



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13983.000080/98-15
Recurso nº 215.839 Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-01.133 – 3ª Turma**
Sessão de 27 de setembro de 2010
Matéria IPI - Crédito Presumido
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SADIA CONCÓRDIA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Exercício: 1997

IPI.CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI . BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUENTES.

O incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção “*juris et de jure*”, não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte. Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas, cooperativas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez.

COMBUSTÍVEIS E ENERGIA ELÉTRICA.

Súmula CARF nº 19. 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.

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial quanto às aquisições de não contribuintes e quanto à

exportação de produtos NT. Vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Gilson Macedo Rosenburg Filho, José Adão Vitorino de Moraes e Henrique Pinheiro Torres, que davam provimento; e II) por unanimidade de votos, em dar provimento quanto às aquisições de combustíveis e lubrificantes. A Conselheira Susy Gomes Hoffmann declarou-se impedida de votar.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente Substituto

Maria Teresa Martínez López - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Leonardo Siade Manzan, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martínez López e Henrique Pinheiro Torres.

Relatório

A matéria discutida refere-se a pedido de ressarcimento de crédito presumida do IPI relativo às exportações, de que trata a Lei nº 9.363/96, correspondente ao ano de 1997.

Consta do relatório da decisão recorrida o que a seguir transcrevo:

O sujeito passivo apresentou, em 12/05/98, pedido de ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações (Lei nº 9.363/96), correspondente ao ano de 1997 (fl. 01).

Após as diligências da fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Joaçaba - SC, foi proferido o despacho decisório dessa unidade da administração tributária federal, em 29/03/2000 (fl. 836), tomando por base as conclusões da fiscalização (fls. 828 a 835), e reconhecendo parcialmente o direito creditório; decisão da qual foi cientificado o peticionário em 10/04/2000, à fl. 836.

Inconformado, o contribuinte impugnou tal despacho por instrumento apresentado em 04/05/2000 (fls. 847 a 863).

A decisão de primeira instância, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - SC, datada de 25/08/2000, tomou conhecimento da impugnação, para, na seqüência, indeferir o pleito do sujeito passivo (fls. 866 a 876).

Cientificado da decisão monocrática, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário para este conselho em 11/10/2000 (fls. 879 a 887), reiterando os seus argumentos; tendo, a DRJ em Florianópolis - SC, encaminhado o processo com o mencionado recurso, em 23/10/2000, a este conselho (fl. 890).

Por meio o Acórdão nº 201-75.537, em 12 de novembro de 2001, decidiram os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por maioria de

votos, em dar provimento parcial ao recurso: a) no que tange às aquisições de pessoas físicas e de cooperativas. b) no que diz respeito às aquisições de combustíveis e lubrificantes; II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso no que concerne à exportação de produtos classificados pela TIPI como não tributados; e III) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso com relação às aquisições de uniformes e de produtos sanitários.

A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO EM RELAÇÃO ÀS EXPORTAÇÕES (Lei nº 9.363/96). AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS.

Ao conceder esse benefício, calculando-o com uma alíquota duplicada (5,37%) em relação à incidência conjunta do PIS/PASEP e da COFINS que pretendeu ressarcir (à época, 2,65%), o legislador tomou em consideração as possíveis incidências dessas contribuições nas operações anteriores, elegendo o número médio de duas incidências para estabelecer uma presunção legal quanto à inclusão dessas contribuições no custo dos insumos dos produtos exportados; caminho presuntivo esse aplicável mesmo quando da não incidência dessas contribuições na última operação de aquisição de insumos, como ocorre no caso de serem pessoas físicas ou cooperativas os fornecedores.

AQUISIÇÕES DE UNIFORMES E DE PRODUTOS SANITÁRIOS.

Para a determinação da base de cálculo do crédito presumido – o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem - tais conceitos serão os estabelecidos na legislação do IPI (critério subsidiário), até que a lei instituidora do incentivo ou as normas que regem a incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS venham a estabelecer outros (critério principal). Assim, não se identificando os uniformes e os produtos sanitários com as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, de conformidade com a legislação do IPI, a sua aquisição não compõe a base de cálculo do crédito presumido.

AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS E DE LUBRIFICANTES.

Os combustíveis e lubrificantes são utilizados no processo de industrialização, processo produtivo, e nele se consomem, sendo assegurada, portanto, ao contribuinte, o direito de compensação do crédito presumido do IPI, nos termos do § 3º do art. 2º da Lei nº 9.363/96.

EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS CLASSIFICADOS PELA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS.

Uma vez que a concessão do crédito presumido se dá para as “mercadorias” nacionais exportadas (o gênero), não se admite, a toda evidência, que a interpretação administrativa venha a

restringi-la aos “produtos industrializados” tributados (a espécie), sob pena de subversão do texto legal expresso.

Recurso provido em parte.

A Fazenda Nacional, representada pela D. Procuradora, com fundamento no então Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, Portaria nº 55, de 16 de março de 1998, interpõe recurso especial a esta Eg.Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O apelo especial, uma vez verificados os requisitos de admissibilidade, foi recebido pelo despacho nº 201-280 (fl. 937) da Presidência daquela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Destarte, o seguimento do recurso especial se deu em relação: I- à Glosa de insumos que não tiveram incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS (pessoas físicas e cooperativas); II- a exclusão da base de cálculo do benefício de cálculo dos valores referentes às aquisições de combustíveis e lubrificantes; e III – exclusão de produtos classificados na TIPI como N/T.

Acolhido e autuado o recurso especial, foram presentes os autos cientificados ao contribuinte, na forma do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº 147/2007, que optou por apresentar suas contrarrazões. Pede a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório

Voto

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Relatora

O recurso preenche aos requisitos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Trata-se de análise de recurso especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, no qual foi dado seguimento para análise das seguintes matérias:

- I- Glosa de insumos que não tiveram incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS (pessoas físicas e cooperativas);
- II- Exclusão da base de cálculo do benefício de cálculo dos valores referentes às aquisições de combustíveis e lubrificantes; e
- III- Exclusão de produtos classificados na TIPI como N/T.

Passo à análise das matérias.

I- Pessoas físicas e cooperativas:

A controvérsia limita-se à incidência do art. 1º da Lei nº 9.363, de 16/12/96, imposta pela Instrução Normativa SRF nº 23, de 13/03/1997, que reconhece o direito apenas para aquisições de pessoas jurídicas, e pela Instrução Normativa SRF nº 103, de 30/12/1997, que excluem as cooperativas de produção. Em ambos os casos, o fundamento é o mesmo: o

benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente será cabível quando nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem pelo produtor-exportador houver incidência dessas contribuições sociais. Seguem transcrições:

IN SRF nº 23/97:

Art. 2º (...)

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.

IN SRF nº 103/97:

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

Muito embora o assunto já se encontre pacificado no âmbito desta Eg. Câmara Superior, conforme jurisprudência trazida pela interessada, não pela unanimidade de votos, pertinentes são as conclusões do respeitável doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira em trabalho divulgado em 2000, quando o assunto era ainda polêmico.¹ Para melhor clareza, peço vênica para reproduzir as suas conclusões como se minhas fossem:

VII - CONCLUSÃO: AS AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS INTEGRAM O CÁLCULO DO INCENTIVO, SENDO ILEGAIS AS INSTRUÇÕES NORMATIVAS FAZENDÁRIAS EM CONTRÁRIO De tudo se conclui que as aquisições de insumos que não tenham sofrido a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS também integram a determinação da base de cálculo do crédito presumido a que alude a Lei n. 9363.

Isto porque, e em síntese:

- a expressão legal “contribuições incidentes” não pode ser vinculada a cada operação de aquisição de insumos, pois tal vinculação não faz qualquer sentido lógico, além de impor condição - a incidência sobre cada aquisição, isoladamente considerada - de realização impossível, porque as contribuições não incidem na base de 5,37%, que é a porcentagem para cálculo do crédito presumido segundo a respectiva fórmula legal;

¹ Em 20/06/200, sob o título: Crédito presumido de ipi para ressarcimento de PIS e COFINS - direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas.

- seja pela literalidade da norma do art. 1º da Lei n. 9363, seja por sua consideração em conjunto com os demais dispositivos dessa mesma lei, especialmente com os que estatuem a fórmula de cálculo do crédito presumido, verifica-se que a alusão ao ressarcimento das contribuições incidentes somente pode ser referida a todas as incidências que possivelmente tenham ocorrido em qualquer anterior etapa do ciclo econômico do produto exportado e dos seus insumos;

- o incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção “juris et de jure”, não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte;

- a fórmula legal de cálculo do incentivo manda considerar o valor total das aquisições de insumos, sem distinção entre as tributadas e as não tributadas;

- o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras, e não se confunde com restituição de contribuições, não havendo, assim, razão para exigir a incidência de contribuições para que uma aquisição de insumos seja integrada ao respectivo cálculo;

- o ressarcimento do crédito presumido, em moeda corrente, é uma forma alternativa de pagamento da subvenção, sendo que ressarcimento significa provimento do incentivo, em cobertura de parte das despesas de custeio, e não restituição de contribuições, também por isto sendo irrelevante ter ou não ter havido incidência sobre cada aquisição de insumos, isoladamente considerada;

- a prova da incidência e dos recolhimentos sobre cada aquisição de insumos era exigida pela legislação anterior, mas foi tacitamente revogada, não, podendo, pois, ser feita na vigência da nova lei, revogadora da anterior;

- o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado;

- tudo isto é confirmado pelas regras de hermenêutica, que excluem a interpretação pela literalidade da norma legal e a consideração de apenas um dispositivo isolado das demais normas da mesma lei e do ordenamento jurídico, que exigem resultado derivado da interpretação que seja coerente com os objetivos da lei, que excluem resultado ilógico e de realização impossível, e que requerem o emprego de todos os métodos de exegese, notadamente o sistemático, o teleológico e o histórico;

- não obstante, mesmo a letra da lei comporta perfeitamente a interpretação no sentido de que não é necessária a incidência sobre a aquisição de insumos, propriamente dita, referindo-se, antes, às possíveis incidências em quaisquer outras operações

que tenham onerado as aquisições dos insumos e o custo do produto exportado.

Em vista disso tudo, conclui-se de modo inarredável que carecem de base legal o parágrafo 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº. 23/97 (que limita o crédito às aquisições feitas à pessoas jurídicas e que tenham sido tributadas) e o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº. 103/97 (que exclui as aquisições feitas à cooperativas).

Na verdade, o crédito presumido de IPI, por ser presumido, independe do valor que efetivamente tenha sido recolhido a título daquelas contribuições sobre as diversas fases de elaboração do produto vendido. Mesmo o inexpressivo pagamento de PIS/PASEP e COFINS em etapas anteriores não obstaria o direito ao crédito. Isto porque a lei, ao estabelecer a base de cálculo e o percentual, criou uma presunção absoluta, *juris et de jure*. A dimensão real da cadeia produtiva é irrelevante para o cálculo do benefício.

Por fim, noticia-se que a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, consolidada em suas duas turmas de direito público, reconhece o direito do interessado. Confira-se:

RECURSO ESPECIAL Nº 529.758 - SC (2003/0072619-9)

RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON

RECORRENTE : CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS

ADVOGADO : RÚBIO EDUARDO GEISSMANN E OUTROS

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : ARTUR ALVES DA MOTA E OUTROS

Depois de todas essas avaliações, concluí da seguinte maneira:

1º) o produtor-exportador adquire como insumo, por exemplo, tecidos, linhas, agulhas, botões, etc, e em todas essas aquisições é ele contribuinte de fato da PIS/COFINS, paga pelo vendedor que, no preço, já embutiu a PIS/COFINS paga pelos seus insumos. Na hipótese, a lei permite o ressarcimento sobre o preço final da aquisição, o que leva a também deduzir as antecedentes incidências da PIS/COFINS;

2º) mesmo quando o produtor-exportador adquire matéria-prima ou insumo agrícola diretamente do produtor rural pessoa física, paga, embutido no preço dessas mercadorias o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, tais como ferramentas, maquinários, adubos, etc., adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo.

Parece-me, portanto, que razão assiste aos que entendem ter a instrução normativa aqui questionada extrapolado o conteúdo da lei.

...

Assim, verifica-se que a Instrução Normativa 23/97 pretendeu resgatar da MP 674/94 aquilo que não mais veio a ser desejado politicamente pelo legislador.

Por todas essas razões, dou parcial provimento ao recurso especial.

É o voto.

Seguem ementas de votos dos demais Eminentes Ministros:

RECURSO ESPECIAL Nº 719.433 - CE (2005/0012921-9)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : RAQUEL TERESA MARTINS PERUCH BORGES E OUTRO(S)

RECORRIDO : J RECAMONDE E COMPANHIA LTDA

ADVOGADO : MANUELA SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS – INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO JULGADO A QUO – ART. 1º DA LEI N. 9.363/96 – RESTRIÇÃO PELA IN 23/97 DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – ILEGALIDADE.

1. A controvérsia restringe-se à limitação da incidência do art. 1º da Lei n. 9.363/96, imposta pelo art. 2º, § 2º da IN 23/97, da Secretaria da Receita Federal, que determina 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. Inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do julgado a quo.

3. Ora, uma norma subalterna, qual seja, instrução normativa, não tem a faculdade de limitar o alcance de um texto de lei. A jurisprudência do STJ posiciona-se no sentido da ilegalidade do art. 2º, §2º da IN 23/97.

Recurso especial improvido.

RECURSO ESPECIAL Nº 921.397 - CE (2007/0020577-0)

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : MARCOS ALEXANDRE TAVARES MARQUES MENDES E

OUTRO(S)

RECORRIDO : CVC CERA VEGETAL DO CEARÁ

ADVOGADO : MANUELA SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA

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 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.

Em relação a este item, voto no sentido de negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

II- Exclusão da base de cálculo do benefício de cálculo dos valores referentes às aquisições de combustíveis e lubrificantes

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.

De fato, o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras. O objetivo expresso do legislador foi o de estimular as exportações de empresas industriais (produtor-exportador) e a atividade industrial interna, mediante o ressarcimento das contribuições COFINS e PIS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de insumos utilizados no processo produtivo.

Mas isso não significa uma interpretação ampla, a ponto de se incluir como insumo toda e qualquer aquisição que venha a ser utilizada “*para*” e não “*na*” industrialização do produto. É necessário a meu ver, certa distinção. Na industrialização propriamente dita são necessárias aquisições de específicos insumos. Já, “*para a*” industrialização, certamente são também necessários diversos elementos, tais como: maquinários, equipamentos, peças, utensílios, pessoal técnico etc, substituíveis em espécie, sem a alteração do produto final. Daí, se dizer com certa propriedade que, aquilo que se agrega ou mantém contato direto ao produto é certamente insumo básico ou produto intermediário ou material de embalagem. Conseqüentemente, o insumo utilizado na consecução do produto final, somente será produto intermediário, se tiver contato direto com o produto final.

Nem se diga que a energia e os combustíveis não sejam necessários “*para a*” industrialização. No meu entender, a questão não está na necessidade da utilização do insumo, mas no contato direto. No caso em que a energia é utilizada como elemento de aquecimento de peças, não faz parte, não se agrega e nem é utilizada diretamente. Pode-se substituir pela lenha, carvão ou outra forma de energia, que não necessariamente modificará o produto final em suas características essenciais. O fato de ser a energia consumida durante o processo industrial, pois também a energia elétrica aplicada na ação das máquinas o é, nem por isso passa a ser conceituada como produto intermediário, não dá o enquadramento como produto intermediário.

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.

Destarte, conceitualmente, 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), as seguintes regras:

“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.” (grifos, não do original).

Da exegese desse dispositivo legal, onde utilizado a palavra “no” processo de industrialização, bem como “*forem consumidos no processo de industrialização*” quer me parecer – diretamente na industrialização.

Destarte, penso equivocado se defender que os combustíveis, energia elétrica e lubrificantes, possam ser rotulados como insumo ou matéria-prima, propriamente dito, visto não se inserir no processo de transformação do qual resultará a mercadoria industrializada.

No mais, oportuno lembrar que a matéria pertinente às aquisições de combustíveis e energia elétrica encontra-se sumulada pelo Segundo Conselho de Contribuintes (Súmula nº 12) e pelo CARF – Súmula nº 19, conforme transcrição a seguir:

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.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional, neste item.

III- Exclusão de produtos classificados na TIPI como N/T.

O artigo 1º da Lei nº 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”.

A priori, o objetivo da lei é incentivar as exportações de produtos industrializados brasileiros, atribuindo-lhes melhores condições de competitividade, e para isto, percebendo que a isenção da contribuição ao PIS e da COFINS seriam insuficientes, outorgou adicionalmente um crédito presumido (nesse sentido é a Exposição de Motivos da MP nº 948/95²). Entendo que o referido incentivo nada tem a ver, juridicamente falando, com o IPI, pois o que se devolve ao interessado não é este tributo, mas sim PIS e Cofins. Assim, a

² “... permitir a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos.”

ausência de tributação não alteraria a essência da norma especial, que visa a fornecer um crédito presumido.

Destaca o Ilustre Conselheiro MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ por ocasião da análise do Rec. 202-126282 o que a seguir peço vênia para transcrever, como se minhas fossem as razões de decidir:

Não cabe ao intérprete da norma jurídica estabelecer distinção onde o legislador não o fez. Ao excluir as aquisições, cuja última operação não esteja sujeita à incidência das contribuições por haver um distanciamento do critério legal de apuração da carga de contribuições contida nos insumos, automaticamente estar-se-ia legitimando o pleito de um ressarcimento maior que o previsto em lei para os casos em que a carga de contribuições contida no valor das mercadorias fosse maior que o valor resultante da aplicação do critério previsto em lei, em razão do maior número de etapas que tenha percorrido.

O erro da exigência da efetiva incidência das contribuições na última operação decorre, na minha opinião, de dois fatores. A tentativa da administração de barrar o benefício dado pela lei às empresas que adquiram produtos sem a incidência das contribuições, em razão do evidente ganho que auferem pela critérios contidos na lei. O outro é a decorrente da transferência indevida das regras vigentes na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a presente sistemática de apuração dos créditos de COFINS e PIS a serem ressarcidos.

Como é sabido, a legislação do IPI, como regra geral, expressamente proíbe o registro do crédito do imposto, se a operação de aquisição não está sujeita à incidência do referido imposto. Em razão do nome “crédito presumido de IPI” a Secretaria da Receita Federal deu ao incentivo fiscal o tratamento de crédito de IPI (conforme fica evidenciado pelas diversas normas administrativas expedidas por aquele órgão), como é o caso das mercadorias classificadas como “Não Tributadas” (ou NT) na tabela de incidência do IPI, hipótese em que as considera fora do incentivo fiscal em tela. O crédito passível de registro nos livros fiscais do IPI foi apenas uma forma criada pelo legislador para o ressarcimento mais rápido das contribuições, e seu valor não pode ser confundido com o IPI. Por outro lado, a lei autoriza que se utilize os conceitos da legislação do IPI apenas no que se refere aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (art. 3º., parágrafo único, da Lei nº 9.363/96). O fato de ser ressarcido mediante a compensação com créditos de IPI não lhe altera a natureza jurídica, que permanece sendo de contribuição para o PIS e COFINS.

Finalmente, não cabe à autoridade administrativa tentar corrigir eventuais distorções contidas na lei, como é o caso do ressarcimento das contribuições nos casos em que não houve essa incidência na operação anterior por não ser praticada por contribuinte, como nos casos de pessoas físicas e cooperativas, entre outros. Da mesma forma como a lei beneficiou as empresas que adquirem mercadorias de não contribuintes do PIS e PASEP, ao estabelecer um critério uniforme de apuração do

crédito a ser ressarcido para todas as situações, igualmente prejudicou aquelas, cujos produtos percorrem várias etapas, sendo oneradas pelas contribuições de forma mais intensa, pela cumulação da incidência tributária, lhes retirando a competitividade, especialmente no mercado internacional, onde a regra é a não exportação de tributos.

Entendo que a lei deva ser aplicada da forma como foi concebida pelo legislador, e que somente a este compete aprimorá-la. Evidentemente, por todas razões expostas, sou da opinião de que as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, mesmo que adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, ou que, por outro motivo, essas contribuições não tenham incidido na aquisição dessas mercadorias, os valores correspondentes a essas operações devem compor a base de cálculo do incentivo fiscal em tela, sendo, portanto, incorreta a glosa aplicada pela fiscalização.”

(...)

Como já por diversas vezes decidido na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a finalidade da Lei nº 9.363/96 foi a de desonerar as exportações de mercadorias nacionais e, como consequência, melhorar o balanço de pagamentos. Aliás, tal entendimento está em linha com o que doutrinariamente defendido por José Erinaldo Dantas Filho, “O espírito do citado diploma legal foi o de incentivar a exportação de produtos nacionais, tentando diminuir o chamado ‘custo Brasil’ para os produtos pátrios, de maneira que sejam ‘exportados tributos para o exterior’. O legislador federal visualizou a extrema necessidade de desonerar a exagerada carga tributária para os produtos exportados, bem como visou a combater o acentuado déficit da balança comercial de nosso País, assim gerando mais empregos e maior arrecadação.”³.

Diferente não é, aliás, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme já consubstanciado no acórdão referente ao julgamento do já mencionado e citado Recurso Especial nº 586.392/RN⁴.

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.

³ “Da impossibilidade de Restrições ao Crédito Presumido de IPI através de Normas Administrativas Complementares”, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, volume 75, p. 77.

⁴ REsp 586.392/RN, Ministra relatora Eliana Calmon, Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, acórdão publicado no DJU, Seção I, de 6/12/2004.

Neste sentido, vale citar trechos de artigo de Júlio M. de Oliveira, intitulado “A Constituição, A Lei e o Regulamento do IPI – Hipóteses de Conflito”⁵:

“(…)

Ao nosso ver, o objeto do imposto não consiste meramente no ato de produzir acima delineado, pelo contrário, a materialidade da hipótese de incidência reside no resultado final deste ato – o produto.

Assim não fosse, estaríamos diante de um imposto sobre industrialização e não sobre o produto industrializado. Neste sentido, cabe lembrar as sempre lúcidas considerações do mestre Geraldo Ataliba, verbis:

“... Pela sua utilização (desse conjunto de componentes) é que se obtém, afinal, um produto. Se, portanto, a produção ou industrialização for posta na materialidade da hipótese de incidência do imposto, já não se estará diante do IPI, mas de tributo diverso.”⁸

Porém, esgotar-se na existência de produtos industrializados a materialidade da hipótese de incidência do IPI, em outras palavras, o mero surgimento de um produto industrializado é suficiente para caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto?

Quer nos parecer que não. (...).”

*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”⁶ e, conseqüentemente, abrangidos pela Lei nº 9.363/96.

Assim, parece-me acertado o entendimento de que se 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 é relevante se o produto é ou não tributado pelo IPI na saída final. O art. 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS, em favor de empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a ‘mercadorias’, foi dado o incentivo fiscal ao gênero, não cabendo ao intérprete restringi-lo, apenas, aos ‘produtos industrializados’, que são uma espécie do gênero ‘mercadorias’.

Diante do exposto, em relação a este item, voto pela negativa de provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

⁵ “IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes – Coordenação Marcelo Magalhães Peixoto” – São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 221 a 238

⁶ “Aquilo que é objeto de comércio; bem econômico destinado à venda; mercancia. ...” Ferreira, Aurélio Buarque de Holanda. “Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa/3ª edição – Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1999

Processo nº 13983.000080/98-15
Acórdão n.º 9303-01.133

CSRF-T3

Fl. 976

CONCLUSÃO:

Atendidos a todos os requisitos previstos em lei, não vejo como se negar o direito do produtor-exportador ao crédito presumido de IPI, ainda que na última etapa não tenha incidido PIS/PASEP e COFINS.

Em face ao acima exposto, voto no sentido de:

I- Negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional em relação aos seguintes itens:

- Glosa de insumos que não tiveram incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS (pessoas físicas e cooperativas);
- Exclusão de produtos classificados na TIPI como N/T; e

II- Dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional em relação ao seguinte item:

- Exclusão da base de cálculo do benefício de cálculo dos valores referentes às aquisições de combustíveis e lubrificantes (Súmula do CARF).

É como voto.

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ