MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	: 13982.000116/98-52
Recurso nº	: 202-122858
Matéria	: IPI/CRÉDITO PRESUMIDO
Recorrente	: CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS
Interessada	: FAZENDA NACIONAL
Recorrida	: 2ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de	: 25 de julho de 2006
Acórdão nº	: CSRF/02-02.401

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. - AQUISIÇÃO DE FORNECEDORES NÃO CONTRIBUINTES DO PIS/COFINS. - A base de cálculo do crédito presumido de IPI, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, é o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, ainda que adquiridos de fornecedores não contribuintes do PIS/COFINS. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais. MATÉRIA-PRIMA E PRODUTO INTERMEDIÁRIO. – Somente geram direito ao crédito presumido de IPI as matérias-primas e produtos intermediários que, embora não integrem o produto final, são essenciais ao processo industrial e nele se consomem.

Recurso especial parcialmente provido.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para admitir a inclusão, na base de cálculo do incentivo, das aquisições de pessoas físicas e cooperativas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim e Antonio Bezerra Neto que negaram provimento ao recurso.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

ADRIENE MARIA DE MIRANDA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 15 DEZ 2006

eza

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros:, GUSTAVO VIEIRA DE MELO MONTEIRO, MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ e VALDEMAR LUDVIG (Substituto convocado), e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR

Recurso nº : 202-122858
Recorrente : CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATORIO

Formulou a ora recorrente, em 12/03/1998, pedido de ressarcimento cumulado com pedido de compensação dos créditos do IPI referentes à aquisição de insumos empregados na fabricação de produtos destinados à exportação.

Após parcial indeferimento do pedido (fls. 195-196), a empresa apresentou impugnação (fls. 200-211), na qual alega: (i) a Lei nº 9.363/96 pretende que o benefício do crédito presumido seja também aplicado sobre os valores referentes a aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não-contribuinte de PIS/COFINS (pessoas físicas e cooperativas); (ii) água e combustíveis deveriam ser considerados matéria-prima ou produto intermediário; (iii) que o ICMS retido pelo vendedor ou prestador de serviços, na condição de substituto tributário, não deve ser incluído na receita bruta.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre/RS indeferiu a solicitação (fls. 220-225), conforme ementa transcrita a seguir:

> *"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*
> *Período de apuração: 01/10/1997 a 31/12/1997*
> *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"* (f. 220).

Regularmente intimada (fls. 228-229), a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 230-243), no qual reiterou suas razões de impugnação.

A Eg. Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes converteu o julgamento em diligência para que fosse esclarecido: (i) "*quais insumos integram o demonstrativo das aquisições de pessoas físicas e cooperativas*"; (ii) "*como são eles efetivamente utilizados no processo produtivo da requerente*"; (iii) "*se eles integram fisicamente o produto final e, em caso negativo, como são consumidos na elaboração do produto acabado*" (fls. 250-254).

Posteriormente à apresentação dos esclarecimentos, foi negado provimento ao recurso voluntário (fls. 330-338), nos termos da ementa a seguir:

> *"IPI – CRÉDITO PRESUMIDO.*
> *I. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO-CONTRIBUINTES (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" (f. 330)

Irresignada, a empresa interpôs recurso especial (fls. 345-362), em que novamente discorre acerca dos mesmos fundamentos expostos na impugnação e no recurso voluntário.

O recurso especial foi admitido para discutir, apenas, as questões relativas às aquisições realizadas junto a pessoas físicas/cooperativas e aos gastos efetuados a título de combustíveis/produtos de tratamento de água (f. 433).

Em suas contra-razões (fls. 434-450), a Fazenda Nacional aduz que: (i) as despesas com combustíveis e produtos para tratamento de água não integram o produto final e, portanto, não são classificados como matéria-prima; (ii) o crédito-presumido de IPI só poderá ser concedido aos produtores que cumprirem o recolhimento da contribuição da Lei Complementare nº. 07/70.

É o relatório.

VOTO

Conselheira ADRIENE MARIA DE MIRANDA, Relatora

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do presente recurso.

Como exposto, dois são pontos abordados no recurso especial:

a) do direito ao crédito relativo à aquisição de insumos de pessoas físicas e cooperativas

Postula o Fisco, nesse aspecto, que somente gera crédito de IPI a aquisição de insumos que tenha sofrido a incidência do PIS e da COFINS, porquanto a Lei nº. 9.363/96, concedeu o crédito como ressarcimento ao PIS e a COFINS, isto é, decorrentes de aquisições de pessoas jurídicas. Arrima-se, ainda, na Instrução Normativa SRF nº. 103/97 e no Parecer PGFN/CAT nº. 3092/02 que dispõem expressamente nesse sentido. Daí o indeferimento do pedido de ressarcimento nessa parte.

No entanto, equivoca-se o Fisco.

Isso porque já decidiu essa Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo pacífico o entendimento de que, ao contrário, o art. 2º da Lei nº. 9.363/96, ao não fazer qualquer distinção, autoriza o crédito referente à aquisição de insumos de pessoas físicas:

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO PIS/COFINS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECONHECIMENTO. A receita, inclusive de exportação, deve ser reconhecida quando da tradição do bem exportado, que se dá apenas quando da entrega do bem pelo vendedor exportador ao comprador estrangeiro, conforme a modalidade de exportação contratada, e não quando da celebração de dito contrato e da emissão da correspondente nota fiscal.

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." (CSRF/02-01.415, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, d. j. de 08.09.2003, negritamos)

"IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTE AO PIS E A COFINS – 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). **A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão."** (CSRF/02-01.435, Rel. Cons. Otacílio Dantas Cartaxo, d.j. 08/09/2003, negritamos)

Outrossim, uma vez que a COFINS e o PIS oneram em cascata o insumo adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição, estão, por conseguinte, embutidos no seu valor.

Nesse passo, o produtor-exportador, ao adquiri-los, acaba por ser contribuinte de fato das mencionadas contribuições. Ora, tendo arcado com o ônus das contribuições incidentes nas operações antecedentes, é de rigor o direito do produtor-exportador ao crédito presumido de

IPI como ressarcimento do PIS e da COFINS pagas, sob pena de não se estar cumprindo o espírito da lei que é desonerar os produtores exportadores a fim de incentivar as exportações.

Por fim, cumpre-se registrar que o Col. Superior Tribunal de Justiça, examinando a matéria, concluiu pelo reconhecimento do direito ao crédito presumido referente à aquisição de insumos de não contribuinte do PIS e da COFINS:

> *"TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS DE PESSOA FÍSICA – LEI 9.363/96 E IN/SRF 23/97 – LEGALIDADE.*
> *1. **A IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições, relativamente aos produtos da atividade rural, de matéria-prima e de insumos de pessoas físicas, que, naturalmente, não são contribuintes diretos do PIS/PASEP e da COFINS.***
> *2. Entendimento que se baseia nas seguintes premissas: a) a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição; b) o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais; c) a base cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes.*
> *3. Regra que tentou resgatar exigência prevista na MP 674/94 quanto à apresentação das guias de recolhimentos das contribuições do PIS e da COFINS, mas que, diante de sua caducidade, não foi renovada pela MP 948/95 e nem na Lei 9.363/96.*
> *4. Recurso especial improvido."* (REsp nº 586.392/RP, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ de 06/12/2004, negritamos)

Desse modo, quanto a esse aspecto deve ser reformado o v. acórdão recorrido.

b) do direito ao crédito relativo à aquisição de produtos para tratamento de água e de combustíveis

Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, geram direito a crédito as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo, *in verbis*:

"Art. 2º. A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre **o valor total das aquisições e 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 produto exportado" (negritamos).

Na hipótese, o combustível e os produtos para tratamento de água poderiam configurar-se como insumo, ensejando o crédito.

Com efeito, geram direito a crédito todos os insumos que forem consumidos no processo de industrialização e que sejam essenciais ao mesmo, ainda que não integrem o novo produto. É o que dita o art. 147, I do RIPI/98, *verbis*:

"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 permanentes" (negritamos)

Vale dizer, para caracterizar matéria-prima ou produto intermediário devem os insumos ser consumidos ou utilizados no processo industrial, sendo irrelevante o fato de integrarem o produto final ou que o seu consumo tenha sido imediato e decorrido de contato físico direto sobre o produto em fabricação.

Todavia, na espécie, a contribuinte não esclarece qual o exato emprego do combustível e da água no processo produtivo, resumindo-se a afirmar que os referidos insumos *"são indiscutivelmente necessários ao processo produtivo da recorrente e nele se consomem imediatamente."*

Dessa forma, uma vez que não foi comprovado como o combustível e a água, cujos créditos relativos à sua aquisição se requer, são efetivamente utilizados no processo produtivo, não vejo como reconhecer o direito ao aludido.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso especial para apenas reconhecer o crédito presumido relativo às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 25 de julho de 2006

ADRIENE MARIA DE MIRANDA