



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000153/99-60
Recurso nº : 123.084
Acórdão nº : 202-16.014

MINISTÉRIO DA FAZENDA	
Segundo Conselho de Contribuintes	
Publicado no Diário Oficial da União	
De	11 / 08 / 05
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

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

MIN. DA FAZENDA - 2º CC	
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASILIA	06 / 01 / 05
VISTO	

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 : 13982.000153/99-60
Recurso nº : 123.084
Acórdão nº : 202-16.014

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRÁSILIA 06/04/05
<i>Bianca</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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-Kozłowski e Dalton César Cordeiro de Miranda, quanto as aquisições de não-contribuintes.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2004.

Henrique Pinheiro Torres
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
BRÁSILIA 06/04/06
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.000153/99-60
Recurso nº : 123.084
Acórdão nº : 202-16.014

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. 286/287:

"O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido de IPI, autorizado pela Lei n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor das contribuições para o PIS e a Cofins incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, referente ao 3º trimestre de 1998, no montante de R\$ 271.897,79, conforme Pedido de Ressarcimento constante da folha n.º 1, apresentado em 13/04/99, de forma centralizada.

1.1 - A verificação fiscal, conforme relatório juntado aos autos (fls. 252/256), concluiu que o requerente teria direito ao ressarcimento, no período em referência, de apenas R\$ 182.438,53, pelos seguintes motivos:

a) inclusão indevida, no cálculo do benefício, de insumos adquiridos de fornecedores não contribuintes da Cofins e do PIS (cooperativas e pessoas físicas) no valor de R\$ 6.515.130,07 (folha 253);

b) inclusão indevida dos gastos com produtos para tratamento de água e combustíveis, no valor de R\$ 231.889,99, que não preenchem as condições da lei, como insumos; e,

c) ajuste procedido na receita operacional bruta para nela incluir o ICMS normal da empresa, no valor de R\$ 1.278.900,97, que o contribuinte havia excluído, como explicado à fl. 255 e cálculos à fl. 174.

1.2 - Com base no relatório supra referido, o Delegado da Receita Federal em Joaçaba reconheceu o direito ao ressarcimento de apenas R\$ 182.438,53, conforme Despacho Decisório nº 441/2002, constante das folhas 257/58, do qual o interessado foi cientificado em 03/06/2002, nos termos do AR de fl. 261.

2. Discordando do indeferimento parcial do seu pedido de ressarcimento, como relatado acima, o requerente apresentou impugnação (fls. 262/273), pelo seu procurador, mandato à fl. 275, no devido prazo, manifestando sua inconformidade, nos termos do relatório sintetizado abaixo.

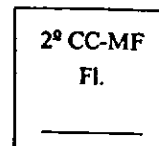
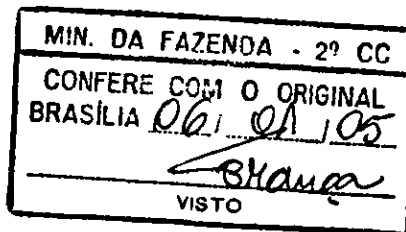
2.1 - Alega que a glosa das aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas, acolhidas pela decisão "a quo" está criando restrições que não constam da lei; que a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, autorizou o valor total das aquisições de insumos, sem cogitar de restrições ou exclusão, conforme art. 2º, que transcreve à fl. 264, entendendo que a IN 23/97, que

//



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000153/99-60
Recurso nº : 123.084
Acórdão nº : 202-16.014



autorizou as exclusões, inovou e por isso é ilegal; invoca os Acórdãos 201.72590 e 202-09865, do 2º Conselho de Contribuintes, em defesa de sua tese (fls. 265/266).

2.2 – Na continuação (fl.268), refere-se à glosa de produtos para tratamento de água e combustível, no cômputo dos insumos adquiridos para emprego na fabricação dos produtos exportados, dizendo que são necessários ao processo industrial e nele se consomem, invocando o art. 147 do RIPI/98, que transcreve à fl. 269, que inclui entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo de compreendidos entre os bens do ativo permanente.

2.3 – Aborda, no prosseguimento, o ajuste efetuado na receita operacional bruta, que considera indevido, por força do art. 31 da Lei nº 8.981, de 20/1/95, que transcreve com o seu parágrafo único, à fl. 271, definição essa mandada utilizar pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, onde se lê que os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário, não se incluem na receita bruta. Enfatiza que o parágrafo único, do citado art. 31, determina a exclusão da receita bruta dos valores das vendas canceladas, descontos incondicionais e dos impostos não cumulativos, e que os impostos não cumulativos são o ICMS e o IPI; transcreve também o art. 3º e parágrafo único da Lei nº 9.715, de 25/11/1998 (fl.272), e o art. 3º e § 2º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, concluindo que a legislação do Imposto de Renda determina a exclusão tanto do IPI como do ICMS, para determinação da receita bruta, não havendo de se falar na inclusão do ICMS."

Em 16 de janeiro de 2003, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS manifestou-se por meio do ACÓRDÃO DRJ/POA Nº 1.955, fl. 284, que foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/1998 a 30/09/1998

Ementa: Crédito Presumido de IPI

Não se computa no cálculo do Crédito Presumido o valor dos insumos adquiridos de cooperativas e de pessoas físicas, não contribuintes do PIS e da Cofins.

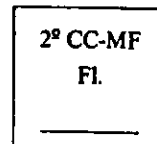
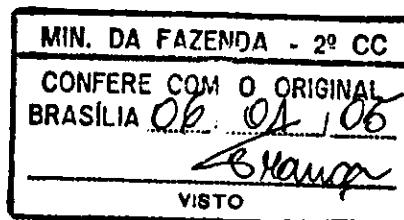
Tampouco se incluem, no cálculo do benefício, os gastos com produtos para tratamento de água e combustíveis, ainda que sejam consumidos pelo estabelecimento industrial, porque não revestem a condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, insumos admitidos pela lei.

O ICMS relativo às operações próprias da empresa está incluso no preço da mercadoria ou produto e integra a receita bruta.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000153/99-60
Recurso nº : 123.084
Acórdão nº : 202-16.014



Solicitação Indeferida".

Não conformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário a este Conselho, fls. 295/311, em resumo, nos seguintes termos:

- a) discordou quanto a glosa de insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, possibilidade legal de inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI;
- b) discordou quanto a possibilidade legal de inclusão na base de cálculo do crédito de produtos utilizados no tratamento de água e de combustíveis;
- c) e reiterou a posição apresentada na peça impugnatória sobre o ajuste da receita operacional bruta, em virtude da exclusão de impostos não cumulativos.

Resolveram os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, fls. 315/319, solicitando à autoridade preparadora o esclarecimento detalhado de:

- a) quais insumos integram o demonstrativo das aquisições de pessoas físicas e cooperativas;
- b) como são eles efetivamente utilizados no processo produtivo da requerente;
- c) se eles integram fisicamente o produto final e, em caso negativo, como são consumidos na elaboração do produto acabado.

Foi solicitado, ainda, à Fiscalização a elaboração de relatório de diligência consignando eventuais discrepâncias entre as informações prestadas pela interessada e o efetivamente verificado no processo produtivo da empresa, sem prejuízo dos esclarecimentos úteis ao deslinde da contenda.

A contribuinte, em atendimento à diligência requerida por meio da Intimação Fiscal nº 11996, de 26/06/2004, apresentou, às fls. 327/359, 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 : 13982.000153/99-60
Recurso nº : 123.084
Acórdão nº : 202-16.014

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

2º CC-MF
Fl.

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

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRÁSÍLIA 06/01/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.000153/99-60
Recurso nº : 123.084
Acórdão nº : 202-16.014

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 : 13982.000153/99-60
Recurso nº : 123.084
Acórdão nº : 202-16.014

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRÁSILIA 06/01/06
<i>[Assinatura]</i>
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.

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.000153/99-60
Recurso nº : 123.084
Acórdão nº : 202-16.014

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
HENRIQUE PINHEIRO TORRES