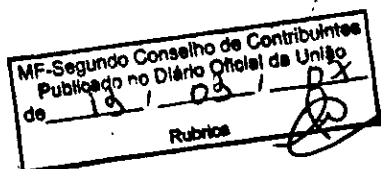


**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº	13962.000020/2001-43
Recurso nº	135.280 Voluntário
Matéria	IPI - RESSARCIMENTO (Crédito Presumido Lei nº 9.363/96)
Acórdão nº	203-11.521
Sessão de	08 de novembro de 2006
Recorrente	BUETTNER S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida	DRJ-PORTO ALEGRE/RS



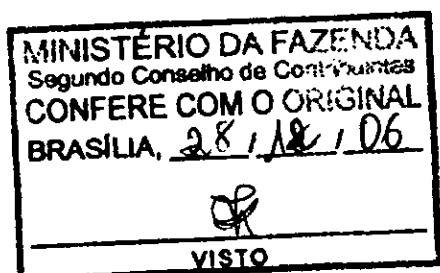
Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000

Ementa: IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96.

**BASE DE CÁLCULO. INSUMOS.** Incluem-se entre os insumos para fins de crédito do IPI os produtos não compreendidos entre os bens do ativo permanente que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. Produtos outros, não classificados como insumos segundo o Parecer Normativo CST nº 65/79, incluindo a energia elétrica, óleo combustível, cavacos, e lenha, empregados como força motriz, bem como cola para fixar tapetes (*Vibatex FPT*), e materiais para construção (lonas), não são consumidos diretamente em contato com o produto em elaboração, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363/96.

**INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. EXCLUSÃO.** O incentivo denominado "crédito presumido de IPI" somente pode ser calculado sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, sendo indevida a inclusão, na sua apuração, de custos de serviços de industrialização por encomenda, especialmente quando nas duas fases



de irrisignação a empresa não traz detalhes ou específica no que consiste o seu processo de industrialização por encomenda, tratando o tema de forma genérica, de modo que não se sabe qual o tipo de material retorna desse processo, bem como de que forma o mesmo é utilizado no processo industrial.

**AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E DA COFINS. PESSOAS FÍSICAS. E COOPERATIVAS. EXCLUSÃO.** Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas, ou de pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da Cofins, como as cooperativas, não dão direito ao crédito presumido instituído pela Lei n. 9.363/96 como ressarcimento dessas contribuições, devendo seus valores ser excluídos da base de cálculo do incentivo.

**ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.**

Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

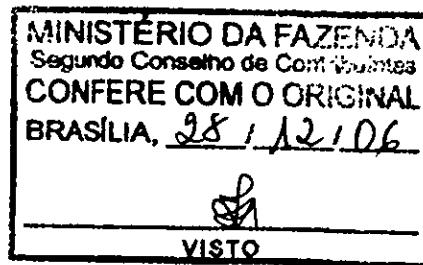
ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Dalton César Cordeiro de Miranda e Valdemar Ludvig que davam provimento para reconhecer o direito ao crédito relativo aos insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas.

  
ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente

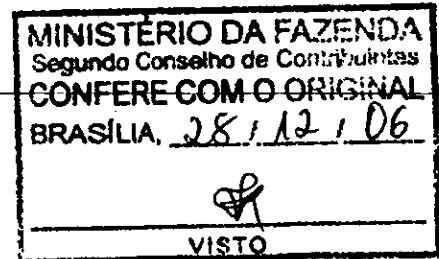
  
ODASSI GUERZONI FILHO

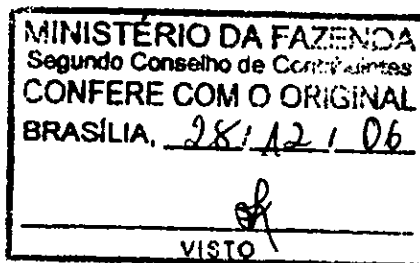
Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig, Eric Moraes de Castro e Silva e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausente o Conselheiro Cesar Piantavigna.





## Relatório

Por bem traduzir o conteúdo do processo até o início desta fase recursal, reproduzo o Relatório da decisão recorrida, fls. 755/762:

*O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido do IPI, autorizado pela Lei n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor das contribuições para o PIS e da Cofins, incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, referente ao 3º trimestre de 2000, no valor de R\$ 141.909,44, conforme pedido da fl. 01, tendo, posteriormente, requerido sua complementação através do pedido da fl. 198, no valor de R\$ 149.580,78, totalizando a importância R\$ 291.490,22. Ainda apresentou pedidos de compensação com débitos de sua responsabilidade, das fls. 191 e 196.*

*A Delegacia da Receita Federal em Blumenau, após analisar a documentação apresentada pelo requerente, voluntariamente (fls. 02/525) e sob intimação, através do Despacho Decisório, de fls. 697/708, indeferiu parcialmente o pedido, autorizando o ressarcimento no valor de R\$ 115.059,38, fundamentado nas seguintes exclusões na determinação da base de cálculo do benefício:*

*a) dos valores das notas fiscais de exportação cuja saída dos produtos deu-se no trimestre seguinte, com base nos arts. 32, inciso II, e 357, § 2º do Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998 (Regulamento do IPI/1998);*

*b) das aquisições de produtos rurais de pessoas físicas, em função da vedação contida no parágrafo 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF n.º 23, de 13 de março de 1997, bem como as aquisições de cooperativas de produtores, que não geram direito ao crédito presumido, conforme dispõe o art. 2º da Instrução Normativa SRF n.º 103, de 30 de dezembro de 1997;*

*c) das aquisições de energia elétrica e serviços de industrialização por encomenda, que somente podem ser incluídas no cálculo do crédito presumido a partir da edição da Lei n.º 10.276, de 10 de setembro de 2001, que criou regime alternativo de apuração, à opção do contribuinte;*

*d) das aquisições e respectivos estoques de produtos que não podem ser considerados matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) ou material de embalagem (ME), tais como materiais de construção, cavaco, óleo combustível, lenha e Vibatex FPT, nos termos do parágrafo único do art. 8º da Instrução Normativa SRF n.º 23, de 1997, e à luz do disposto no Parecer Normativo CST n.º 65, de 30 de outubro de 1979, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 06 de novembro de 1979; e*

*e) dos valores, por ela escrituradas em seus livros fiscais nos respectivos Códigos Fiscais de Operações e Prestações – CFOP, correspondentes às devoluções de insumos adquiridos pela requerente, às compras de mercadorias para comercialização, às aquisições de*

*materiais de uso e consumo, e aos serviços de transporte (fretes) nas aquisições dos insumos cujo ônus financeiro não restou comprovado ter sido por ela suportado.*

*Devidamente cientificado (Aviso de Recebimento na fl. 713), o interessado, representado pelo seu procurador (instrumento de mandato de fl. 740) apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade, de fls. 714/732, alegando, em síntese, o que segue:*

*Inicialmente o interessado concorda com a exclusão dos valores consignados nas notas fiscais de exportação cujas saídas dos produtos se deram no quarto trimestre de 2000, requerendo desde logo seu aproveitamento no cálculo do benefício relativo aquele período.*

*Alega a impossibilidade jurídica de instrução normativa inovar matéria disciplinada em lei, discorrendo sobre o art. 100 do Código Tributário Nacional, citando doutrinadores e dizendo que as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal, em especial as de n.ºs 27/97, 103/97 e 419, de 10 de maio de 2004, não podem inovar a Lei n.º 9.363, de 1996, sob pena de violação do princípio da Legalidade.*

*Diz que, na Lei n.º 9.363, de 1996, não há nenhuma vedação à utilização dos valores de compra de mercadorias advindas dos produtores rurais (pessoas físicas) e das cooperativas de produtores, bem como relativos a energia elétrica, serviços de industrialização por encomenda, óleo combustível, materiais de construção, cavaco, lenha e Vibatex FPT, por todos eles figurarem como matérias-primas ou produtos intermediários no processo de industrialização para exportação, citando julgados do STJ e do Conselho de Contribuintes, na mesma linha de argumentação defendida pelo impugnante.*

*No que respeita às aquisições de produtos rurais de pessoas físicas e de cooperativas, diz que são matérias-primas para a produção dos artigos têxteis, tais como algodão e fios, sendo pertinente sua utilização para a apuração do montante de crédito presumido de IPI.*

*Quanto às aquisições de energia elétrica e de serviços de industrialização por encomenda, argumenta que a Lei n.º 9.363, de 1996, em momento algum vedou a utilização da energia elétrica e dos combustíveis, mas tão somente silenciou, porque não havia necessidade de explicitar um insumo que já se encontrava dentro do conceito de matéria-prima e de produto intermediário. Afirma que a elaboração da Lei n.º 10.276, de 10 de setembro de 2001, ocorreu para acabar com as dúvidas existentes e explicitar a possibilidade de ressarcimento das contribuições incidentes nas aquisições de energia elétrica, combustíveis e industrialização por encomenda, como insumos no processo de industrialização.*

*Ainda, no que tange às aquisições de energia elétrica, afirma ser ela imprescindível para acionar as máquinas utilizadas nas várias etapas da produção, importando em produto intermediário, consoante a disposição contida no inciso I do art. 164, do Decreto n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – RIPI de 2002, antes presente no art. 147, inciso I do Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998 – RIPI de 1998.*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA, 28 / 12 / 06

VISTO

*Insurge-se contra a decisão que excluiu da base de cálculo do crédito presumido os valores correspondentes à aquisição de material de construção, cavaco, óleo combustível, lenha e Vibatex FTP, fazendo um relato sobre a participação desses produtos no processo de industrialização que os qualifica, ao seu juízo, como produtos intermediários, independentemente de entrarem ou não em contato direto com o produto fabricado.*

*Por último, em relação aos fretes cujo ônus não ficou comprovado, ter sido suportado pela requerente, aduz ser indiferente quem tenha suportado tal ônus, vez que tais valores indistintamente se incorporam ao custo dos insumos, sendo sujeitos à incidência das contribuições em causa.*

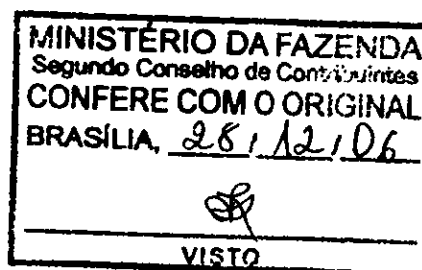
*Finalizando, requer seja reformado o despacho decisório, para considerar, na apuração do crédito presumido de IPI, os valores indevidamente excluídos.*

O Acórdão DRJ/POA n.º 8.541, de 25/05/2006 (fls. 755/762), indeferiu o solicitado na manifestação de inconformidade em decisão assim ementada:

**“CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. INSUMOS QUE NÃO SE CARACTERIZAM COMO MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS OU MATERIAIS DE EMBALAGEM Energia elétrica, materiais de construção, cavaco, óleo combustível, materiais de uso e consumo, lenha e Vibatex FPT, ainda que sejam consumidos pelo estabelecimento industrial, não revestem a condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, não podendo ser computados, no cálculo do crédito presumido, os gastos com esses itens. SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA E FRETES. Os custos de prestação de serviços de industrialização por encomenda, com remessa dos insumos e retorno do produto com suspensão do IPI, não se incluem na base de cálculo do crédito presumido, porque não são aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Pelas mesmas razões não podem ser aceitas as despesas com fretes. AQUISIÇÕES DE MATÉRIAS-PRIMAS DE PRODUTORES RURAIS OU DE SUAS COOPERATIVAS. As compras de produtos rurais, de pessoas físicas e de cooperativas de produtores, ainda que para emprego na industrialização, não se incluem no cálculo do benefício, porque não sofrem a incidência das contribuições para o PIS e da Cofins. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Matéria não contestada, expressamente, torna-se definitiva na esfera administrativa”.**

Irresignada, a empresa apresentou recurso (fls. 769/792), no qual, praticamente repetindo os argumentos de sua peça impugnatória, diz:

- que os órgãos julgadores da administração fazendária devem enfrentar os questionamentos quanto à inconstitucionalidade e/ou ilegalidade das leis e dos atos normativos suscitadas no processo administrativo;

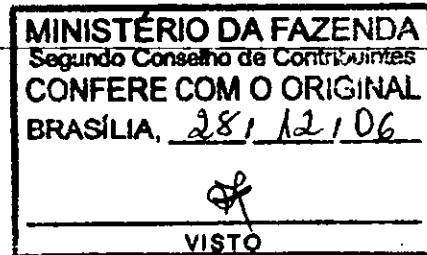


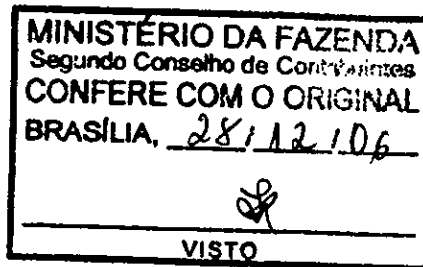
- que a finalidade do crédito presumido do IPI na modalidade criada pela Lei nº 9.363/96 é a de anular a incidência do PIS/Pasep e da Cofins na cadeia de produção e circulação das mercadorias destinadas ao mercado externo;

- que uma Instrução Normativa não pode inovar matéria disciplinada em Lei. Cita em seu favor doutrina, acórdãos do Conselho de Contribuintes e julgado do STF;

- que as aquisições de produtos rurais e de cooperativas, de energia elétrica, de serviços de industrialização por encomenda, material de construção, cavaco, óleo combustível, lenha e uma cola denominada *Vibatex FTP* devem integrar a base de cálculo do incentivo.

É o Relatório.





## Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade merecendo ser conhecido.

Os temas que restaram a serem enfrentados por este colegiado após a decisão da instância de piso são: *a necessidade da autoridade julgadora enfrentar questionamentos sobre a inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de leis e atos; e, no mérito, a glosa dos valores incluídos na base de cálculo pelo contribuinte.*

A apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exarceba a sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

O Estado brasileiro assenta-se sobre o tripé dos três Poderes, quais sejam: Executivo, Legislativo e Judiciário. No seu Título IV, a Carta Magna de 1988 trata da organização destes três Poderes, estabelecendo sua estrutura básica e as respectivas competências.

No Capítulo III deste Título trata especialmente do Poder Judiciário, estabelecendo sua competência, que seria a de dizer o direito. Especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas observa-se que o legislador constitucional teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Atribuiu, o constituinte, esta competência exclusivamente ao Poder Judiciário, e, em particular ao Supremo Tribunal Federal, que se pronunciará de maneira definitiva sobre a constitucionalidade das leis.

Tal foi o cuidado do legislador que, para que uma norma seja declarada inconstitucional, com efeito, *erga omnes* é preciso que haja manifestação do órgão máximo do Judiciário – Supremo Tribunal Federal – que é quem dirá de forma definitiva a constitucionalidade ou não da norma em apreço.

Ainda no Supremo Tribunal Federal, para que uma norma seja declarada, de maneira definitiva, inconstitucional, é preciso que seja apreciada pelo seu pleno, e não apenas por suas turmas comuns. Ou seja, garante-se a manifestação da maioria absoluta dos representantes do órgão Máximo do Poder Judiciário na análise da constitucionalidade das normas jurídicas, tal é a importância desta matéria.

Toda esta preocupação por parte do legislador constituinte objetivou não permitir que a incoerência de se ter uma lei declarada inconstitucional por determinado Tribunal, e por outro não. Resguardou-se, desta forma, a competência derradeira para manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis à instância superior do Judiciário, qual seja, o Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos apreciassem a constitucionalidade de lei seria infringir disposto da própria Constituição Federal, padecendo,

portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder definida no texto constitucional.

No mérito, há ainda que se fazer uma sub-divisão das matérias que suscitaram a desconsideração da base de cálculo do incentivo pelo fisco, dadas as suas peculiaridades, e que foram questionadas pela empresa em sua peça recursal, a saber.

→ **Aquisições junto a pessoas físicas e a cooperativas de produtores.**

O crédito presumido do IPI foi instituído em virtude da incidência que, no jargão técnico, se diz "em cascata", na cadeia produtiva, do PIS e da Cofins, com o escopo de ressarcir as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais dos valores dessas contribuições pagos pelos fornecedores de seus insumos, para desonerar o produto exportado. Destarte, esse benefício fiscal constituiria verdadeira recuperação de custo tributário ocorrido nos elos anteriores da cadeia produtiva e embutido no custo das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem.

Assim sendo, é correto afirmar que o legislador, ao instituir o benefício, partiu do pressuposto de que os fornecedores de insumos das empresas produtoras e exportadoras teriam efetuado o pagamento do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita de vendas para essas empresas ou, dito de outro modo, em relação a essas contribuições, esses fornecedores seriam delas contribuintes.

Todavia, o ato legal constitutivo do direito ao crédito presumido do IPI, com efeito, não dispôs expressamente sobre essa qualificação do fornecedor de insumos, limitando-se a fazer restrição às aquisições de insumos no mercado interno. É o que depreende-se dos arts. 1º e 2º da precitada Lei nº 9.363, de 1996, que estabelecem:

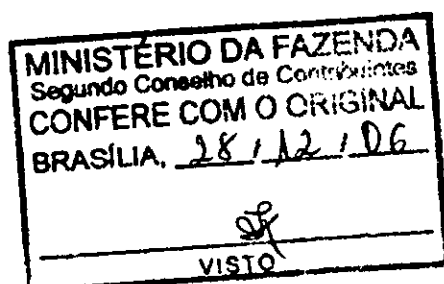
*Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de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

(...)

*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.*

(...) (grifei)

Não se pode olvidar, porém, que, aliado ao objetivo de tornar os produtos brasileiros mais competitivos no mercado estrangeiro, o crédito presumido de IPI visa exclusivamente à recuperação de contribuições específicas pagas ao longo da cadeia produtiva do produto exportado e certo é que tais contribuições não repercutiram, do ponto de vista jurídico, em operações realizadas com pessoas físicas e com cooperativas de produtores.



Dessa forma, creio não ser a mais adequada a interpretação isolada dos dispositivos que tratam do valor das aquisições para deles inferir a inexistência de restrição quanto à qualificação do fornecedor dos insumos. Impõe-se então o exame de todo o texto legal, para uma interpretação lógico-sistemática, que conduz à conclusão de que o legislador deixou inculcado, em dispositivos esparsos, o pressuposto de que as aquisições de insumos, para compor a base de cálculo do crédito presumido, deveriam ser feitas de fornecedores contribuintes do PIS e da Cofins e não alcançados por normas isentivas.

Nesse ponto, destaque-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) procedeu a minudente análise do diploma legal em tela, fazendo dele emergir a necessária incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas auferidas pelo fornecedor do insumo, com vista à inclusão, pela empresa produtora e exportadora, do valor desses insumos por ela adquiridos no cômputo da base de cálculo do crédito presumido. Cabe então transcrever excertos do Parecer PGFN/CAT.nº 3.092/2002:

"(...)

18. Ora, se o produtor/exportador pudesse incluir na base de cálculo do crédito presumido o valor de todo e qualquer insumo, mesmo não sendo o fornecedor contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS, ao argumento de que teria, de qualquer modo, havido a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva, o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, restaria sem sentido.

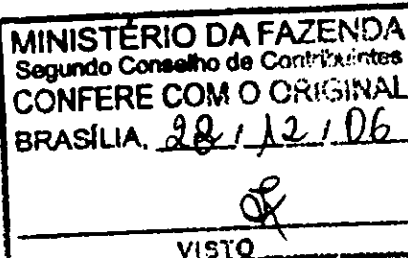
19. Ou seja, qualquer insumo, e não apenas aquele sujeito à 'incidência' do PIS/PASEP e da COFINS, poderia ser incluído na base de cálculo do crédito presumido, pois sempre se poderia alegar a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva.

20. Para que seja possível atribuir um sentido lógico à expressão utilizada pelo legislador ('ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições'), pode-se apenas concluir que a lei se referiu, exclusivamente, aos insumos adquiridos de fornecedores que pagaram o PIS/PASEP e a COFINS, ou seja, oneraram os insumos com o repasse desses tributos.

21. Quando o PIS/PASEP e a COFINS oneram de forma indireta o produto final, isto significa que os tributos não 'incidiram' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (o fornecedor não é contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS), mas nos produtos anteriores, que compõem este insumo. Ocorre que o legislador prevê, textualmente, que serão ressarcidas as contribuições "incidentes" sobre o insumo adquirido pelo produtor/exportador, e não sobre as aquisições de terceiros, que ocorreram em fases anteriores da cadeia produtiva.

(...)

23. Assim, a condição legalmente disposta para que o produtor/exportador possa adicionar o valor do insumo à base de cálculo do crédito presumido, é a exigência de tributos ao fornecedor do insumo. Sem que tal condição seja cumprida, é inadmissível, ao contribuinte, benefício do crédito presumido.



24. Prova inequívoca de que o legislador condicionou a fruição do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor do insumo é depreendida da leitura do artigo 5º da Lei n.º 9.363, de 1996, in verbis:

'Art. 5º 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'.

25. Ou seja, o tributo pago pelo fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido, que for restituído ou compensado mediante crédito, será abatido do crédito presumido respectivo.

26. Como o crédito presumido é um ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, pagos pelo fornecedor do insumo, o legislador determina, ao produtor/exportador, que estorne, do crédito presumido, o valor já restituído.

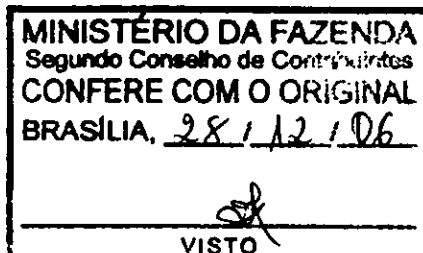
27. O art. 1º da Lei n.º 9.363, de 1996, determina que apenas os tributos 'incidentes' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (e não pelo seu fornecedor) podem ser ressarcidos. Conforme o art. 5º, caso estes tributos já tenham sido restituídos ao fornecedor dos insumos (o que significa, na prática, que ele não os pagou), tais valores serão abatidos do crédito presumido.

28. Esta interpretação lógica é confirmada por todos os demais dispositivos da Lei n.º 9.363, de 1996. De fato, em outras passagens da Lei, percebe-se que o legislador previu formas de controle administrativo do crédito presumido, estipulando ao seu beneficiário uma série de obrigações acessórias, que ele não conseguiria cumprir caso o fornecedor do insumo não fosse pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. Como exemplo, reproduz-se o art. 3º da multicitada Lei n.º 9.363, de 1996:

'Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador' (Grifos não constantes do original).

29. Ora, como dar efetividade ao disposto acima, quando o produtor/exportador adquirir insumo de pessoa física, que não é obrigada a emitir nota fiscal e nem paga o PIS/PASEP e a COFINS? Por outro lado, como aferir o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, que não estão obrigados a manter escrituração contábil?

30. Toda a Lei n.º 9.363, de 1996, está direcionada, única e exclusivamente, à hipótese de concessão do crédito presumido quando o fornecedor do insumo é pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. A lógica das suas prescrições milita sempre nesse sentido. Não há qualquer disposição que regule ou preveja, sequer tacitamente, o ressarcimento nas hipóteses em que o fornecedor do insumo não pagou o PIS/PASEP ou a COFINS.



31. Em suma, a Lei n.º 9.363, de 1996, criou um sistema de concessão e controle do crédito presumido de IPI, cuja premissa é que o fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do incentivo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.

(...)

46. Em face do exposto, impõe-se a seguinte conclusão: o crédito presumido, de que trata a Lei n.º 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições instituídas pelas Leis Complementares n.º 7 e n.º 8, de 1970, e n.º 70, de 1991."

Note-se que, mesmo da interpretação isolada do art. 1.º da Lei n.º 9.363, de 1996, pode-se extrair, conforme itens 20 e 21 do Parecer supracitado, a conclusão de que a restrição de que o fornecedor dos insumos seja contribuinte do PIS e da Cofins está contida no texto legal. Basta que se focalize a questão da incidência tributária assim estampada no referido art. 1.º:

"Art. 1.º 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 n.ºs 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.

(...)"

Essa questão da incidência foi muito bem detalhada em voto vencedor proferido pelo Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, nesta Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que integra o Acórdão n.º 203-09.899, de 1.º de dezembro de 2004, do qual, para fundamentar meu voto, transcrevo os seguintes trechos:

(...)

Nos termos do art. 2.º da Lei n.º 9.363/96, a base de cálculo do crédito presumido é igual ao valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conceituados segundo a legislação do IPI, multiplicado pelo percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor (industrial) exportador. O valor do crédito presumido, então, será o equivalente a 5,37% da base de cálculo, tendo este fator sido obtido a partir da soma de 2% de COFINS mais 0,65% de PIS, com incidência dupla e bis in idem ( $2 \times 2,65\% + 2,65\% \times 2,65 = 5,37\%$ ).

Como deixa claro o art. 1.º da Lei n.º 9.363/96, acima transcrito, o benefício foi instituído como ressarcimento do PIS e COFINS incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Somente nas situações em que há incidência das duas contribuições sobre as aquisições de insumos é que cabe aplicar o benefício. Neste sentido é que o § 2.º do art. 2.º da IN SRF n.º 23, de 13/03/97, já dispunha que o incentivo "será calculado,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA, 28/12/06

VISTO

*exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS”, enquanto o art. 2º da IN SRF n.º 103/97 informa, expressamente, que “As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido.”*

*Referidas IN não inovaram com relação à Lei n.º 9.363/96. Apenas explicitaram a melhor interpretação do texto da Lei, cujo caput do art. 2º deve ser lido em conjunto com o caput do art. 1º que lhe antecede. O mencionado art. 2º, ao estabelecer que a base de cálculo do incentivo será determinada sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, está a determinar que somente os insumos sobre os quais há incidência de PIS e COFINS podem ser incluídos no cálculo do crédito presumido. A interpretação da recorrente, que dá ênfase à expressão valor total, empregada no art. 2º, e esquece a referência expressa ao art. 1º, não me parece a mais razoável. O mais correto é ler os dois artigos em conjunto, para extrair deles a seguinte norma: valor total dos insumos sobre os quais há incidência do PIS e COFINS.*

*A expressão “incidentes”, empregada pelo legislador no texto do art. 1º da Lei n.º 9.363/96, refere-se evidentemente à incidência jurídica. Diz-se que a norma jurídica tributária enquanto hipótese incide (daí a expressão hipótese de incidência), recai sobre o fato gerador econômico em concreto, juridicizando-o (tornando-o fato jurídico tributário) e determinando a conduta prescrita como consequência jurídica, consistente no pagamento do tributo. Esta a fenomenologia da incidência tributária, que não difere da incidência nos outros ramos do Direito.*

*Pontes de Miranda, acerca da incidência jurídica, já lecionava que “Todo o efeito tem de ser efeito após a incidência e o conceito de incidência exige lei e fato. Toda eficácia jurídica é eficácia do fato jurídico; portanto da lei e do fato e não da lei ou fato.”<sup>1</sup>*

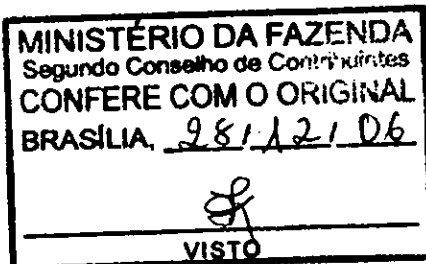
*Também tratando do mesmo tema e reportando-se à expressão fato gerador - empregada no CTN ora para se referir à hipótese de incidência apenas prevista, ora ao fato jurídico tributário já realizado - , Alfredo Augusto Becker leciona:*

*“Incidência do tributo: quando o Direito Tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (“fato gerador”), juridicizando-a, e a consequente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica: a relação jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo: o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.”<sup>2</sup>*

*A incidência jurídica não deve ser confundida com qualquer outra, especialmente a econômica ou a financeira. Em sua obra, Becker*

<sup>1</sup> Apud Roberto Wagner Lima Nogueira, in *Fundamentos do dever de tributar*, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p. 1.

<sup>2</sup> Alfredo Augusto Becker, in *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Lejus, 1998, p. 83/84.



*faz distinção entre incidência econômica e incidência jurídica do tributo. De acordo com o autor, a terminologia e os conceitos econômicos são válidos exclusivamente no plano econômico da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal. Por outro lado, a terminologia jurídica e os conceitos jurídicos são válidos exclusivamente no plano jurídico do Direito Positivo.*

*O tributo é o objeto da prestação jurídico-tributária e a pessoa que satisfaz a prestação sofre, no plano econômico, um ônus que poderá ser reflexo, no todo ou em parte, de incidências econômicas anteriores, segundo as condições de fato que regem o fenômeno da repercussão econômica do tributo.*

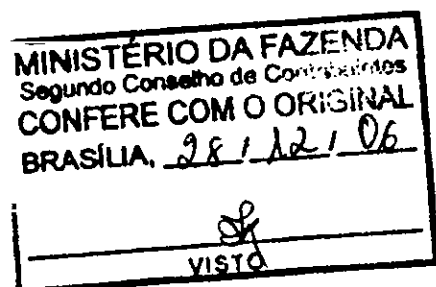
*Na trajetória dessa repercussão, haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir o ônus sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus, suportando, definitivamente, cada uma delas, uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela, suportada definitivamente, é a incidência econômica do tributo, que não deve ser confundida com a incidência jurídica, assim como a pessoa que a suporta, o chamado "contribuinte de fato", não deve ser confundido com o contribuinte de direito.*

*Somente a incidência jurídica do tributo implica no nascimento da obrigação tributária, que surge no momento imediato à realização da hipótese de incidência e estabelece a relação jurídico-tributária que vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo. Deste modo somente cabe cogitar de incidência jurídica do tributo no caso em o sujeito passivo, pessoa que a norma jurídica localiza no pólo negativo da relação jurídica tributária, é o contribuinte de jure. Nas demais situações, mesmo que haja incidência ou repercussão econômica do tributo, com a presença de contribuinte de fato, descabe afirmar que houve incidência jurídica.*

*No caso do crédito presumido não se deve confundir eventual incidência econômica do PIS e da COFINS sobre os insumos adquiridos, com incidência jurídica, esta a única que importa para saber se o ressarcimento deve acontecer ou não. Observa-se que no incentivo em tela o crédito é presumido porque o seu valor é estimado a partir do percentual de 5,37%, aplicado sobre a base de cálculo definida. A presunção não diz respeito à incidência jurídica das duas contribuições sobre as aquisições dos insumos, mas ao valor do benefício. O valor é que é presumido, e não a incidência do PIS e COFINS, que precisa ser certa para só assim ensejar o direito ao benefício. Destarte, quando inexistir a incidência jurídica do PIS e da COFINS sobre as aquisições de insumos, como nas situações em que os fornecedores são pessoas físicas ou pessoas jurídicas não contribuintes das contribuições, como cooperativas, o crédito presumido não é devido.*

(...)"

Os argumentos acima, portanto, ratificam o entendimento esposado pelo Acórdão recorrido no sentido de que sejam mantidas as glosas das aquisições dos insumos junto às pessoas físicas e às cooperativas de produtores.



→ **Energia elétrica, óleo combustível, cavaco e lenha**

Conforme informações da própria interessada tais itens servem de força motriz de máquinas, equipamentos e de caldeiras. Assim, não são consumidos diretamente, em contato com os insumos, tampouco com o produto final. Daí não dar direito aos créditos em questão.

Lembre-se que, de acordo com o § único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96, deve se recorrer, subsidiariamente, à legislação do IPI para o estabelecimento dos conceitos de produção, de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem.

E a legislação do IPI, ao tratar dos seus créditos básicos, especialmente no art. 147, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25/06/98 (RIPI/98), equivalente ao art. 82, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/82 (RIPI/82), permite extrair o conceito desses insumos:

*Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):*

*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;*

De outra parte, o Parecer Normativo CST nº 65/79, tratando especificamente do art. 66, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 83.263/79 (RIPI/79), equivalente ao art. 147, I, do RIPI/98, assentou interpretação acerca dos créditos básicos do imposto que continua válida até hoje. Segundo essa interpretação consolidada, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente que, **em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo, forem consumidos no processo de industrialização, isto é, sofram alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.**

Assim, pretendesse o legislador estender a abrangência do incentivo estatuído pela Lei 9.363/96 aos custos com **energia elétrica** e outras formas de combustíveis, ou de força motriz, teria aproveitado a edição da Lei 10.276/2001 ou outro momento qualquer para fazê-lo, já que, por meio desse ato legal superveniente instituiu nova modalidade, alternativa, de incentivo, igualmente denominada de "crédito presumido de IPI", em que são, sim, permitidos, dentre outros, os custos com energia elétrica na composição de sua base de cálculo. Se não o fez, é porque desejou manter os dois sistemas: um, em que são considerados os gastos com energia elétrica (Lei 10.276/2001), e, outro, em que não o são (Lei 9.363/96).

No sentido de que a energia elétrica utilizada como fonte de calor, de iluminação ou força motriz não se constitui em insumo para fins de créditos do IPI, cabe destacar a seguinte decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*"CSRF/02-01.362. Decisão: Dar Provimento por maioria.*

*Ementa: IPI - Crédito Presumido - I. Energia Elétrica - Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA, 28/12/06

VISTO

P.

*prima e produto intermediário os insumos que se integram ao produto final, ou que, embora a ele não se integrando, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre este, no processo de fabricação. A energia elétrica usada como força motriz ou fonte de calor ou de iluminação por não atuar diretamente sobre o produto em fabricação, não se enquadra nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário."*

Sobre se a energia elétrica se enquadra no conceito de insumo, veja-se o entendimento do STJ, no Resp 782699/RS, de 16/05/2006, DJ 25/05/2006, p.216:

*"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. (...) IPI. ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. (...)*

*(...)*

*5. A energia elétrica não se enquadra no conceito de insumo e, portanto, não gera direito a crédito a ser compensado com o montante devido a título de IPI na operação de saída do produto industrializado. (...)"*

Assim, embora utilizada no processo produtivo, total ou parcialmente, o consumo de energia elétrica, de lenha, de cavacos, e de óleo combustível se deu de modo indireto, razão pela qual devem ser excluídos da base de cálculo do incentivo.

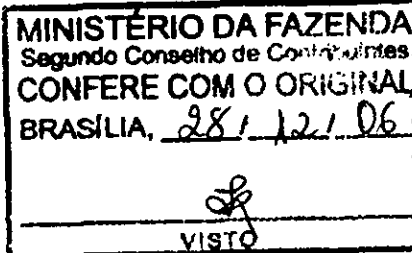
#### → Materiais de Construção (Lonas) e colas de tapetes (*Vibatex FPT*)

Segundo informa a empresa, na verdade, os ditos *materiais de construção* são lonas, as quais servem para proteger as matérias-primas (algodão) utilizadas na produção dos têxteis, da umidade e sujeira contida no ar, de maneira que o seu desgaste não se dá pelo contato direto com o produto em elaboração.

O produto denominado *Vibatex FPT* consiste em uma cola de grande aderência cuja finalidade é a de fixar os tapetes sobre os quais são colocadas as máquinas de estamparia, de maneira que o seu contato é com o solo e com o tapete sobre o qual serão colocadas máquinas de estamparia.

A partir dessas características, verifica-se que o direito ao crédito do incentivo, a teor do item 10 do PN CST 65/79, que, ao tratar do alcance da expressão "*consumidos no processo de industrialização*", estabelece:

*"10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos que embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização. (...) A expressão 'consumidos...' 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."*



Industrialização por encomenda

Por oportuno, esclareça-se inicialmente que tanto na fase impugnatória quanto na fase recursal não houve a preocupação da empresa em especificar ou fornecer maiores

detalhes sobre o processo de “industrialização por encomenda”, ou seja, qual o tipo de material retorna desse processo e como é utilizado; limitou-se a tratar o tema como uma mera rubrica.

O artigo 1º da Lei 9.363/96 dispõe que o crédito presumido de IPI seja incidente sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

E como estamos tratando de um benefício tributário, que envolve renúncia de receitas públicas, as interpretações das suas regras devem ser efetuadas de forma restritiva e não ampliada.

Assim, o legislador, seguindo o princípio de que a lei não contém palavras inúteis, deixa claro seu objetivo: o de contemplar tudo aquilo de insumos que for adquirido, comprado de outro estabelecimento; não cogitando de serviços, como é o caso da industrialização por encomenda. Ademais, no processo de industrialização, o valor da prestação de serviços se incorpora ao valor do produto acabado e não ao da matéria-prima.

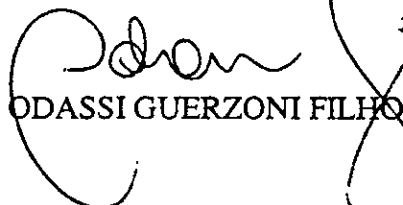
Vale para este caso, portanto, a mesma argumentação utilizada acima, qual seja, pretendesse o legislador estender a abrangência do incentivo estatuído pela Lei 9.363/96 aos custos dos serviços decorrentes de industrialização por encomenda, teria aproveitado a edição da Lei 10.276/2001 ou outro momento qualquer para fazê-lo, já que, por meio desse ato legal superveniente – que trata de modalidade alternativa de fruição do benefício fiscal em comento – foi permitido que se aproveitasse o valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI (*inciso II, do art. 1º*). Se não o fez, é porque, inequivocamente, desejou manter os dois sistemas: um, o novo, em que são aceitos tais gastos (Lei 10.276/2001), e, outro, o seu predecessor, em que não o são (Lei 9.363/96). Não há, portanto, repita-se, que se valer das regras consubstanciadas na Lei 10.276/2001 para interpretar as regras daquele incentivo tratado pela Lei 9.363/96.

Pelo exposto, considero também procedente a glosa feita pela autoridade fiscal quando não permitiu compusessem a base de cálculo do crédito presumido de IPI os valores correspondentes aos serviços decorrentes de industrialização por encomenda.

### Conclusão

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2006.

  
ODASSI GUERZONI FILHO

