



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 14751.000247/2006-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3803-00.692 – 3ª Turma Especial
Sessão de 24 de agosto de 2010
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente AGRO INDUSTRIAL TABU S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

CRÉDITO PRESUMIDO. MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM.

Para serem computados no cálculo do crédito presumido do IPI, os insumos devem se referir a matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem utilizados no processo produtivo voltado à exportação. Ainda que não integrem o produto final, os insumos devem ter sido consumidos em contato direto com o produto no processo de industrialização.

CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

As receitas de exportação computadas no cálculo do crédito presumido referem-se àquelas decorrentes da venda de produtos em cujo processo de fabricação tenham sido utilizados insumos enquadrados no conceito da legislação do IPI.

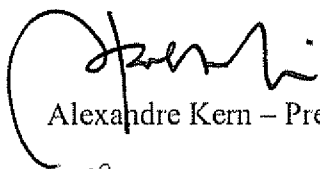
CREDITAMENTO. FORNECEDOR PESSOA FÍSICA. PRODUÇÃO PRÓPRIA.

As aquisições de insumos de pessoas físicas, bem como a produção própria do Recorrente, não tributadas pelas contribuições que o benefício visa a ressarcir, são excluídas do cômputo do crédito presumido do IPI.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencido o Relator e os Conselheiros Carlos Henrique Martins de Lima e Daniel Maurício Fedato. Designado o Conselheiro Hécio Lafetá Reis para a redação do voto vencedor



Alexandre Kern – Presidente



Hécio Lafetá Reis – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern (Presidente da Turma), Belchior Melo de Sousa, Daniel Maurício Fedato, Carlos Henrique Martins de Lima, Hécio Lafetá Reis e Rangel Perrucci Fiorin (Relator).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por, AGRO INDUSTRIAL TABU S/A, ora Recorrente, em face do v. Acórdão proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife - PE (fls.185/201), que por unanimidade de votos indeferiu o pedido integral compensação constante do PER/COMP nº 11181.8211.12034.1.3.01-0031, por entender, em apertada síntese, que:

a) Na apuração da base de cálculo do crédito presumido de IPI os valores provenientes da exportação de álcool não foram utilizados no benefício do álcool importado, vinculado ao regime de Drawback.

b) O contribuinte importou álcool etílico não desnaturado e, após beneficiamento, alterou o seu teor alcoólico de 85º GL para 95º GL, a fim de exportá-lo.

c) Não foram acostados aos autos documentos que prove a utilização de Sulfato de Alumínio, Hidróxido de Sódio e Sulfito de Sódio, como produtos intermediários que se consomem na operação de industrialização;

d) O legislador restringiu o incentivo às exportações diretas de produtos industrializados, além de vincular, expressamente, a apuração do benefício aos conceitos aplicáveis à legislação do imposto.

e) Os produtos (sulfato de alumínio, hidróxido de sódio e sulfato de sódio), apesar de se desgastarem no processo de industrialização, são utilizados para tratamento do vapor de água, ou seja, não se desgasta por ação diretamente sofrida pelo produto em fabricação.

f) Insumos adquiridos de pessoas físicas não podem ser incluído na base de cálculo do crédito presumido, tendo sido correta a glosa efetivada pela fiscalização.

g) A utilização de cana-de-açúcar de produção própria não se trata de matérias-primas adquiridas no mercado interno, como dispõe o artigo 1º da Lei 9.63/96.

h) Os insumos agrícolas mencionados pela contribuinte (fertilizantes, herbicidas e inseticidas), utilizados no plantio da cana-de-açúcar não tiveram contato físico direto, nem exercem diretamente ação, no produto industrializados (álcool).



i) A autoridade julgadora, em conformidade com o artigo 18 do PAF, pode decidir pelo descabimento de perícia quando reunidos no autos todos os elementos necessários à formação de sua convicção.

g) ocorreu a preclusão temporal para juntada de provas.

A recorrente, em seu Recurso Voluntário, alega que não deve prosperar o entendimento contido no v. Acórdão, por entender que:

a) Pela redação do artigo 3º da Portaria nº 38 MF, de 27/02/1997 não há qualquer condicionante para apuração da receita bruta de exportação, receita esta que é composta simplesmente pelo produto da venda, com o fim específico de exportação de mercadorias nacionais.

b) O álcool importado é submetido a processo de beneficiamento, com vistas a melhorar a qualidade.

c) O álcool exportado é considerado produtos industrializado devidamente destinado ao exterior, nos termos do art. 4º, II, do Decreto nº. 4.544/2002.

d) A IN SRF nº 69/01, art. 21 ao limitar a receita bruta de exportação nada dispôs acerca da receita decorrente de exportação vinculada ao regime de Drawback. Logo, o valor proveniente da exportação do álcool é receita de exportação.

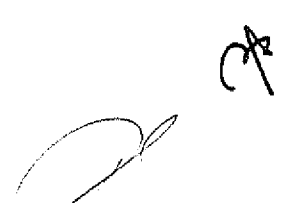
e) O processo de beneficiamento se dá mediante a redissolução do álcool, sendo que para atingir o teor do vapor necessário à alterar a qualidade do álcool, a água é tratada com o sulfato de alumínio, para que seja clarificada, retirando o material orgânico. Em seguida, utiliza-se o hidróxido de sódio para regular acidez e, ao final o sulfato de sódio que seqüestra o oxigênio, além de ser dispersante.

f) Caracteriza-se como insumo o produto que, embora não se integre ao novo produto fabricado, seja consumido em razão de ação direta sobre o produtos, no processo de fabricação (matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagens).

g) Por não estabelecer o conceito de “matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem” a lei 9.363/96 determina a utilização subsidiária da legislação do Imposto Sobre Produtos Intermediários. Dessa maneira deve ser analisado o Decreto nº 2.637/98.

h) Os produtos citados, utilizados no beneficiamento do álcool, são considerados insumos, porquanto não integrem o produto final, são consumidos no processo de industrialização destes, nos termos do artigo 164, inciso I, do RAIPI/2002.

i) Mesmo não existindo a cobrança de PIS e COFINS sobre a cana-de-açúcar comprada do exportador de álcool – aquisição final -, os mencionados tributos foram pagos anteriormente em todo o processo de produção, desde o preparo da terra com adubos até o uso de máquinas. Ou seja, o produtor pessoa física, mesmo não sendo contribuinte direto do PIS e da COFINS, pagou indiretamente os tributos.



j) Os insumos agrícolas (fertilizantes, herbicidas e inseticidas) são consumidos no processo industrial de produção do álcool, que se inicia com a produção da cana-de-açúcar, que posteriormente passará a integrar o produto final, o álcool

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rangel Perrucci Fiorin, Relator

No caso sob julgamento, alega-se que o álcool importado foi submetido ao processo de beneficiamento para alcançar melhor qualidade, utilizando-se para tanto o hidróxido de alumínio, hidróxido de sódio e sulfito de sódio - matérias-primas e produtos intermediários consumidas no processo de industrialização.

Por força da Lei 9.363/96 a empresa exportadora de mercadorias nacionais faz jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Sob esta ótica, os conceitos de matéria-prima (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME) são os constantes da legislação do IPI, qual seja o Decreto 2637/98, que prescrevia à época:

Art 147 Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25).

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente,

Conforme se depreende da leitura do referido artigo, o hidróxido de alumínio, hidróxido de sódio e sulfito de sódio, quando utilizados no processo de industrialização do álcool etílico para exportação, geram direito ao ressarcimento do crédito presumido de IPI relativo ao PIS/PASEP e a COFINS.

Acredita-se que o crédito presumido do IPI é um importante benefício fiscal concedido também aos exportadores para ressarcimento com as contribuições incidentes, a fim de estimular a exportação.

Nesse sentido leciona Hugo de Brito Machado *in* Curso de Direito Tributário, editora Malheiros – 28 ed., revisada, atualizada e ampliada., São Paulo. 2007., p.353:

“Objetivando superar dificuldades de interpretação, o Regulamento do IPI estabelece que entre as matérias-primas e



produtos intermediários cuja entrada enseja o crédito do imposto estão 'aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente'(art. 82, inc. I). Ficou, assim, afastado o rigor do sistema do crédito físico.ck

O direito ao crédito já não depende da integração física do insumo ao produto. Basta que a matéria-prima, ou o produto intermediário, tenha sido consumido no processo de industrialização, e não se exige que o tenha sido imediata e integralmente, como ocorreria em face da legislação anterior."

De ver, a norma tributária que incidente sobre a exportação não deveria onerar a produção industrial destinada a exportação. Ou seja, tal benefício deveria se estender aos materiais destinados a produção dos produtos exportados.

Deste modo, em análise aos documentos acostados aos autos entende-se que álcool etílico industrializado para exportação, necessita para seu beneficiamento do hidróxido de alumínio, hidróxido de sódio e sulfito de sódio.

No tocante a questão das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e matérias de embalagem de pessoas físicas as Instruções Normativas da SRF n. 27/97, de 13 de março de 1997, n. 313, de 3 de abril de 2003, bem como a 419 de maio de 2004, que dispõe sobre o cálculo e utilização de IPI, vedam tal aproveitamento, sob a condição de que as pessoas físicas não são contribuintes de COFINS nem do PIS.

Porém, de acordo com o entendimento do STJ (Resp 586.392/RN, Rel. Min. Eliane Calmon, DJU de 6/12/04) (STJ, 2ª T., Resp 763.521/PI, Rel. Castro Moreira, j. em 11/10/2005, v.u., DJ de 7/11/2005, p.2444) a IN 23/97 extrapolou a regra do artigo 1º da Lei 9.363/96, ao excluir da base de cálculo benefício do crédito presumido do IPI as aquisições, relativamente aos produtos da atividade rural, de matéria de insumos de pessoas físicas.

Frisa-se que no caso sob julgamento pretende respeitar a hierarquia normativa e o escalonamento das normas, sem se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade, uma vez que o próprio artigo 2ª da Lei 9.784/29, que regula o processo administrativo no Âmbito da Administração Pública Federal, determina:

"Art.2º A administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I – atuação conforme a Lei e o Direito"

Em sintonia com o que vem sendo exposto, Paulo de Barros Carvalho tratando do princípio de legalidade entende que:

" O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas



daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição do poderes. O princípio da legalidade compele ao interprete, como é o caso dos julgadores, a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo status. Se do conseqüente da regra adevier obrigação de dar, fazer ou não fazer alguma coisa, sua construção reivindicará a seleção de enunciados colhidos apenas e tão-somente no plano legal" (Direito Tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 p 282-283).

No mesmo sentido, Marcus Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López *in* Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. Dialética. São Paulo. 2002. p, 30, sustentam que:

"Como regra geral, a lei é a mais importante das fontes de Direito Administrativo. Deve ser entendida em sentido amplo, incluindo as várias maneiras de o Estado exercer suas atividades normativas. Abrange desde a Constituição Federal até os atos normativos mais simples, isto é, aqueles que se destinam a aplicabilidade das leis, como os decretos, os regulamentos e as instruções, entre outros.

De acordo com a teoria kelsiana, as normas estão alocadas dentro de uma ordem hierárquica, onde a norma inferior extrai a sua validade de norma, hierarquicamente, superior, sendo que a Constituição Federal é a norma da norma, que dá validade e eficácia a todas as outras. Dentro desta ordem hierárquica, podemos assim dispô-las: " Constituição Federal; emenda à Constituição; leis complementares; leis ordinárias; leis delegadas, medidas provisórias; decretos, resoluções, e atos administrativos "

Ressalte-se que os atos administrativos das autoridades integram a legislação tributária, mas não tem caráter de lei em sentido formal – aquela que é regularmente editada pelo Poder Legislativo. Assim, tais atos não podem inovar, indo além do que está previsto na lei, pois se destinam à sua fiel execução. "

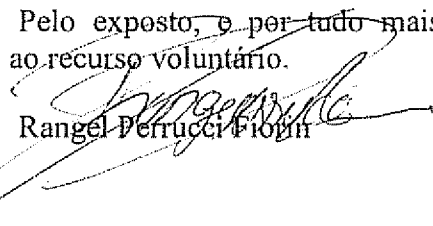
Em suma, o propósito da Lei 9363/96, dentre outros, é possibilitar o creditamento.

A par do caso em concreto, em que pese não existir a cobrança de PIS e COFINS sobre a cana-de-açúcar comprada do exportador de álcool – aquisição final -, são pagos anteriormente em todo o processo de produção, face o preparo da terra com adubos até o uso de máquinas. O produtor pessoa física, mesmo não sendo contribuinte direto do PIS e da COFINS, pagou indiretamente os tributos, em questão.

Sendo assim, o processo produtivo de álcool está atrelado a produção de ao cultivo de cana-de-açúcar.

Quanto os produtos (fertilizantes, herbicidas e inseticidas), excluídos da base de cálculo por não terem sido considerados insumos, são considerados produtos intermediários, que mesmo não integrando diretamente a produção do álcool ético, são consumidos durante o processo de fabricação, como já mencionado neste voto.

Pelo exposto, e por tudo mais que consta dos autos do processo, DOU
PROVIMENTO ao recurso voluntário.


Rangel Perucci Fiohr

Voto Vencedor

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Redator Designado

O recurso é tempestivo, preenche as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Quanto às decisões administrativas colacionadas pelo Recorrente com o intuito de embasar seu entendimento, registre-se que a autoridade administrativa julgadora não se encontra obrigada a se submeter a decisões envolvendo terceiros estranhos à controvérsia de que tratam os autos, podendo firmar seu livre convencimento na apreciação da matéria, em consonância com a legislação de regência a que se encontre vinculada.

I. Crédito presumido. Insumos.

A Lei nº 9.363/1996 estipula que, para fins de cálculo do crédito presumido do IPI, o valor das matérias primas, dos produtos intermediários e do material de embalagem será computado observando-se a legislação tributária que rege a incidência das contribuições Cofins e para o PIS e utilizando-se, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do IPI.

O Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002), em seu art. 164, inciso I, prescreve que o creditamento do imposto abarca o valor das matérias primas e dos produtos intermediários que, embora não se integrando ao produto final, sejam consumidos no processo de industrialização.

O Parecer Normativo CST nº 65/79, ao interpretar o Regulamento do IPI, estabeleceu que os produtos de que trata o artigo 164, I, do RIPI seriam aqueles que exercessem ação direta sobre o produto em fabricação.

Não se pode perder de vista que, de acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), artigos 96 e 100, a legislação tributária compreende, além das leis e dos tratados internacionais, os decretos e as normas complementares, dentre as quais se incluem os pareceres normativos.

Nesse sentido, considerando que os produtos químicos (hidróxido de alumínio, hidróxido de sódio e sulfito de sódio) e os fertilizantes, herbicidas e inseticidas glosados pela Fiscalização não se enquadram nas exigências da legislação, pois que não foram consumidos no processo de fabricação em contato direto com o produto, o valor de sua aquisição não pode ser computado no cálculo do crédito presumido do IPI.

A previsão contida no Parecer Normativo CST nº 65/79, quanto à exigência de contato direto do insumo com o produto, foi reproduzida na redação da súmula CARF nº 19,



não obstante tratar-se exclusivamente de aquisições de combustíveis e de energia elétrica. Reza a súmula:

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 (grifei)

Diante disso, não há o que reformar na decisão *a quo* quanto à glosa dos valores gastos com insumos não consumidos em contato direto com o produto na apuração do crédito presumido do IPI.

II. Receitas de exportação.

A forma de apuração do crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 9.363/1996, em cuja ementa se prevê sua natureza de ressarcimento, foi regulamentada pela Portaria MF nº 38/1997.

Tal ressarcimento decorre do valor das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes nas aquisições, no mercado interno, de insumos, ou seja, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, cuja produção terá como destino o mercado externo.

Para a determinação do valor do crédito, apura-se uma base de cálculo a partir da aplicação, sobre o valor total das referidas aquisições de insumos, de um percentual obtido a partir da relação existente entre a Receita de Exportação e a Receita Operacional Bruta do produtor exportador (REx/ROB).

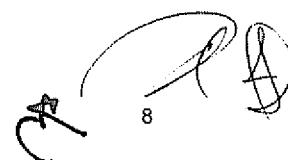
Não se pode olvidar que, com essa relação percentual, o que se busca é determinar quanto do volume total de insumos adquiridos está aplicado nos produtos exportados. Presume-se que, da quantidade total de insumos adquiridos para utilização na industrialização, o resultado da razão (REx/ROB) terá sido aplicado nos produtos exportados.

Numa interpretação teleológica da norma instituidora do benefício, é possível inferir que o crédito presumido destina-se a ressarcir o produtor das contribuições que oneraram as exportações de produtos nacionais, industrializados e exportados, e não as mercadorias ou outros produtos que não sofreram a adição de qualquer insumo, nos termos estipulados pela legislação de regência.

No presente caso, para fins de apuração da referida base de cálculo, a Fiscalização glosou as receitas de exportação decorrentes de vendas no mercado externo de produtos industrializados sob o regime de drawback, em relação aos quais não se aplicou de forma direta no produto fabricado qualquer insumo adquirido no mercado interno, conforme demonstrado no item anterior deste voto.

Esse entendimento tem sido esposado em julgados deste Conselho, conforme se depreende da ementa do acórdão nº 202-17.264, da relatoria de Maria Cristina Roza da Costa, em sessão realizada em 23 de agosto de 2006, decidido por unanimidade nos seguintes termos:

IPI RESSARCIMENTO CÁLCULO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO. Não tem respaldo legal a inclusão da venda



8

para o exterior de produtos adquiridos de terceiros na receita de exportação para apuração da relação percentual entre as receitas operacional bruta e de exportação

Portanto, não há o que se reformar na decisão *a quo*, haja vista que a Fiscalização procedera de acordo com o espírito da norma instituidora do benefício.

III. Insumos adquiridos de pessoas físicas. Produção própria.

O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/1996, visa a ressarcir os produtores-exportadores do valor da Contribuição para o Plano de Integração Social – PIS - e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins - incidentes nas aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, a teor do contido no art. 1º da Lei Instituidora:

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 nos 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.

No caso das aquisições de insumos diretamente de pessoas físicas, bem como da produção própria do Recorrente, não há que se falar em incidência das referidas contribuições, pois as pessoas físicas não são contribuintes desses tributos e na produção própria inexistente a incidência por ausência de fato gerador, não havendo, portanto, o que ressarcir.

IV. Conclusão

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso, tendo em vista a impossibilidade de se apurar o crédito presumido do IPI em relação a insumos adquiridos de pessoas físicas, de produção própria, de insumos não consumidos de forma direta no produto industrializado, bem como na impossibilidade de adição das receitas de exportação respectivas na apuração da base de cálculo do benefício.

É como voto.


Hélcio Lafeta Reis



