de cálculo do crédito presumido do IPI, o valor pago pela industrialização



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13869.000023/2001-45
Recurso nº : 139.138
Acórdão nº : 202-18.474

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COMO ORIGINAL
Brasília, - 22/02/03
Célia Maria de Albuquerque
Mat. Siga 8.1442

2º CC-MF
Fl.

encomendada a terceiros, quando dela se origina matéria-prima utilizada na fabricação dos calçados exportados."

No presente caso, verifica-se que a contribuinte é produtora de sucos para a exportação, e que no seu processo produtivo utiliza o ÓLEO ESSENCIAL (CEBRARCOM) CFO 113, o qual é resultado da compra de insumos e sua remessa para industrialização por encomenda, para que afinal fique pronto para ser utilizado no processo produtivo.

Tal como no exemplo da indústria calçadista, a exportação que é destinatária do benefício tem por objeto os sucos industrializados pela contribuinte, não o refinamento de óleos, que servem de produto intermediário para a produção dos sucos.

Confira-se, ademais, que o entendimento predominante do Segundo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais é no sentido do direito ao cômputo da industrialização por encomenda, conforme se verifica nas seguintes ementas:

"IPI. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO ÀS EXPORTAÇÕES (LEI Nº 9.363/96) - PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS POR ENCOMENDA - Investigada a atividade desenvolvida pelo executante da encomenda, se caracterizada a realização de operação industrial, o recebimento dos produtos industrializados por encomenda por parte do encomendante, uma vez destinados a nova industrialização, corresponde à aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, integrando assim a base de cálculo do crédito presumido (Lei nº 9.363/96, artigo 2º). Irrelevante, no caso, se a remessa ao encomendante dos produtos industrializados por encomenda ocorreu com suspensão ou tributação do IPI, importa sim a configuração dos produtos desse modo industrializados como insumos para nova industrialização a cargo do encomendante. Recurso voluntário ao qual se dá provimento." (Acórdão nº 201-76.467, de 15/10/2002).

"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DE PIS E DE COFINS - BENEFICIAMENTO REALIZADO POR TERCEIROS - Tratando-se de operação necessária para que a matéria-prima possa ser utilizada no processo produtivo, deve o valor do beneficiamento integrar o custo da matéria-prima. Recurso ao qual se dá provimento." (Acórdão nº 202-14.469, de 04/12/2002).

"IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto na Lei nº 9.363/96." (Acórdão nº CSRF/02-01.905, de 12/04/2005).

Por isso, deve ser reconhecido à contribuinte o direito de cômputo dos valores de industrialização por encomenda no cálculo do crédito presumido de IPI.

A glosa de produtos específicos.

A fiscalização glosou os valores referentes a BAGAÇO DE CANA, CAL VIRGEM, COMBUSTÍVEL, GÁS GLP, ÓLEO COMBUSTÍVEL P/ CALDEIRA, ÓLEO (LUBRIFICANTES), SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA, SERVIÇOS DE TRANSPORTE, SODA CÁUSTICA, TRANSPORTES E DEMAIS INSUMOS (Nº 01) porque tais produtos não se qualificam como matéria-prima e produtos intermediários da forma como exigido pela



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 22/02/03
Celma Maria da Silveira
Mat. Sígnat. [assinatura]

2º CC-MF
FL.

Processo nº : 13869.000023/2001-45
Recurso nº : 139.138
Acórdão nº : 202-18.474

legislação do IPI, conforme definido no Parecer Normativo CST nº 65, de 06 de novembro de 1979.

A recorrente alega ter direito à inclusão destes produtos no cálculo do crédito presumido do IPI, argumentando que tais produtos “consumem-se no fluxo do processo industrial” e que a Lei nº 9.363/96 não teria previsto a exclusão destes insumos.

Não assiste razão à recorrente quando pretende que o valor de todos os custos agregados ao processo produtivo seja considerado na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Primeiro porque a Lei nº 9.363/96 não faz referência genérica a todos os custos envolvidos na produção, mas, ao conceder o crédito presumido de IPI, refere-se especificamente às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo, em relação aos quais devem ser aplicados, para sua adequada qualificação, os conceitos próprios da legislação aplicável ao IPI.

Ou seja, apenas os produtos que se qualifiquem como matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nos termos da legislação do IPI, podem ser computados no cálculo do crédito presumido de IPI.

Repise-se, pois, que nem todo produto aplicado no processo de produção pode ser qualificado como matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME).

A propósito do tema, transcrevo o entendimento da Conselheira Maria Cristina Roza da Costa, ao qual me filio:

“Entendo que os conceitos de MP, PI e ME utilizados no processo produtivo não abrangem, de forma ilimitada, todos os itens necessários à obtenção do produto final. Seu alcance fica limitado ao sentido de que tais insumos têm no contexto das regras que regulam o IPI, alcançando somente aqueles insumos que possam inequivocamente estar inseridos em tais conceitos. Para tanto a norma buscou limitar àqueles que, participando do processo produtivo, tenham ação direta para obtenção do produto final, mesmo que a ele não se integre.”

“O processo de industrialização é composto de uma série de atos e procedimentos destinados à obtenção de produto novo pela aplicação de diversos componentes, partes, peças, enfim, 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, desgasta-se, 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.”

“Essa interação, consoante a inteligência da norma acima reproduzida, deve ser exercida diretamente sobre o produto, ou do produto sobre o insumo consumido, sob pena de se abrir o leque dos produtos que podem ser considerados “consumidos” no processo produtivo ad infinitum, ou seja, elevar à condição de produto consumido no processo de industrialização aqueles que, por atuarem indiretamente no processo produtivo, compõem o custo indireto de fabricação e não o custo direto, o qual é formado exatamente pelos elementos que atuam diretamente para a obtenção do produto novo.”



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13869.000023/2001-45
Recurso nº : 139.138
Acórdão nº : 202-18.474

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O CRIMINAL

Brasília, 22, 02, 09

Celma Maria de Almeida
Maf. Síopef 12

2º CC-MF
Fl.

(...) Dessarte, os produtos relacionados, utilizados para mover, lubrificar, resfriar ou limpar as máquinas e equipamentos não atuam de forma direta sobre o produto novo. Atuam numa fase anterior que retira deles a característica de matéria-prima ou produto intermediário" (Acórdão nº 202-17.287, j. de 23/08/2006)

Aplicando esta mesma inteligência, o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais firmou-se no sentido de que "Somente podem ser incluídas na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de matéria-prima de produto intermediário ou de material de embalagem. A energia elétrica utilizada como força motriz ou iluminação; a lenha e os combustíveis usados na geração de vapor, não se classificam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não se integram ao produto final, nem são consumidos, no processo de fabricação, em decorrência de ação direta nele exercida" (trecho da ementa do Acórdão CSRF/02-01.294, Relator Conselheiro Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, j. em 12/05/2003).

É legítimo, pois, o critério que levou à glosa dos insumos BAGAÇO DE CANA, CAL VIRGEM, COMBUSTÍVEL, GÁS GLP. ÓLEO COMBUSTÍVEL P/ CALDEIRA. ÓLEO (LUBRIFICANTES), SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA, SERVIÇOS DE TRANSPORTE, SODA CÁUSTICA, TRANSPORTES E DEMAIS INSUMOS – Nº 01.

A recorrente, por sua vez, não demonstrou que qualquer destes produtos glosados porventura se integrariam ao produto final, ou se consumiriam ou desgastariam por ação direta exercida pelo produto industrializado, atendendo às definições do referido Parecer Normativo. Aliás, a recorrente não faz a descrição do processo produtivo, nem trata de forma individualizadamente cada um dos insumos.

Assim, deve ser mantida a glosa dos referidos produtos, pois não configuram insumos classificados como MP, PI e ME, porque não se integram ao produto final, nem se consomem ou se desgastam por ação direta exercida pelo produto ou sobre ele.

A atualização monetária.

Por fim, entendo que deve ser aplicada a atualização do crédito presumido, pela taxa Selic, a partir do protocolo do pedido de ressarcimento, sobre os créditos a serem resarcidos à recorrente.

Como fundamento, tomo de empréstimo as razões do Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda, abaixo transcritas:

"Com efeito, a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes firmou entendimento no sentido de que até o advento da Lei nº 9.250/95, ou até o exercício de 1995, inclusive, não obstante a inexistência de expressa disposição legal neste sentido, os créditos incentivados de IPI deveriam ser corrigidos monetariamente pelos mesmos índices até então utilizados pela Fazenda Nacional para atualização de seus créditos tributários.

Tal direito é reconhecido por aplicação analógica do disposto no § 3º do artigo 66 da Lei nº 8.383/91. Todavia, com a desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advento da citada Lei nº 9.250/95, que acabou com a correção monetária dos créditos dos contribuintes contra a Fazenda Nacional havidos em decorrência do pagamento indevido de tributos, prevaleceu o entendimento de que a partir de então não haveria mais direito à atualização monetária, e de que não se poderia aplicar a Taxa



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13869.000023/2001-45
Recurso nº : 139.138
Acórdão nº : 202-18.474

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21.02.98
Célia Maria de Almeida, S/C
Ass. Sílvia Gómez

2º CC-MF
Fl.

SELIC para tal fim, pois teria a mesma natureza jurídica de taxa de juros, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.

Tal entendimento, entretanto, merece uma melhor reflexão. Tal necessidade decorre de um equívoco no exame da natureza jurídica da denominada Taxa SELIC. Isto porque, em recente estudo sobre a matéria, o Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, expressamente demonstrou que a referida taxa se destina também a afastar os efeitos da inflação, tal qual reconhecido pelo próprio Banco Central do Brasil.

Por outro lado, cumpre observar a utilização da Taxa SELIC para fins tributários pela Fazenda Nacional, apesar de possuir natureza híbrida - juros de mora e correção monetária -, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei nº 9.249/95, por seu art. 36, II, se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96).

Ou seja, o fato de a atualização monetária ter sido expressamente banida de nosso ordenamento não impedi o Governo Federal de, por via transversa, garantir o valor real de seus créditos tributários através da utilização de uma taxa de juros que traz em si embutido e escamoteado índice de correção monetária.

Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que ao contribuinte titular do crédito incentivado de IPI, a quem, antes desta suposta extinção da correção monetária, se garantia, por aplicação analógica do art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, direito à correção monetária - e sem que tenha existido disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame -, se garanta agora direito à aplicação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, também por aplicação analógica de dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95 - que determina a incidência da mencionada taxa sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido -, crédito este que em caso contrário restará minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda verificável sobre o valor da moeda.

A incidência de juros sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido teve origem exatamente com o advento do citado art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, pois, antes disso, a incidência dos mesmos, segundo o § único do art. 167, do Código Tributário Nacional, só ocorria 'a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva' que determinasse a sua restituição, sendo, inclusive, este o teor do enunciado 188 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça." (trecho extraído do voto vencedor do Acórdão nº 202-15.016, j. em 13/08/2003).

Acresça-se a estes fundamentos que a demora no efetivo ressarcimento ao contribuinte é causada pela Administração Tributária.

Ou seja, é a própria Administração quem criou obstáculo ao direito do contribuinte, causando a demora entre a data de apresentação do pedido de ressarcimento e o efetivo aproveitamento dos valores objeto do pedido.

Assim, se a Administração reteve consigo os valores a que tinha direito o contribuinte, nada mais adequado do que, no momento do efetivo aproveitamento dos valores a que tem direito o contribuinte, aplicar-se a estes valores o critério de atualização utilizado pela Administração para atualizar seus créditos.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13869.000023/2001-45
Recurso nº : 139.138
Acórdão nº : 202-18.474

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 22/02/08
Célia Maria do Albuquerque
Mat. Série C 13

2º CC-MF
Fl.

Conclusão.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso, reconhecendo à contribuinte o direito ao cômputo dos insumos adquiridos de pessoas físicas e dos valores relativos à industrialização por encomenda na apuração do crédito presumido de IPI, bem como o direito à atualização do ressarcimento pela aplicação da taxa Selic, a contar da data do protocolo do pedido.

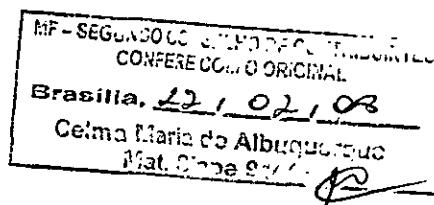
Sala das Sessões, em 22 de novembro de 2007.

IVAN ALLEGRETTI



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13869.000023/2001-45
Recurso nº : 139.138
Acórdão nº : 202-18.474



2º CC-MF
Fl.

**VOTO DA CONSELHEIRA
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA**
Designada quanto às aquisições de pessoas físicas e à taxa Selic

Reporto-me ao relatório e voto da lavra do ilustre Conselheiro Ivan Allegretti.

O objeto da presente controvérsia é o indeferimento do pedido de resarcimento de crédito presumido pela decisão ora recorrida.

O ilustre relator, enfrentando as alegações da recorrente acerca do direito de inclusão das aquisições de pessoas físicas e da aplicabilidade da taxa Selic desde a protocolização do pedido ao valor a ser resarcido, entendeu procedentes os argumentos da recorrente e votou por revisar e reformar o acórdão recorrido nesses itens, dando-lhe provimento.

Discordando dos fundamentos e da conclusão a que chegou o e. relator, e, traduzindo a posição majoritária desta Câmara, entendo devam ser excluídos da base de cálculo do benefício os valores relativos a tais aquisições, bem como não comportar a aplicação da taxa Selic sobre o resarcimento pleiteado.

Primeiramente, quanto às aquisições relativas às pessoas físicas, reporto-me ao comando do art. 1º da Lei nº 9.363, de 13/12/1996, que assim dispõe:

"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento 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."

O art. 1º identifica a finalidade do incentivo à exportação: resarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições no mercado interno de matérias-primas, material de embalagem e produto intermediário.

O art. 2º identifica a base de cálculo do resarcimento: as aquisições no mercado interno de matérias-primas, material de embalagem e produto intermediário.

Na conjugação dos dois artigos verifica-se que o legislador ordinário delimitou com clareza o universo de produtos adquiridos que compõem a base de cálculo do incentivo, pois reporta-se ao valor total das aquisições especificadas no artigo anterior, quais sejam, aquelas que além de terem como finalidade a utilização no processo produtivo, sofreram incidência das contribuições.

Por conseguinte, não depreendo do comando legal o entendimento de que o valor das MP, PI ou ME adquiridos de pessoas físicas ou entidades não contribuintes daquelas exações



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13869.000023/2001-45
Recurso nº : 139.138
Acórdão nº : 202-18.474

agrega-se à base de cálculo do ressarcimento de tributos que não tenham incidido sobre os insumos adquiridos.

E quanto a aplicação da taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido, entendeu a Câmara ser incabível, na medida que carece de previsão legal. O § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/1995 inseriu no seu comando a aplicação da taxa Selic somente sobre os valores oriundos de indébitos passíveis de restituição ou compensação, não contemplando valores oriundos de ressarcimento de tributo. Trata-se de institutos jurídicos que produzem os mesmos efeitos, sendo, porém, distintos uns dos outros. A restituição e a compensação, em regra, têm origem em indébitos tributários e o ressarcimento, por sua vez, origina-se em norma concessiva de ressarcimento de tributo regularmente extinto pelo ressarcido ou por terceiros, conforme o caso. A norma que rege as compensações de tributos admitiu, excepcionalmente, a compensação de tributos devidos com valores passíveis de serem ressarcidos por se constituírem estes em créditos oriundos da legislação tributária.

Com essas considerações, votou a Câmara por negar provimento ao recurso.no que se refere a estes quesitos.

Sala das Sessões, em 22 de novembro de 2007.

Maria Cristina Roza da Costa
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 22/02/08
Celma Maria do Albuquerque
Mat. Siape 94442