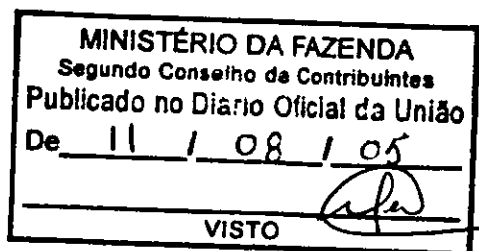




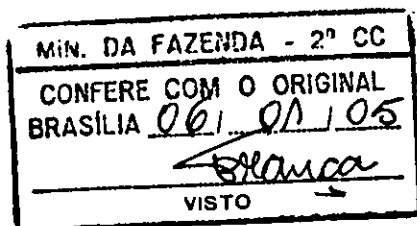
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000116/98-52
Recurso nº : 122.858
Acórdão nº : 202-16.012



2º CCMF
Fl.

Recorrente : CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS
Recorrida : DRJ em Porto Alegre/RS



IPI – CRÉDITO PRESUMIDO.

I. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO-CONTRIBUENTES (PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS). Incabível o ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS a título de incentivo fiscal em relação a produtos adquiridos de pessoas físicas e/ou cooperativas que não suportaram o pagamento dessas contribuições. Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo do benefício fiscal as aquisições que não sofreram incidência das contribuições ao PIS e à COFINS no fornecimento ao produtor-exportador.

I.i INSUMOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE RAÇÃO. Ainda que se admitisse o creditamento referente às aquisições de não-contribuintes, não seria lícito incluir na base de cálculo do crédito presumido os valores pertinentes aos insumos utilizados na fabricação de ração dada aos suínos e as aves, vez que o produto final exportado não são porcos nem frangos vivos, mas a carne e seus derivados, para os quais a ração não é matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

II. PRODUTOS UTILIZADOS NO TRATAMENTO DE ÁGUA E OS COMBUSTÍVEIS. Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os produtos que se integram ao produto final, ou que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre ele, no processo de fabricação. Os produtos utilizados no tratamento de água e os combustíveis, por não atuarem diretamente sobre o produto final industrializado pelo reclamante, não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

III. DA INCLUSÃO DO ICMS NO CÁLCULO DA RECEITA OPERACIONAL BRUTA. Esse tributo estadual não é cobrado destacadamente do preço dos produtos e mercadorias vendidos, ao contrário, neste é embutido. Por conseguinte, integra a receita operacional bruta e dela não pode ser excluído, para efeito de apuração do crédito presumido de IPI.

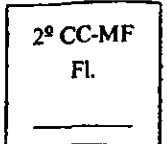
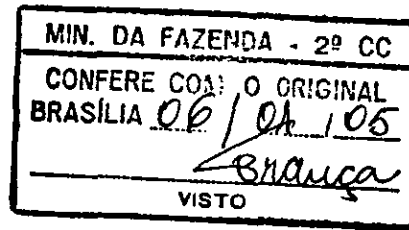
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000116/98-52
Recurso nº : 122.858
Acórdão nº : 202-16.012



ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton César Cordeiro de Miranda, quanto as aquisições de não-contribuintes.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2004.


Henrique Pinheiro Torres
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Jorge Freire e Nayra Bastos Manatta.

/opr



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 06/01/05
<i>Blanca</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.000116/98-52
Recurso nº : 122.858
Acórdão nº : 202-16.012

Recorrente : CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, transcrevo o relatório apresentado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, fls. 222/223:

"O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido de IPI, instituído pela Medida Provisória n.º 948, de 23 de março de 1995, depois convertida na Lei n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1997, para ressarcir o valor das contribuições para o PIS e Cofins incidentes nas aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, no 4º trimestre de 1997, no montante de R\$ 672.516,48, conforme o Pedido de Ressarcimento constante da folha n.º 1. Em verificação fiscal preliminar, o pleito foi indeferido por ter sido formalizado sem atendimento do requisito constante do inciso I do § 3º do artigo 8º da Instrução Normativa SRF n.º 21, de 10 de março de 1997, conforme Informação Fiscal da folha 59. Cientificado, o interessado apresentou o pedido de reconsideração das folhas 64 e 65, requerendo também a compensação do valor do ressarcimento com débitos próprios, de acordo com o pedido da folha 63. Em 14 de maio de 2001, o interessado complementa a instrução do pedido com os documentos das folhas 81 a 122 e 125 a 188.

1.1 Em verificação fiscal, conforme Informação juntada aos autos, nas folhas 189 a 194, concluiu-se que o requerente teria direito ao ressarcimento, no trimestre em referência, de apenas R\$ 315.196,81. A glosa de R\$ 357.319,67 decorreu dos seguintes ajustes:

a) exclusão das aquisições efetuadas de pessoas físicas e de cooperativas de produtores (enquanto atos cooperados), que não sofreram a incidência das contribuições que o benefício visa a ressarcir, totalizando R\$ 18.016.612,77, conforma a tabela 01 da folha 190-191;

b) pela exclusão das aquisições de produtos para tratamento de água e de combustível, que não se enquadram no conceito de insumo esposado pela legislação do IPI, totalizando R\$ 207.283,92, conforme a tabela 03 da folha 192, e;

c) na Receita Operacional Bruta, adequando-a à Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, pela adição à mesma do valor dos impostos não cumulativos (ICMS), no valor de R\$ 2.288.038,33, conforme tabela 04 da folha 193.

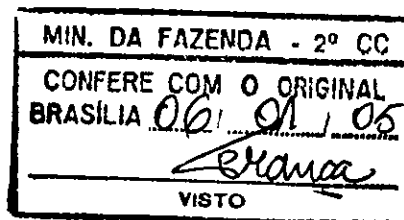
1.2 O Delegado da Receita Federal em Joaçaba – SC, por meio do despacho decisório das folhas 195 e 196, autorizou o ressarcimento 21/06/2002. O interessado foi cientificado em 03/07/2002.

A



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000116/98-52
Recurso nº : 122.858
Acórdão nº : 202-16.012



2. *Inconformado com o indeferimento parcial do seu pedido de ressarcimento, conforme relatado acima, o requerente apresentou impugnação (fls. 200 a 211, instrumento de mandato na folha 119), em 31/07/2002, alegando, em síntese, o que segue.*

2.1 *Primeiramente, com relação à glosa das aquisições de insumos a pessoas físicas e cooperativas, alega que a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Joaçaba criou restrições que não foram impostas pela legislação regente do benefício, na medida em não foi feita qualquer distinção quanto à origem dos insumos. Nesse sentido as IN-SRF n.º 23 e n.º 103, de 1997, teriam inovado o conteúdo da norma que visam a complementar, invadindo seara reservada à lei stricto sensu. Cita os acórdãos n.º 201-72590, 202-09865, 201-72754 e 212-10698 do 2º Conselho de Contribuintes em defesa de sua tese.*

2.2 *Reclama também da glosa das aquisições de produtos para tratamento da água e de combustíveis, por entender que se trata de produtos intermediários, consumidos no processo produtivo, ainda que não se integrando ao produto final, exatamente como previsto no artigo 147, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998 (RIPI/98). Lança mão de decisões da Comissão Permanente de Assuntos Tributários da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina para apoiar seu entendimento. Cita o Acórdão n.º 202-09744 também do 2º CC.*

2.3 *Finalmente, insurge-se contra o ajuste na Receita Operacional Bruta, sob a alegação de que o parágrafo único do artigo 31 da Lei n.º 8.981, de 1995, admite a exclusão da ROB do valor dos impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário, caso em que se inclui o ICMS normal. Menciona que, de igual modo, a Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, que alterou a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, também foi específica, quando quis restringir as exclusões, reproduzindo a redação do inciso I do § 2º do artigo 3º da mencionada lei.*

2.4 *Conclui, requerendo o provimento de sua impugnação, para que seja julgada procedente sua pretensão, deferindo-se a restituição conforme originalmente proposta”*

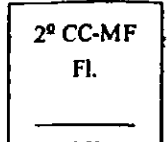
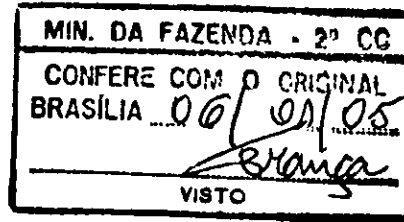
Em 07 de novembro de 2002, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS manifestou-se por meio do ACÓRDÃO DRJ/POA N° 1.740, fl. 220, que foi assim ementado:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Período de apuração: 01/10/1997 a 31/12/1997”*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000116/98-52
Recurso nº : 122.858
Acórdão nº : 202-16.012



Ementa: *CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI: Base de cálculo - São excluídos os valores referentes a aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, que não se amoldam ao objetivo do benefício.*

A base de cálculo do benefício compreende apenas os valores das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conceituados como tal pela legislação do IPI, adquiridos no mercado interno e utilizados na fabricação de produtos exportados.

A apuração do montante da receita operacional bruta deve ser procedida nos termos das normas que regem a incidência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins. Não se exclui do montante da Receita Operacional Bruta o valor do ICMS normal.

Solicitação Indeferida”.

Não conformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário a este Conselho, fls. 230/343, discordando, em resumo, nos seguintes termos:

- a) glosa de insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, possibilidade legal de inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI;
- b) possibilidade legal de inclusão na base de cálculo do crédito de produtos utilizados no tratamento de água e de combustíveis;
- c) exclusão do ICMS da receita operacional bruta, assim não entende pertinente se falar em ajuste da receita bruta por exclusão indevida do ICMS.

Resolveram os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, fls. 306/310, solicitando à autoridade preparadora o esclarecimento quanto à glosa do custo da mão-de-obra da industrialização efetuada por terceiros. Entenderam que não restou claro nos autos se os produtos referentes a essa fabricação por encomenda são matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem empregados pela reclamante na industrialização de produtos por ela exportados, ou se são produtos já acabados e apenas exportados pela recorrente.

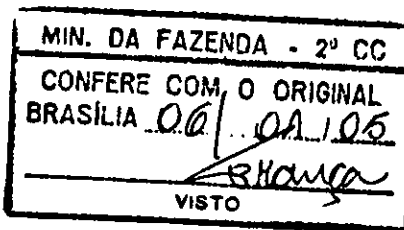
A contribuinte, em atendimento à diligência requerida por meio da Intimação Fiscal nº 11993, de 26/06/2004, apresentou, às fls. 262/328, respostas à solicitação dos esclarecimentos feitos pelos Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

É o relatório. //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000116/98-52
Recurso nº : 122.858
Acórdão nº : 202-16.012



VOTO DO CONSELHEIRO RELATOR HENRIQUE PINHEIRO TORRES

A teor do relatado, três são as questões postas em debate: exclusão da base de cálculo do crédito presumido de insumos adquiridos de não contribuintes (pessoas físicas e cooperativas); glosa das despesas havidas com combustíveis e com produtos utilizados no tratamento de água e inclusão do ICMS no cálculo da receita operacional bruta.

I. Da exclusão da base de cálculo do crédito presumido dos valores relativos a insumos adquiridos de não contribuintes do Pis e da Cofins.

Essa matéria, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição da Receita Federal, ora a dos contribuintes, dependendo da composição do Colegiado.

A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão de insumos adquiridos de não contribuintes no cômputo da base de cálculo do crédito presumido, já que, nos termos do *caput* do art. 1º da Lei 9.363/1996 instituidora desse incentivo fiscal, o crédito tem como escopo a ressarcir as contribuições (PIS e Cofins) incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para utilização no processo produtivo.

A norma concessiva de incentivo fiscal deve sempre ser interpretada literal e restritivamente, de forma a não estender por vontade do intérprete, benefício não autorizado pelo legislador.

O vocábulo *ressarcir*, do Latim *resarcire*, juridicamente tem vários significados, consertar, emendar, reparar ou compensar um dano, um prejuízo ou uma despesa. No caso presente, *ressarcir* significa exatamente compensar o produtor/exportador, por meio de crédito presumido, as contribuições incidentes sobre os insumos por ele adquiridos. Ora, se não houve a incidência, não há falar-se em ressarcimento, pois o objeto deste, o encargo tributário, não existiu.

Em arrimo ao entendimento de que se deve excluir do cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de insumos adquiridos de não contribuintes, pessoas físicas e cooperativas, cito os Acórdãos nº 202-12.551 e 202-15.635 proferidos nesta Câmara.

Em assim sendo, entendo não assistir razão à reclamante ao pleitear crédito presumido de IPI a ressarcir o PIS e a COFINS incidentes sobre as aquisições de insumos quando estes não sofreram o gravame dessas contribuições.

Por outro lado, ainda que se admitisse a inclusão de cálculo do crédito presumido dos valores das aquisições de insumos adquiridos de não contribuintes, pessoas físicas e cooperativas, ainda assim, no caso em análise, diversos produtos constantes dos demonstrativos apresentados pela reclamante não poderiam compor o rol das compras incentivadas, pois não são enquadráveis como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem empregados na produção das mercadorias exportadas pela recorrente. Explico: como dito anteriormente, o crédito tem como escopo *ressarcir* as contribuições (Pis e Cofins) incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de **matérias-primas, produtos intermediários e**



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000116/98-52
Recurso nº : 122.858
Acórdão nº : 202-16.012

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE CO O ORIGINAL BRASÍLIA 06/01/05 B. Souza VISTO

2º CC-MF Fl. _____

material de embalagem utilizados nos produtos exportados (do *caput* do art. 1º da Lei 9.363/1996).

Por outro lado, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que seja utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.

Preditos conceitos, por sua vez, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, (reproduzido pelo inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 – RIPI/1988), assim definidos:

“Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, 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”. (grifamos)

Da exegese desse dispositivo legal tem-se que somente se caracterizam como matéria-prima e/ou produto intermediário os insumos empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico, isto é, sofram, em função de ação exercida efetivamente sobre o produto em elaboração, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. Ora, no caso presente, os insumos: milho em grão, farelo de soja, farinha de carne e óleo de soja degomado que a reclamante pretende incluir no cálculo do crédito presumido foram empregados no fabrico de ração utilizadas na alimentação dos suínos e das aves. Assim, por não serem estes animais vivos produtos industrializados, a ração a eles fornecida não pode ser considerada como matéria-prima ou produto intermediário. Menos ainda os componentes dessa ração.

Esclareça-se que não se poderia incluir na base de cálculo desse benefício, os valores pertinentes aos insumos utilizados na fabricação da ração fornecidas aos animais, vez que o produto final da reclamante não são suínos nem aves vivos, na qual a ração foi utilizada, mas sua carne e derivados, para os quais a ração não é matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. O processo de industrialização inicia-se com o abate dos animais, e as matérias-primas, se é que se podem assim ser denominadas, são os porcos vivos, mas não a ração neles utilizada. Veja-se que, no caso em análise, poderia haver direito a crédito se o produto exportado pela reclamante fosse a ração na qual os ingredientes (insumos) adquiridos pela reclamante foram empregados.

Em assim sendo, qualquer que seja o ângulo observado, não há como reconhecer o direito pretendido pela reclamante.

II. Da exclusão da base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com combustíveis e com produtos para tratamento de água.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000116/98-52
Recurso nº : 122.858
Acórdão nº : 202-16.012

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE ORIGINAL
BRASÍLIA 06/01/05
BHANCA
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com combustíveis e produtos utilizados no tratamento de água, por entender que, para efeito da legislação fiscal, tais produtos não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

De outro modo não poderia ser, senão vejamos: o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 enumera expressamente os insumos utilizados no processo produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

A seu turno, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que seja utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.

Ditos conceitos, como tratado no item anterior, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82. Da exegese desse dispositivo legal, conclui-se que somente se caracterizam como matéria-prima e/ou produto intermediário os insumos empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico. Esse também é o entendimento da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal que foi externado por meio do Parecer Normativo CST nº 65/1979, e, também, do Parecer Normativo CST nº 181/1974, cujo item 13 foi assim vazado:

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

Diante disso, entendo não ser cabível a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com combustíveis e com produtos para tratamento de água, já que ditos produtos não podem, legalmente, para fins de apuração do benefício em análise, enquadrar-se como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não incidem diretamente sobre o produto em fabricação.

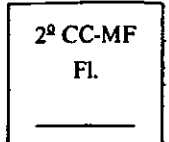
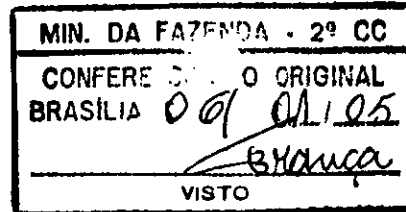
III. Da Inclusão do ICMS no Cálculo da Receita Operacional Bruta.

No que tange à pretensão de a reclamante ajustar a receita operacional bruta para dela excluir o ICMS embutido no valor das operações de vendas de mercadorias e serviços, a jurisprudência firmada neste Colegiado é no sentido de não se admitir tal exclusão, haja vista que predito imposto integra o preço do produto ou de mercadoria vendidos e, por conseguinte, a receita operacional bruta.

A



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13982.000116/98-52
Recurso nº : 122.858
Acórdão nº : 202-16.012

A exemplo do observado pela decisão *a quo*, o ICMS não é cobrado destacadamente, como o é o IPI. Este, justifica-se a sua exclusão da receita bruta porque não integra o valor da mercadoria, é destacado em separado. Já o ICMS compõe o preço do produto ou do serviço, inclusive, compõe a sua própria base de cálculo, já que esta é o preço final da mercadoria ou serviço, nele incluído o montante do tributo estadual. Assim, por exemplo, se um produto custa R\$100,00, neste montante já estão incluídos os R\$ 17,00 de ICMS resultantes da aplicação da alíquota de 17% sobre a base de cálculo de R\$ 100,00. Como se vê, predito imposto compõe o preço da mercadoria vendida. Nesse mesmo exemplo, se o produto fosse sujeito ao Imposto sobre Produtos Industrializados, esse tributo federal teria como valor tributável os mesmos R\$100,00, mas nestes não estaria incluído o valor do IPI, o qual seria destacado à parte e acrescido ao total da nota fiscal.

Ora, como o valor do ICMS integra o preço da mercadoria ou serviço e esta compõe a receita bruta do sujeito passivo e, de outro lado, não há previsão legal para sua exclusão da base de cálculo do Crédito presumido, é de se reconhecer o acerto da decisão *a quo* quando indeferiu a exclusão pleiteada na peça impugnatória. Esclareça-se, por oportuno, que tal tributo também não é excluído do cálculo das compras incentivadas, o que demonstra a isonomia de procedimento do Fisco.

Por todas essas razões é que nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2004

HENRIQUE PINHEIRO TORRES