



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000152/99-05  
Recurso nº : 123.184  
Acórdão nº : 202-15.453

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 15 / 04 / 05  
VISTO

2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

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

MIN. DA FAZENDA - 2ª  
CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
BRASÍLIA 03/11/04  
VISTO

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS - INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO-CONTRIBUENTES - A lei presume de forma absoluta o valor do benefício, não há prova a ser feita pelo Fisco ou pelo contribuinte, de incidência ou não incidência das contribuições, nem se admite qualquer prova contrária. Qualquer que seja a realidade, o crédito presumido será sempre o mesmo, bastando que sejam quantificados os valores totais das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo, a receita de exportação e a receita operacional bruta.

EXCLUSÃO DE VALORES CORRESPONDENTES À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO - Para que seja caracterizado como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem os bens devem não fazer parte do ativo permanente da empresa, ser consumidos no processo de industrialização ou sofrer desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, nas fases de industrialização.

Recurso ao qual se dá provimento parcial.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Nayra Bastos Manatta e Henrique Pinheiro Torres, que negaram total provimento.

Sala das Sessões, em 17 de fevereiro de 2004

Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

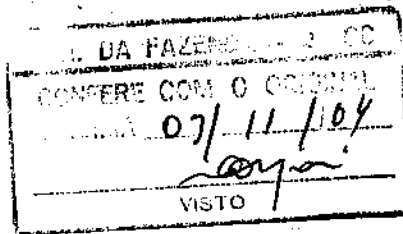
Ana Neyla Olímpio Holanda  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Marcelo Marcondes Meyer Kozlowski, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13982.000152/99-05  
Recurso nº : 123.184  
Acórdão nº : 202-15.453

Recorrente : **CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS**

### RELATÓRIO

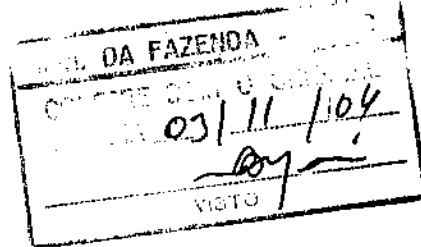
Reporto-me ao relatório da Resolução nº 202-00.553, de fls. 332/337.

Em atendimento às providências determinadas na diligência, objeto da resolução supra-referida, a interessada respondeu aos quesitos formulados, esclarecendo quais os insumos que integram os demonstrativos de aquisições de insumos, como são os insumos efetivamente utilizados no processo produtivo dos produtos exportados, se eles integram fisicamente o produto final e, caso negativo, como são consumidos na elaboração do produto acabado. Como informação adicional, salientou que os produtos para tratamento de água e os combustíveis, embora não integrem fisicamente o produto final exportado, são mediatamente ligados ao processo produtivo, sendo-lhe absolutamente necessários, em vista disso, revestem a condição de materiais intermediários (artigo 147, I, RIPI/1998).

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13982.000152/99-05  
Recurso nº : 123.184  
Acórdão nº : 202-15.453

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Cinge-se a presente controvérsia a pedido de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, originado por créditos presumidos deste imposto, referentes à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incidentes sobre as aquisições no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, no quarto trimestre de 1998.

A teor do relatado, um dos pontos de inconformação da recorrente versa sobre a exclusão da base de cálculo do crédito presumido das aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, em razão de esses produtos não haverem sofrido incidência do PIS e COFINS, já que tais fornecedores não são contribuintes das aludidas contribuições. De outro lado, a reclamante sustentou a licitude da inclusão desses produtos no cálculo do crédito a ressarcir, argumentando para tanto que a lei instituidora do benefício não faz qualquer restrição quanto à origem dos insumos, e onde a lei não restringe não cabe ao intérprete fazê-lo.

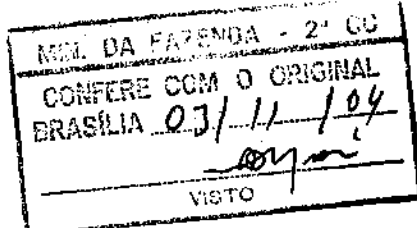
Tal matéria tem dado azo a divergências neste Colegiado, sendo que a corrente que defende que as aquisições, não objeto da contribuição para o PIS e da COFINS, não devem ser consideradas no cálculo do incentivo à literalidade do pré-falado artigo 1º da Lei nº 9.363, de 1996, entende que aquela norma veicula o mandamento de que o incentivo fiscal, como forma de ressarcimento das contribuições, deve representar o tributo embutido no preço de aquisição do insumo, para ser depois recebido como “restituição” da quantia desembolsada.

*Concessa venia* daqueles que defendem o respeitável entendimento, deles ousou divergir, e o que faço invocando o objetivo do diploma legal instituidor do benefício. A norma buscou alcançar, mediante a desoneração tributária dos produtos exportados, uma maior competitividade dos produtos nacionais no mercado externo, vez que existem múltiplas incidências das contribuições tratadas sobre as mercadorias e os serviços adquiridos pelo produtor-exportador, sendo que o incentivo consiste na concessão do ressarcimento de valores calculados sobre um crédito presumido, de acordo com uma fórmula rígida legalmente estabelecida, não importando em “restituição” de contribuições incidentes direta e exclusivamente sobre cada aquisição.

O método de cálculo do benefício, estabelecido pelo artigo 2º da Lei nº 9.363, de 1996, reconheceu que o crédito é uma mera presunção dos valores incidentes sobre as aquisições, mas não necessariamente uma “restituição” de quantias pagas, identificadas e quantificadas previamente à outorga do benefício. Nada tem a nos afirmar que as incidências das contribuições especificamente sobre as operações de compras de insumos somam exatamente 5,37% do valor das operações. Muito pelo contrário, toda probabilidade é de que, somadas todas as incidências ocorridas até a exportação, montem a percentual superior do valor das aquisições.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13982.000152/99-05  
Recurso nº : 123.184  
Acórdão nº : 202-15.453

Com efeito, e exatamente por ser presumido, e não pretender traduzir a realidade, a única maneira de calcular o incentivo é através da fórmula legal, que é rígida e fechada, não admitindo a sua alteração, mesmo que o beneficiário prove que houve incidência das contribuições em patamares maiores que os estabelecidos pela lei, ainda que, por características próprias de controle, seja capaz de precisar quais os exatos montantes das contribuições incidentes nas aquisições de insumos na cadeia de comercialização.

Como bem percebido por Ricardo Mariz de Oliveira<sup>1</sup>, a lei instituidora do benefício *"presume de forma absoluta, sem admitir contraprova, mas também sem exigir qualquer prova, que houve custos incorridos e que, a bem das exportações nacionais devem ser ressarcidos ao exportador, e, igualmente, presume de forma absoluta, sem necessidade de prova em qualquer sentido, o montante desses custos a ressarcir"*. E, mais adiante, afirma ainda o autor: *"Em suma, nestas circunstâncias não há prova a ser feita pelo fisco ou pelo contribuinte, de incidência ou não incidência, nem se admite qualquer prova contrária. Qualquer que seja a realidade, o crédito presumido será sempre o mesmo, bastando serem provados os elementos da fórmula geral"*, ou seja, basta que sejam quantificados os valores totais das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo, a receita de exportação e a receita operacional bruta.

Desta forma, pelo entendimento a que me filio, não é relevante a categoria dos fornecedores, se contribuintes ou não das contribuições que são objeto do ressarcimento. Por outro lado, é absolutamente necessário que os materiais fornecidos pelas pessoas físicas e cooperativas se enquadrem na classificação de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para que possam integrar o cálculo do crédito presumido.

Na espécie, as aquisições de pessoas físicas e cooperativas encontram-se assim discriminadas:

1) Unidade: Chapecó (Frigoríficos Suínos)

Aquisições de cooperativas: ingredientes e carne bovina

Aquisições de pessoas físicas: suínos de terceiros e suínos integrados

2) Unidade: Xaxim (Frigorífico de Aves)

Aquisições de cooperativas: ingredientes e matéria-prima para ração

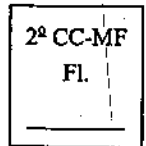
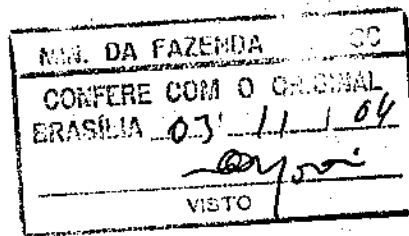
Aquisições de pessoas físicas: aves integradas

Analisando-se as informações fornecidas pela empresa, infere-se que os ingredientes são condimentos e impermeabilizantes, materiais utilizados para o tempero e

<sup>1</sup> Crédito Presumido de IPI – Ressarcimento de PIS e COFINS – Direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributados, não publicado.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13982.000152/99-05  
Recurso nº : 123.184  
Acórdão nº : 202-15.453

conservação das carnes, que se integram ao produto final exportado, e que podem ser incluídos na categoria de insumos.

A carne bovina, as aves e os suínos são a matéria-prima principal para a obtenção dos produtos a serem exportados, não havendo que se questionar a sua inclusão como insumos.

Entretanto, a matéria-prima utilizada para a fabricação de ração, embora consumida pelos animais para alimentação, não pode ser tratada como insumo do produto exportado. Pois que os produtos exportados são partes de animais abatidos, sendo que os produtos consumidos na alimentação dos animais enquanto vivos não fazem parte do processo de produção do produto a ser exportado.

A recorrente também se inconforma com a glosa de valores referentes a produtos utilizados para tratamento de água e a combustíveis.

A exclusão de tais valores da base de cálculo do benefício deu-se sob o fundamento de que o crédito presumido é baseado no consumo, durante o processo de industrialização, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos no mercado interno; entendendo-se consumo como decorrência de um contato físico, de uma ação diretamente exercida pelo insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre aquele. Sendo estas as mesmas considerações de que se valeram os julgadores de primeira instância para manter o indeferimento acerca da não aceitação dos custos referentes às aquisições dos produtos e serviços objeto da exclusão.

O artigo 1º da Lei nº 9.363, de 1996, instituidora do benefício, enumera expressamente que apenas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido.

Então, para que o material seja considerado como insumo deve se inserir no processo produtivo em uma das três categorias: matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

De pronto, percebe-se que produtos utilizados para tratamento de água e os combustíveis não se enquadram na classificação de material de embalagem, restando-nos averiguar se tais produtos poderiam ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário.

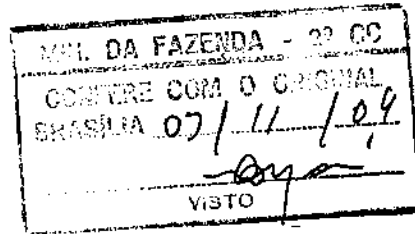
O parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363, de 1996, determina que se utilizará, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/1995, em seu artigo 2º, § 3º.

Socorrendo-nos da legislação do IPI, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 1982, as definições pretendidas, *in litteris*:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000152/99-05  
Recurso nº : 123.184  
Acórdão nº : 202-15.453



2ª CC-MF  
Fl.

*"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)

O Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, explicitando tais conceitos, esclarece que como tal devem ser tratados aqueles materiais que *"hão 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"*.

Para a legislação do IPI, apenas podem ser considerados matérias-primas e produtos intermediários os produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação.

Os materiais objeto da exclusão não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do benefício tratado, pois eles não incidem diretamente sobre o produto durante as suas etapas de industrialização, não são consumidos ou desgastados, não sofrem perdas de propriedades físicas ou químicas em função da ação direta exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, em fase de industrialização.

A partir de tais considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso.

Sala das Sessões, em 17 de fevereiro de 2004

*Ana Neyle Olímpio Holanda*  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA