

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n°	13982.000113/2001-30
Recurso n°	132.239 Voluntário
Matéria	IPI
Acórdão n°	202-17.364
Sessão de	21 de setembro de 2006
Recorrente	CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS
Recorrida	DRJ em Santa Maria - RS

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 12/03/07
C	Fábrica

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI

O valor dos insumos adquiridos de cooperativas e de pessoa físicas, não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram a base de cálculo do crédito presumido. Também não se incluem, no cálculo do benefício, os gastos com produtos para tratamento de água e combustíveis, ainda que sejam consumidos pelo estabelecimento industrial, porque não revestem a condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, insumos admitidos pela lei.

Recurso negado.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 02 / 2007
<i>Andrezza</i> Andrezza Nascimento Schmicikal Mat. Siape 1377389

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES em negar provimento ao recurso: I) pelo voto de qualidade, quanto à inclusão de insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Mirian de Fátima Lavocat de Queiroz, Ivan

qu

Processo n.º 13982.000113/2001-30
Acórdão n.º 202-17.364

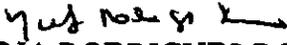
MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 02 / 2007
Ansch.
Andrezza Nascimento Schmcikal
Mat. Siapc.1377389

Fla. 2

Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López; - II) por unanimidade de votos, quanto à energia elétrica, produtos para tratamento de água e combustíveis.


ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente


NADJA RODRIGUES ROMERO

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa e Antonio Zomer.

Processo n.º 13982.000113/2001-30
Acórdão n.º 202-17.364

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 06 / 02 / 2007 Ansch. Andrezza Nascimento Schmcikal Mat. Siape 1377389

Fis. 3

Relatório

Versa o presente sobre o recurso voluntário contra a r. decisão que manteve o despacho local no sentido de que não cabe a inclusão no cálculo do benefício fiscal, instituído pela Lei nº 9.363/96, referente ao período de abril a junho de 2000, correspondentes aos valores: a) de insumos adquiridos por fornecedores não-contribuintes da contribuição para o PIS e da Cofins, no caso, cooperativas e pessoas físicas; e b) gastos com produtos para tratamento de água e combustíveis que não preenchem as condições da lei.

Alega o recorrente, em síntese, que a lei instituidora do beneplácito fiscal "preconiza que na base de cálculo de crédito presumido deve ser computado o VALOR TOTAL das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.", concluindo que a lei de regência "em momento algum fez qualquer distinção quanto à origem dos insumos, determinando simplesmente que o total das aquisições seja computado na base de cálculo do benefício", articulando, a partir daí, que a lei não fez as restrições impostas pelas INs SRF nºs 103/97 e 23/97, entendendo que elas extrapolam os limites legais. Traz à colação variadas decisões dos Conselhos de Contribuintes no sentido da tese por ela esposada.

É o Relatório.

Muller

J

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTEES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>06</u> / <u>02</u> / <u>2007</u>
<i>Ansch.</i> Andrezza Nascimento Schmicikal Mat. S/ape 1377389

Voto

Conselheira NADJA RODRIGUES ROMERO, Relatora

O recurso é tempestivo e reúne as condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Como relatado, o recurso está restrito ao crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nas aquisições de insumos de cooperativas e de agricultores pessoas físicas não-contribuintes da contribuição para o PIS e da Cofins, e, ainda, dos valores das aquisições de produtos para tratamento de água e combustíveis.

Em relação à inclusão no cálculo do crédito presumido dos valores correspondente à aquisição de insumos de cooperativas e de agricultores pessoas físicas, não tem como prosperar a pretensão da contribuinte.

A Medida Provisória nº 1484-27, de 22 de novembro de 1996, convertida na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, instituidora do benefício fiscal em referência, em seu art. 1º, estabeleceu que somente as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que tenham sido objeto da incidência do PIS e da Cofins, podem ser incluídos no cálculo do ressarcimento, *verbis*.

A Lei nº 9.363, de 13/12/96, assim dispõe em seus arts. 1º e 2º:

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

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.

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.

§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para

Mudat

efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal. (grifei).

Depreende-se do citado dispositivo legal que se trata de benefício fiscal, com conseqüente renúncia fiscal, devendo, portanto, ser interpretada restritivamente. Para fruição do benefício é necessário que tenham incidido as Contribuições Sociais nos insumos adquiridos, que tenha ocorrido o fato gerador e o recolhimento das contribuições pelos fornecedores, e que não havendo tal fato, não há o que se ressarcir, sob pena de os exportadores que utilizaram insumos não gravados usufruírem em dobro do benefício, ou seja, embora não arquem com o ônus das contribuições, venham a receber o ressarcimento, como se houvesse arcado.

A norma legal instituidora do benefício preceitua que os insumos sejam efetivamente tributados pelo PIS e pela Cofins na sua aquisição pelo produtor-exportador, bem como na transação imediatamente anterior, daí o fato de ter estabelecido a alíquota de 5,37% que corresponde exatamente à equação: $(0,65\% + 2) (0,65\% + 2) + 2 \times 2,65\% = 5,37\%$. Não há que se falar, portanto, em "presunção" do valor de referidas contribuições para cálculo do crédito ou haver a "presunção" de existir somente em transações/operações anteriores. O fato de se qualificar tais valores como "crédito presumido de IPI" não é fundamento bastante para se concluir que os valores das contribuições envolvidas nas transações são "presumidos".

A Instrução Normativa nº 23/97, do Secretário da Receita Federal, que disciplinou o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 1997, no seu art. 2º, § 2º, assim dispõe:

"Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

§ 2º - O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definido no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria prima, produto intermediário ou embalagem, na produção de bens exportados, será calculado exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS." (grifei)

Ainda sobre o mesmo tema, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, por meio do Parecer MF/SRF/Cosit/Ditip nº 139, expediu o seguinte entendimento:

"O valor das matérias-primas adquiridas diretamente de pessoas físicas que não são contribuintes da COFINS e PIS/PASEP não compõe a base de cálculo do crédito presumido, com relação aos insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, pois nesse caso não há o que ressarcir."

Ressalte-se que as contribuições sociais para o PIS/Pasep e Cofins incidem quando da venda ou faturamento dos produtos, ou seja, se o ato legal em comento se reporta às contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, obviamente se aplica aos insumos adquiridos de terceiros, se a elas estivessem sujeitos. Ora, não são contribuintes do PIS/Pasep ou da Cofins as pessoas físicas. Não havendo incidência sobre as aquisições, não há o que se ressarcir ao adquirente.

Mudde

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	06 / 02 / 2007
Andrezza Nascimento Schmeikal Mat. Siarpe 1377389	

No mesmo sentido é o Parecer PGFN/CAT/Nº 3.092, de 27 de setembro de 2002, cujo Despacho de aprovação do Ministro da Fazenda, transcrevo:

"Despacho. Aprovo o Parecer PGFN/CAT/Nº 3092, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, cuja conclusão é no sentido de que o crédito presumido, de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições instituídas pelas Leis Complementares nº 7 e B, de 1970, e nº 70, de 1991."

Em relação aos gastos com produtos para tratamento de água e combustíveis, impede consignar, pois a legislação que rege a matéria, para efeito de cálculo do crédito presumido, não se refere a insumos genericamente utilizados na produção, mas especificamente à matéria-prima, ao produto intermediário e ao material de embalagem. Logo, para se considerar que tais gastos ensejam em direito de crédito presumido, estes terão que se enquadrar em algum daqueles insumos.

A Portaria nº 38 do Ministro da Fazenda e a Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal, ambas de 1997, que regulamentam dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996, preceituam de modo expresso, no § 16 do art. 3º e parágrafo único do art. 8º, que: *"Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI."*

Sendo assim, nos termos do disposto no citado parágrafo único, para efeito de crédito do imposto, o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados-RIPI, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 - RIPI/98, no inciso I do art. 147, dispõe que se incluem no conceito de matéria-prima e produto intermediário os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no ativo permanente.

O Parecer Normativo nº 65, de 06 de novembro de 1979, da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, publicado no Diário Oficial da União da mesma data, elucida a correta interpretação do inciso I do art. 66 do RIPI/1979, o qual corresponde ao mencionado inciso I do art. 147 do RIPI/98, que a seguir transcrevo:

"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/1979).

2 - O artigo 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8ª do artigo 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de setembro de 1966, repetida 'ipsis verbis' pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.136, de 7 de setembro de 1970, dispõe:

'Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuindo do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer'.

Como se vê, trata-se de norma não auto-aplicável, de vez que ficou atribuído ao regulamento especificar os produtos entrados que geram o direito à subtração do montante de IPI a recolher.

Brasília, 06 / 02 / 2007

Andrezza Nascimento Schmcikal
Mat. Siape 1377389

Fis. 7

3 - Diante disto, ressalte-se serem 'ex nunc' os efeitos decorrentes da entrada da vigência do inciso I do artigo 66 do RIPI/79, ou seja, usando da atribuição que lhe foi conferida em lei, o novo Regulamento estabeleceu as normas e especificações que a partir daquela data passaram a reger a matéria, não se tratando, como há quem entenda, de disposição interpretativa e, por via de consequência, retroativa, somente sendo, portanto, aplicável a norma em análise, a seguir transcrita, aos fatos ocorridos a partir da vigência do RIPI/79:

'Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei n.º 3.466, art. 2º, alt. 8º):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.'

4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

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.

4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários 'stricto sensu', ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

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

Brasília, 06 / 02 / 2007

Andrezza
Andrezza Nascimento Schmeikal
Mat. SIAPE 1377389

Fls. 8

compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a im procedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

7 - Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários 'stricto sensu', vigente o RPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócua diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse '...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens ao ativo permanente', para o mesmo resultado.

7.1 - Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual 'a lei não deve conter palavras inúteis', o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.

8 - No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão 'incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto forem consumidos no processo de industrialização' é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto n.º 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto n.º 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários 'stricto sensu', geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto n.º 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

Andrezza

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 02 / 2007
Andrezza Nascimento Schmickal
Mat. SIAPE 1377389

9 - Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos 'que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização', para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

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.

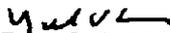
10.2 - A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediate e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda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

Os esclarecimentos contidos no Parecer retro reproduzido não deixam dúvida da equivocada interpretação de que, desde que não façam parte do ativo permanente, todos os insumos consumidos na industrialização poderiam ser considerados matérias-primas e produtos intermediários com fins de gerar o respectivo direito ao crédito. Esclarece assim que, dos insumos consumidos ou utilizados na produção, nem todos são matérias-primas ou produtos intermediários, de acordo com a legislação do IPI.

Diante do exposto, nos termos do citado Parecer e em consonância com o disposto no inciso I do art. 147 do RPI/98, os quais levam a concluir que geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários *stricto sensu* e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens - que se consumam por contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função da ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integram nem sejam consumidos na operação de industrialização. Deste modo, excluem-se os produtos para tratamento de água e combustíveis.

Assim, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto pela interessada.

Sala das Sessões, em 21 de setembro de 2006.


NADJA RODRIGUES ROMERO