



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	13982.000779/99-21
Recurso nº	202-122.773 Especial do Procurador e do Contribuinte
Matéria	RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº	02-03.248
Sessão de	30 de junho de 2008
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/10/1997 a 31/12/1997

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. RESSARCIMENTO CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. Os insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, para aplicação na industrialização de produtos nacionais destinados ao mercado externo, integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI, nos termos do artigo 2º, da Lei nº 9.363/96, o qual estabelece que fará jus à esse benefício *“o valor total”* das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, sendo defeso às Instruções Normativas inovar, suplantar e/ou coarctar os ditames da lei regulamentada, sob pena de malferir o disposto no artigo 100, inciso I, do CTN, mormente tratando-se as IN's de atos secundários e estritamente vinculados à lei decorrente.

ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS.

Conforme se extrai da legislação que regulamenta a matéria e jurisprudência consolidada neste Colegiado, traduzida na Súmula nº 12 do Segundo Conselho de Contribuintes, não se incluem na base de cálculo do crédito presumido de IPI, as aquisições relativas à energia elétrica e combustíveis.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS NT.

As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, aplicados na fabricação de produtos NT, devem ser excluídas da base de cálculo do crédito presumido. Entretanto, os valores relativos às operações de vendas de produtos NT devem integrar não só a receita de exportação, mas também a receita operacional bruta, para fins de apuração do coeficiente de exportação.

GÁS DE CHAMUSCADORES. INSUMO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

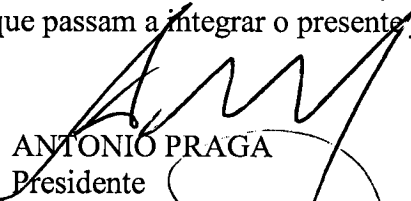
O gás combustível (P-12) utilizado em chamuscadores para depilação de animais não representa matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, não podendo ser incluído na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Recursos especiais do Contribuinte provido em parte e do Procurador provido.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais: 1) Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso do contribuinte quanto à matéria “aquisições de pessoas físicas e cooperativas”. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim, Henrique Pinheiro Torres, Elias Sampaio Freire e Gilson Macedo Rosenberg Filho; 2) por unanimidade de votos, NEGAR provimento, quanto à matéria “energia elétrica e combustíveis”; 3) por maioria de votos, DAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional quanto à matéria “produtos NT”. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Dalton César Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martinez Lopez, Manoel Coelho Arruda Junior, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Designado para redigir o voto vencedor, nesta parte, o Conselheiro Antonio Carlos Atulim. 4) por unanimidade de votos, DAR provimento ao recuso da Fazenda Nacional, quanto à matéria “gás P12”, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



ANTONIO PRAGA
Presidente



ANTONIO CARLOS ATULIM
Redator-Designado

FORMALIZADO EM: 14 OUT 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Praga (Presidente), Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Dalton César Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (substituto convocado), Julio Cesar Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Júnior (Substituto convocado), Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.



Relatório

COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, apresentou Pedido de Ressarcimento de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, instituído pela Medida Provisória n.º 948/1995, convertida na Lei n.º 9.363/1996, em relação ao período de 01/10/1997 a 31/12/1997, conforme Petição Inicial, às fls. 01/05, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes contra Decisão da DRJ em Porto Alegre/RS, consubstanciada no Acórdão n.º 1821/2002, às fls. 916/924, que indeferiu integralmente o Pedido em referência, a Egrégia 2ª Câmara, em 17/05/2005, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão n.º 202-16.336, sintetizados na seguinte ementa:

“IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. APURAÇÃO. Até o advento da Lei n.º 9.779/99, a forma de apuração centralizada ou descentralizada do crédito presumido do IPI relativo ao PIS/Cofins era opção do contribuinte, visto inexistir na legislação até então vigente qualquer imposição em contrário.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS E PESSOAS FÍSICAS. Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência da contribuição ao PIS e da Cofins no fornecimento de insumos ao produtor exportador.

PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS. O artigo 1º da Lei n.º 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e Cofins em favor da empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a "mercadorias", foi dado o benefício fiscal ao gênero, não cabendo ao intérprete restringi-lo apenas aos "produtos industrializados", que são espécie do gênero "mercadorias". ENERGIA ELÉTRICA, ÁGUA E COMBUSTÍVEIS. Não se defere o pedido do crédito presumido do IPI, pois tais 'insumos' não se incorporam e/ou se agregam à composição do produto final. Recurso provido em parte..”

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 1.079/1.085, com arrimo no artigo 32, inciso I, do então Regimento Interno dos

Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Preliminarmente, pretende seja admitido o Recurso Especial, tendo em vista a observância dos pressupostos legais para tanto, inscritos no artigo 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, eis que o Acórdão recorrido malferiu a legislação de regência.

Insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender ter contrariado a legislação tributária que regulamenta a matéria (Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI) e artigo 150, § 6º, da CF, uma vez que a Lei nº 9.363/1996 não contempla a possibilidade de incluir na base de cálculo de referido benefício os produtos de notação NT (não-tributado) na TIPI, ou seja, que estão fora do campo de incidência do IPI.

Nesse sentido, infere que o legislador ao criar o crédito presumido com o fito de reduzir o impacto econômico da incidência do PIS e COFINS no valor agregado dos produtos exportados, determinou que somente os estabelecimentos industriais podem usufruir do benefício fiscal em comento.

Assevera que o artigo 3º da Lei nº 4.502/64, regra-matriz do IPI, é firme ao conceituar estabelecimento produtor como *todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto*, concluindo-se, assim, que aqueles elaboradores de mercadorias NT, não se enquadram no conceito de estabelecimento industrial.

Quanto à inclusão do gás P-12 na base de cálculo do crédito presumido de IPI, aduz que somente poderá ser considerado matéria-prima 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 da ação exercida efetivamente sobre o produto em elaboração, alterações tal como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas*, o que não se vislumbra no caso do gás P-12.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 2ª Câmara do 2º Conselho, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Procuradoria, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido contrariou a legislação de regência, conforme Despacho nº 202-119, às fls. 1.086/1.087.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial do Procurador, a contribuinte ofereceu suas contra-razões, às fls. 1.098/1.105, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção, em relação à inclusão dos produtos NT e Gás P-12 na base de cálculo do crédito presumido de IPI, trazendo à colação jurisprudência administrativa acobertando sua pretensão.

Igualmente, a contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência, às fls. 1.111/1.127, com esteio no artigo 32, inciso II, do então RICC, contra parte do Acórdão ora atacado, especialmente quanto a não inclusão dos produtos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, e gastos com energia elétrica, produtos para tratamento de água, combustíveis para caldeira e gerador, graxas e óleos lubrificantes na base de cálculo do crédito presumido de

IPI, adotando como paradigmas os Acórdãos transcritos em sua peça recursal, de maneira a comprovar as divergências suscitadas.

Levado, o Recurso Especial de Divergência da contribuinte, à análise da observância dos pressupostos de admissibilidade, o nobre Presidente da 2ª Câmara do 2º Conselho, vislumbrou a divergência alegada tão somente em relação *aos valores referentes às aquisições realizadas de pessoas físicas e cooperativas e dos gastos com combustíveis/energia elétrica*, dando seguimento parcial ao pleito da empresa, razão pela qual a Fazenda Nacional fora intimada para apresentar suas contra-razões, assim o tendo feito, às fls. 1.192/1.207, em defesa do Acórdão recorrido, pugnando pela sua manutenção relativamente a tais matérias.

É o Relatório.

af

af

Voto Vencido

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA,
Relator

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA DA CONTRIBUINTE

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e comprovada a divergência suscitada, em relação aos produtos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, bem como gastos com combustíveis/energia elétrica, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

DOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS

Pretende a contribuinte a reforma do Acórdão recorrido, o qual excluiu da base de cálculo do crédito presumido de IPI, os insumos adquiridos das pessoas físicas e sociedades cooperativas, sob o argumento de que a legislação de regência, mais precisamente os artigos 1º e 2º, da Lei nº 9.363/96, estabelecem que referido benefício será calculado com base no “valor total” das aquisições dos produtos intermediários e material de embalagem, aplicados na industrialização de produtos destinados ao mercado externo, não fazendo qualquer distinção entre os fornecedores, se contribuintes ou não da COFINS e do PIS, não podendo normas infra-legais (Instruções Normativas) limitar os preceitos da lei supratranscrita, entendimento que encontra respaldo nos julgados desta Colenda Câmara Superior, trazidos à colação e admitidos como paradigmas.

Por sua vez, pugna a Procuradoria da Fazenda Nacional pela manutenção do Acórdão guerreado aduzindo, basicamente, que a legislação aplicável ao caso impõe que o intérprete deve verificar se, na aquisição dos insumos, houve oneração da COFINS e PIS, o que não se vislumbra com as pessoas físicas e cooperativas, sobretudo quando o benefício em epígrafe objetiva justamente ressarcir as contribuições encimadas.

Não obstante o esforço do ilustre Procurador da Fazenda Nacional, seus argumentos, contudo, não tem o condão de prosperar, impondo a reforma do *decisum* atacado, na forma pretendida pela contribuinte, pelas razões de fato e de direito que passamos a desenvolver.

Antes mesmo de se adentrar as questões controvertidas a propósito da matéria, cumpre trazer à baila a legislação tributária que instituiu o ressarcimento do crédito presumido do IPI, notadamente a Medida Provisória nº 725 e reedições, convertida na Lei nº 9.363/96, , *in verbis*:

J

OK

“ *Lei n.º 9.363/1996*

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n.ºs 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.

[...]”

Por seu turno, as Instruções Normativas SRF n.º 23, em seu artigo 2º, § 2º; e 103, artigo 2º, limitaram o alcance dos preceitos legais contidos nos dispositivos encimados, prescrevendo o seguinte:

“ *Instrução Normativa n.º 23/1997*

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 definida no art. 2º da Lei n.º 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção, na produção de bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.”

“ *Instrução Normativa n.º 103/1997*

Art. 2º As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido.”

✓

J

Conforme se extrai das normas legais retromencionadas, o benefício fiscal em comento tem o escopo de desonerar as exportações brasileiras de produtos manufaturados, a partir do crédito presumido do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, como ressarcimento das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes sobre os insumos adquiridos para aplicação na industrialização de produtos nacionais destinados ao mercado externo, como muito bem sedimentado no bojo do voto vencido constante do Acórdão recorrido.

A teor dessa conclusão, somente a título de reflexão, cumpre inferir que o simples fato de o fisco, acompanhado por alguns dignos julgadores administrativos, não entender estarem incluídas na base de cálculo do crédito presumido de IPI, os insumos adquiridos das pessoas físicas e cooperativas, além de coarctar os ditames da Lei nº 9.363/1996, fere mortalmente o fim precípua de benefício fiscal *sub examine*, explicitado acima.

Com efeito, admitindo como objetivo primordial do crédito presumido de IPI a desoneração das exportações dos produtos manufaturados, o legislador ao conceder tal benesse não quis em momento algum limitá-lo às aquisições de insumos de pessoas jurídicas, contribuintes da COFINS e do PIS.

É o que se infere do artigo 2º da Lei nº 9.363/1996, de onde se extrai textualmente que a base de cálculo do crédito presumido de IPI será o “**valor total**” de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não fazendo qualquer distinção se adquiridos dos contribuintes da COFINS e PIS (pessoas jurídicas) ou de pessoas físicas e/ou cooperativas, sendo defeso ao julgador conceder interpretação que não decorre da norma, sobretudo visando restringi-la.

Tivesse o legislador a intenção de limitar o ressarcimento do crédito presumido de IPI aos insumos adquiridos de pessoas jurídicas, teria feito de forma explícita e clara no bojo da norma legal, mas não é o que se verifica na hipótese vertente.

A fazer prevalecer esse entendimento, mister destacar que a figura do “**parágrafo único**”, quando existente no respectivo dispositivo legal, objetiva exceptuar a ordem do seu *caput*, ou seja, a regra geral. No caso da Lei nº 9.363/96, o parágrafo único do artigo 1º, não traz qualquer limitação aos fornecedores dos insumos (se pessoas jurídicas, físicas ou cooperativas). Já no artigo 2º, sequer existe tal figura normativa.

Mais a mais, o fato de o crédito ser presumido e não calculado com base nas alíquotas da COFINS e do PIS, por si só rechaça de plano a pretensão fazendária. Ora, se o legislador pretendesse efetivamente excluir da base de cálculo daquele favor legal as aquisições das pessoas físicas e das cooperativas, teria estabelecido um cálculo a partir das alíquotas das contribuições retro, e não com base em uma alíquota preestabelecida/presumida.

Nesse mesmo sentido, não merecem acolhimento os preceitos insertos no artigo 2º, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 23/1997, c/c artigo 2º da IN SRF nº 103/1997, esteios do entendimento consubstanciado no Acórdão recorrido.

Destarte, como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, as Instruções Normativas, na condição de normas complementares, não podem, em





hipótese alguma, inovar, suplantar e/ou cingir os ditames contidos nas leis regulamentadas. Perfunctória leitura do artigo 100, inciso I, do Código Tributário, fulmina de uma vez por todas a pretensão fiscal, senão vejamos:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;[...]

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS – 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 nº 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 nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. Recurso a que se nega provimento” (2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Recurso nº 201-115071 – Acórdão nº CSRF/02-01.626, Sessão de 23/03/2004)

“IPI – IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. As Instruções Normativas são normas complementares de leis. Não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – 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. 1 da Lei nº 9.363, de

J *A*

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 nº 9.363/96) A lei citada refere-se a “valor total” e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas 23/97 e 103/97 inovaram no texto da Lei nº 9.363, de 13/12/96 ao estabelecer que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS (IN 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN 103/97). Tais conclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (Art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.
[...]” (1ª Câmara do 2º Conselho – Recurso nº 109698 – Acórdão nº 201-72590, Sessão de 06/04/1999)

Na esteira desse entendimento, cabe invocar os ensinamentos do renomado doutrinador Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, na obra “Comentários ao Código Tributário Nacional”, volume 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Editora Saraiva, 1998, págs. 40/41, que ao tratar do artigo 100, do Código Tributário Nacional, assim preleciona:

“ Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas. São as instruções ministeriais, as portarias ministeriais e atos expedidos pelos chefes de órgãos ou repartições; as instruções normativas expedidas pelo Secretário da Receita Federal; as circulares e demais atos normativos internos da Administração Pública, que são vinculantes para os agentes públicos, mas não podem criar obrigações para os contribuintes que já não estejam previstas na lei ou no decreto dela decorrente. Também não vinculam o Poder Judiciário, que não está obrigado a acatar a interpretação dada pelas autoridades públicas através de tais atos normativos.”

Outro não é o entendimento do eminente jurista Leandro Paulsen, ao comentar o Código Tributário Nacional, adotando posicionamento do Supremo Tribunal Federal, nos seguintes termos:

“Vinculação absoluta dos atos normativos à lei. “... As instruções normativas editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-



formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I, do Código Tributário Nacional, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação de lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade...” (STF, Plenário, AGRADI 365/DF, rel. Min. Celso de Mello, nov/1990)” (DIREITO TRIBUTÁRIO – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e da Jurisprudência” – 5ª edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado:ESMAFE, 2003, pág. 740)

Finalmente, mister trazer à colação recentes decisões das Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça, as quais, unanimemente, corroboram o entendimento encimado, oferecendo respaldo ao pleito da contribuinte, vejamos:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. LEI Nº 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIAL-EXPORTADOR. RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS EMBUTIDOS NO PREÇO DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE. DESCABIMENTO DE DISTINÇÃO ENTRE FORNECEDOR DE INSUMOS PESSOA JURÍDICA OU PESSOA FÍSICA. ILEGALIDADE DE IN - SRF 23/97. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO-PROVIDO.

1. O apelo especial da Fazenda Nacional prende-se à alegativa de que a utilização do incentivo fiscal do art. 1º da Lei 9.363/96 deve observar as limitações impostas pela IN - SRF 23/97, tese rechaçada pelo acórdão recorrido, que negou provimento à apelação movida pelo órgão fazendário.

2. Contudo, o inconformismo não merece acolhida, na medida em que o entendimento aplicado pelo julgado atacado está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual, não havendo a Lei 9.363/96 feito distinção entre fornecedores de insumos pessoas físicas (não contribuintes do PIS/PASEP) e fornecedores pessoas jurídicas, não poderia tê-lo feito a IN - SRF 23/97, que é de todo ilegal e descaracteriza o favor fiscal em tela. Nesse sentido o julgado: De acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS, é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação. Portanto, inexistente óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, mormente em tal operação ter havido a incidência do PIS/COFINS, o que

J *P*

possibilitará a sua desoneração posterior, independente de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI ” (REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005).

3. O crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador.

4. Precedentes: Resp 627.941/CE, DJ 07/03/2007, Rel. Min. João Otávio de Noronha; Resp 644.789/CE, DJ 04/12/2006, Rel. Min. Denise Arruda; Resp 617.733/CE, DJ 24/08/2006, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005; Resp 813.280/SC, DJ 02/05/2006, de minha relatoria; Resp 529.758/SC, DJ 20/02/2006, Rel. Min. Eliana Calmon; Resp 586.392/RN, DJ 06/12/2004, Rel. Min. Eliana Calmon.

5. Recurso especial não-provido.” (Recurso Especial nº 921.397 – CE – 1ª Turma do STJ, Julgamento em 28/08/2007, Acórdão publicado em 13/09/2007 - **Unânime**) (grifamos)

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI N. 9.363/96. IN/SRF 23/97 ILEGALIDADE.

1. A Lei n. 9.363/96 – instituidora de crédito presumido do IPI – não distinguiu entre os fornecedores as pessoas físicas e jurídicas, não podendo a IN 23/97, da SRF, implantar tal distinção, estabelecendo que o benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/Pasep e COFINS, somente será cabível em relação às aquisições de pessoa jurídicas.

2. Recurso especial improvido.” (Recurso Especial nº 627.941 – CE – 1ª Turma do STJ, Julgamento em 15/02/2007, Acórdão publicado em 07/03/2007 - **Unânime**) (grifamos)

Nessa toada, os insumos adquiridos das pessoas físicas e cooperativas devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido de IPI, em observância à legislação de regência, notadamente artigo 2º da Lei nº 9.363/96, não se cogitando nas exclusões procedidas pelo julgador recorrido, com estribo nas Instruções Normativas nº 23/1997 e 103/1997, sob pena de afrontar flagrantemente o artigo 100, inciso I, do CTN, mormente quando as Instruções Normativas, em virtude de sua natureza secundária/complementar, não podem inovar, suplantar e/ou limitar os preceitos insertos na lei regulamentada, conforme se verifica da doutrina e jurisprudência supratranscritas.

DOS GASTOS COM COMBUSTÍVEIS E ENERGIA ELÉTRICA

P

Por sua vez, no que tange às aquisições de combustíveis e energia elétrica, não obstante o esforço da contribuinte, sua pretensão, contudo, não merece ser acolhida. Com efeito, após muitas discussões a propósito da matéria o Segundo Conselho de Contribuintes firmou o entendimento de que referidos gastos não devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido de IPI, o que ensejou a aprovação da Súmula nº 12, em 18/09/2007, nos seguintes termos:

“SÚMULA Nº 12

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei no 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.”

Assim, não merece aqui tecer maiores considerações a respeito do tema, uma vez que a jurisprudência administrativa consolidada na Súmula nº 12 retromencionada, não admite a inclusão das aquisições de combustíveis e energia elétrica na base de cálculo do crédito presumido de IPI, impondo a manutenção do Acórdão guerreado nesta parte.

Diante das razões de fato e de direito encimadas, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA DA CONTRIBUINTE E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para admitir a inclusão dos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas na base de cálculo do benefício fiscal *sub examine*.

DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pela ilustre Presidente da 2ª Câmara do 2º Conselho a contrariedade à lei suscitada, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

PRODUTOS EXPORTADOS DE NOTAÇÃO NT (NÃO-TRIBUTADO) NA TIPI)

Em suas razões recursais, pugna a Fazenda Nacional pela reforma do Acórdão recorrido, suscitando ter contrariado a legislação que trata do tema (Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI) e artigo 150, § 6º, da CF, eis que a Lei nº 9.363/1996 não possibilita a inclusão na base de cálculo de referido benefício os produtos de notação NT (não-tributado) na TIPI, ou seja, que estão fora do campo de incidência do IPI, sobretudo quando não se enquadram como estabelecimentos industriais.

d

Corroborando seu entendimento, infere que o artigo 3º da Lei nº 4.502/64, regra-matriz do IPI, é por demais enfático ao conceituar estabelecimento produtor como *todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto*, concluindo-se, assim, que aqueles elaboradores de mercadorias NT, encontram-se à margem do conceito de estabelecimento industrial.

Em que pesem as razões de fato e de direito ofertada pela nobre representante da Procuradoria da Fazenda Nacional, seu inconformismo não tem o condão de macular o *decisum* atacado. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que a decisão recorrida, em relação à essa matéria, apresenta-se incensurável, devendo ser mantida em sua plenitude.

Com efeito, o mesmo entendimento adotado por ocasião da interpretação da legislação de regência no caso das aquisições de pessoas físicas e cooperativas deverá ser aplicado relativamente aos produtos exportados de notação NT (não tributado) na TIPI.

Melhor elucidando, extrai-se dos dispositivos legais que regulamentam a matéria, acima transcritos, mais precisamente do artigo 1º, *caput*, da Lei nº 9.363/96, que farão jus ao crédito presumido de IPI as empresas produtoras e exportadoras de *mercadorias* nacionais. Observe-se que o legislador não fez qualquer distinção de referidas *mercadorias* devem ser produtos industrializados tributados ou não tributados, não cabendo ao aplicador da lei restringir o alcance da norma legal.

Nesse sentido, aliás, já desenvolvemos o raciocínio em relação às aquisições de pessoas físicas e cooperativas, concluindo ser defeso ao interprete da lei limitar seu alcance, impondo condições as quais o legislador não pretendeu ao normatizar o benefício, sob pena, inclusive, de malferir o fim precípua do crédito presumido de IPI, qual seja, desonerar as exportações brasileiras de produtos manufaturados, a partir do crédito presumido do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, como ressarcimento das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

A propósito da matéria, peço vênica para transcrever e adotar como razões de decidir excerto do voto vencedor ora recorrido, da lavra do nobre Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda, nos seguintes termos:

“[...]”

Creio, ainda, abrindo aqui parênteses a bem ilustrar o debate, que do exame do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98), que trata dos conceitos de industrialização (transformação; beneficiamento; montagem; acondicionamento; e renovação e recondicionamento), entendo possível afirmar que as “mercadorias” exportadas pela recorrente (produtos de origem animal), são sim objeto ou resultante de um processo produtivo, mesmo que classificados como NT.

[...]”

Feitas essas considerações, é possível afirmar que as “mercadorias” exportadas pela recorrente são sim “produtos

industrializados”, mesmo que parte deles não tributados. Mas, a meu entender, não é essa a questão que se encontra em debate.

E a propósito da discussão travada nestes autos, necessária se faz reafirmar que o benefício do crédito presumido está expressamente direcionado à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

O artigo de lei é abrangente, portanto, daí não ser possível restringir o debate entre a distinção entre “produto industrializado não tributado” e “produto industrializado tributado”, pois tanto um como outro são “mercadorias” e, conseqüentemente, abrangidos pela Lei nº 9.363/96.

Aliás, o crédito presumido em análise tem por objetivo o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as etapas anteriores da cadeia produtiva, no caso o PIS e a COFINS, não importando se o produto é ou não tributado pelo IPI na saída final. [...]”

Assim, é de se admitir a inclusão na base de cálculo de aludido benefício os produtos de notação NT (não-tributado) na TIPI, mantendo-se o Acórdão atacado pelos seus próprios fundamentos.

Por sua vez, quanto à inclusão do gás P-12 na base de cálculo do crédito presumido de IPI, aduz a Procuradoria que somente poderá ser considerado matéria-prima 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 da ação exercida efetivamente sobre o produto em elaboração, alterações tal como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, o que não se vislumbra no caso do gás P-12.*

No que concerne à essa questão, a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais já firmou o entendimento no sentido de que o gás p-12, por ser utilizado nos “chamuscadores” para produção de labaredas de fogo para depilação das carcaças dos animais, portanto, sem contato direto com estes, não se enquadra no conceito de matéria-prima, material de embalagem ou produto intermediário, não podendo integrar a base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Destarte, esse foi o entendimento levado a efeito por esse Egrégio Colegiado, à sua unanimidade, ao analisar caso análogo, da mesma contribuinte, nos autos do Recurso nº 202-122797, julgado em 29/01/2008, Acórdão nº CSRF/02-02.962, tendo com o relatora a ilustre Conselheira Josefa Maria Coelho Marques, que assim se manifestou:

“[...] Portanto, trata-se de produto consumido no processo produtivo, mas que não se agrega ao produto final. Ademais, a conclusão da fundamentação acima exposta, entretanto, é completamente equivocada.

J

Segundo a Interessada, “o Gás P-12 é utilizado em ‘chamuscadores’ que são máquinas onde ‘labaredas de fogo’ depilam as carcaças dos animais”.

Como se vê, o gás não entra em contato com os animais, mas sim as labaredas de fogo produzidas por sua combustão. Portanto, embora em contexto diverso, o gás também é utilizado como combustível, o que, a rigor, implica sua descaracterização como matéria-prima.

Ademais, não se trata de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

A matéria-prima é aquela que dá origem à produção do produto e nele se incorpora. O produto intermediário é decorrente de um processo de industrialização e que, utilizado na produção do produto final, consome-se no processo ou incorpora-se àquele produto.

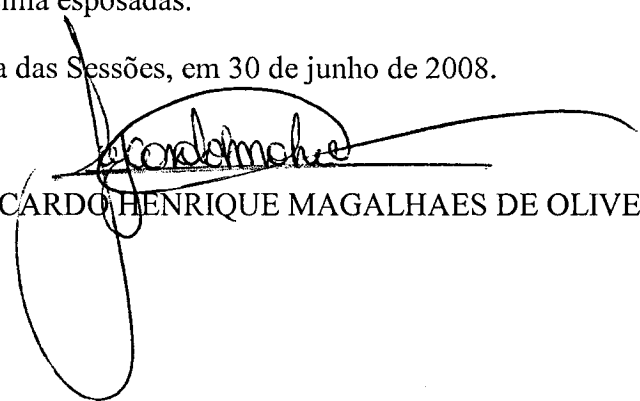
Entretanto, o gás P-12 não se consome no processo como produto intermediário, mas como combustível para produzir labaredas para a depilação.

Dessa forma, não pode ser admitida sua inclusão na base de cálculo do crédito presumido. [...]”

Nesse contexto, adotando as razões de decidir consubstanciadas no *decisum* supra, impõe-se o provimento parcial ao Recurso Especial do Procurador, reformando o Acórdão guerreado para excluir da base de cálculo do crédito presumido do IPI os valores relativos ao Gás P-12.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Sala das Sessões, em 30 de junho de 2008.


RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA



Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Designado

No caso dos produtos NT é preciso distinguir entre dois momentos: 1) o cálculo do coeficiente de exportação e; 2) a apuração da base de cálculo do crédito presumido.

Os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.363/96, assim estabelecem, respectivamente:

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.”

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

À luz da legislação, os valores das operações relativas a produtos NT não podem ser excluídos nem do valor da receita de exportação e nem do valor da receita operacional bruta, porque o art. 3º da Lei nº 9.363/96 determina que esses conceitos devem ser buscados na legislação que rege a exigência das contribuições ao PIS/Cofins e na legislação do Imposto de Renda.

Considerando a inexistência de previsão na legislação do PIS/Cofins e na do Imposto de Renda, no sentido de excluir da receita de exportação ou da receita operacional bruta as vendas para o exterior de produtos classificados na Tabela de Incidência do IPI como NT, é fácil concluir que é ilegal excluir daquelas receitas a parcela correspondente a operações com produtos NT.

Em outras palavras: a receita de exportação de produtos NT deve integrar o cálculo do coeficiente de exportação, devendo ser incluída tanto no dividendo quanto no divisor da operação aritmética que dá origem ao referido coeficiente.

Por outro lado, os insumos aplicados na industrialização de produtos NT não geram crédito presumido porque o estabelecimento que fabrica produtos NT não é considerado estabelecimento “produtor” à luz do art. 3º da Lei nº 4.502/64:

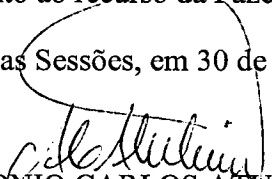
Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Tendo em vista que o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96 determina que o conceito de produção deve ser o previsto na legislação do IPI, é óbvio que o estabelecimento industrial que fabrique produtos NT não pode ser considerado estabelecimento produtor.

Se não é estabelecimento produtor à luz da legislação do IPI, não preenche o requisito de ser cumulativamente produtor e exportador, previsto no art. 1º da Lei nº 9.363/96 e, portanto, não tem direito ao crédito presumido de IPI em relação às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados na fabricação de produtos NT.

Com estas considerações, dirijo do ilustre relator originário para votar no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional quanto a esta questão.

Sala das Sessões, em 30 de junho de 2008.


ANTONIO CARLOS ATULIM

