



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

| | |
|-----|-----------------------|
| 2.º | PUBLI ADO NO D. O. U. |
| C | De 16 / 02 / 07 |
| C | Rubrica |

Processo nº : 13962.000155/00-01
Recurso nº : 130.303
Acórdão nº : 202-16.885

Recorrente : BUETTNER S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

IPI. RESSARCIMENTO CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E PRODUTO INTERMEDIÁRIO DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 19 / 5 / 2006

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

A norma do art. 1º da MP nº 948/95 determina que o ressarcimento será calculado em função da contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre as respectivas aquisições. Inexistindo tal incidência, inexistente o direito a ressarcimento de crédito presumido sobre as aquisições. A norma instituiu crédito presumido cuja apuração ocorre sobre situação fática e não presumida.

PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

A não-cumulatividade no direito brasileiro é um princípio e não uma regra. Como princípio cede espaço e se compõe com outros princípios, tais como a capacidade contributiva e da legalidade. Somente a regra exige sua aplicação nos estritos termos em que inculpada. Sendo princípio e não regra, a adoção da metodologia mais restrita é plenamente plausível no sistema jurídico-tributário brasileiro.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BUETTNER S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em negar provimento ao recurso: I) pelo voto de qualidade, quanto às aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda; e II) por maioria de votos, quanto à energia elétrica, combustíveis e materiais intermediários. Vencidos os Conselheiros Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, este apenas quanto à energia elétrica.

Sala das Sessões, em 20 de fevereiro de 2006.

Antonio Carlos Atulim
Antonio Carlos Atulim

Presidente

Maria Cristina Roza da Costa
Maria Cristina Roza da Costa
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Zomer e Ana Maria Barbosa Ribeiro (Suplente).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 19/5/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13962.000155/00-01
Recurso nº : 130.303
Acórdão nº : 202-16.885

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : BUETTNER S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS.

Por bem relatar os fatos, reproduz-se, abaixo, o relatório da decisão recorrida:

"O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido do IPI, instituído pela Lei n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor do PIS/Pasep e da Cofins, incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, referente ao 2º trimestre de 2000, no valor total de R\$ 276.299,49, conforme os Pedidos de Ressarcimentos de fl. 01 e complementar de fl. 55, cumulado com os pedidos de compensação de fls. 49 e 53.

1.1. A verificação fiscal concluiu que o requerente não tinha o direito ao ressarcimento, no período em referência, no valor pretendido, pelos motivos extraídos da fundamentação das fls. 741 a 748:

a) ajustes no cálculo da receita de exportação, quando foram excluídos os valores das exportações cujas notas fiscais foram emitidas no trimestre mas a efetiva saída dos produtos deu-se no trimestre seguinte;

b) inclusão indevida, no cálculo do benefício, de insumos adquiridos de fornecedores não contribuintes da Cofins e do PIS/Pasep, no caso, cooperativas e pessoas físicas, produtores rurais;

c) inclusão indevida, nas compras com direito a crédito, dos gastos com energia elétrica e diversas outras aquisições relacionadas na fl. 744, que não preenchem as condições da lei;

d) inclusão indevida de gastos com serviços de industrialização por encomenda;

e) dedução do valor de crédito presumido já ressarcido no trimestre anterior, na apuração do crédito acumulado ao final do 2º trimestre.

1.2. De acordo com os ajustes acima, foi feito o cálculo, concluindo a fiscalização pelo direito ao crédito presumido no valor de apenas R\$ 138.442,68, tendo o Delegado da Receita Federal em Blumenau reconhecido o direito ao ressarcimento desse valor, conforme Despacho Decisório de fls. 740 a 749, do qual o interessado foi cientificado em 21 de fevereiro de 2005, conforme Aviso de Recebimento (AR) da fl. 754.

2. Discordando do indeferimento parcial do seu pedido de ressarcimento, como relatado acima, o requerente apresentou manifestação de inconformidade, fls. 755 a 778, com os anexos das fls. 779 a 790, por seu procurador, com mandato na fl. 779, no devido prazo, pelas razões adiante sintetizadas.

2.1. Inicialmente, discorre sobre a não-cumulatividade do IPI, citando e transcrevendo vários trechos da legislação e doutrinas tributárias que abordam este tema.

2.2. Sobre as glosas de parte de suas aquisições, no cômputo dos insumos com direito a usufruir do benefício, discorda do Parecer Normativo CST n.º 65/79, pois entende que tais insumos, por participarem de seu processo industrial, se enquadrariam na definição de produto intermediário, portanto seria indiferente se há ou não o contato direto com o maquinário.

C



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 19/15/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13962.000155/00-01
Recurso nº : 130.303
Acórdão nº : 202-16.885

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

2.3. Alega também que as glosas das aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas estabeleceriam restrições que não constam em lei. Diz que a Lei nº 9.363, de 1996, autorizou o valor total das aquisições de insumos, sem cogitar de restrições ou exclusões, entendendo que a IN SRF nº 23, de 1997 e a IN SRF nº 103, de 30 de dezembro de 1997, que autorizaram as exclusões, teriam inovado ao criar as restrições, contrariando dispositivo legal. Invoca decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 586.392-RN, que transcreve em parte na defesa de sua tese, citando e transcrevendo também decisão proferida pelo Segundo Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 201-74626, com o mesmo entendimento.

2.4. Encerra seus argumentos com o pedido de reforma do Despacho Decisório, para que seja reconhecido integralmente seu direito ao crédito presumido pleiteado." (grifei)

Apreciando as razões postas na manifestação de inconformidade, o Colegiado de primeira instância proferiu acórdão resumido na seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI

AQUISIÇÕES DE MATÉRIAS-PRIMAS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS

O valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins sobre o faturamento, não se inclui na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

INSUMOS ADMITIDOS NO CÁLCULO

Os gastos com energia elétrica, combustíveis e outros materiais, ainda que sejam consumidos pelo estabelecimento industrial, não revestindo a condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, não podem ser computados no cálculo do crédito presumido.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Matéria não expressamente contestada, torna-se definitiva na esfera administrativa.

Solicitação Indeferida".

Intimada a conhecer da decisão em 31/05/2005, a interessada, insurreta contra seus termos, apresentou, em 28/06/2005, recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes, com as seguintes razões de dissentir:

- a) o regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25/06/1998 – RIPI/98, não reproduziu a restrição contida no RIPI/82 quanto ao direito de crédito do imposto relativo aos insumos adquiridos para industrialização de produtos de alíquota zero e isentos;
- b) a restrição contida no RIPI/82 inexistente na matriz legal que é o art. 25 da Lei nº 4.502/64;
- c) o princípio da não-cumulatividade faz com que o IPI só incida sobre o acréscimo de valor ou preço introduzido pela nova operação de que participa o produto industrializado, abatido o imposto pago ou cobrado por todos os

CP

CP



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 19/5/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13962.000155/00-01
Recurso nº : 130.303
Acórdão nº : 202-16.885

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

componentes, quer sejam matéria-prima, quer sejam produtos intermediários consumidos no processo produtivo. O direito de crédito nasce da operação anterior. Reproduz doutrina para arrimar a tese que defende;

- d) o IPI difere do ICMS que expressamente contém vedação constitucional ao aproveitamento de crédito nas entradas em operações isentas;
- e) afirma o direito ao aproveitamento dos créditos de IPI pretéritos – 1º semestre de 1999, independente de ser anterior à Lei nº 9.779/99, uma vez que o direito de aproveitamento origina-se no princípio da não-cumulatividade insculpindo na Constituição Federal de 1988. A legislação infraconstitucional que obstaculize tal direito padece do vício de inconstitucionalidade e que as normas nesse sentido, anteriores à CF/88, não merecem recepção;
- f) reclama pelo direito de crédito dos insumos que direta ou indiretamente viabilizem o processo produtivo e o produto final obtido. Ou seja, pugna pelo direito ao crédito conceituado pela teoria do denominado *crédito financeiro*, considerado como sendo o direito ao imposto cobrado independente da destinação a ser dada às mercadorias e bens adquiridos, mesmo que destinados a uso e consumo ou destinados ao ativo permanente (imposto contra imposto), denominado na doutrina de “regime de não-cumulatividade absoluta”, sendo improcedente a glosa efetuada;
- g) é produtora de produtos têxteis e direciona grande parte da produção para o mercado externo, fazendo jus ao crédito mensal presumido do IPI, mesmo que adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, todos produtores rurais, a teor do disposto na Lei nº 9.363/96;
- h) inovação da IN SRF nº 23, de 13/03/1997, ao restringir o direito ao crédito presumido. Reproduz jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ;
- i) reproduz voto da Ministra Eliana Calmon, do STJ, que acolheu a tese da possibilidade de o ressarcimento abarcar as aquisições de insumos feitas de pessoas físicas e cooperativas, entendendo que a IN SRF nº 23/97 extrapolou os ditames legais. Reproduz jurisprudência deste Conselho;
- j) pugna pelo inequívoco direito ao ressarcimento do crédito presumido, nos exatos termos da lei, incluindo as aquisições de cooperativas e de pessoas físicas.

Alfim, requer a reforma da decisão recorrida para reconhecer integralmente o direito creditório pleiteado.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 19/5/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13962.000155/00-01
Recurso nº : 130.303
Acórdão nº : 202-16.885

Cleiza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

O recurso voluntário atende aos requisitos legais exigidos para sua admissibilidade e conhecimento.

Inicialmente, verifica-se que a recorrente traz ao recurso matéria a ele impertinente.

Não se trata de glosa de créditos básico de IPI utilizados na escrita fiscal, nem do conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem para fins de apuração do IPI devido.

Portanto, é impertinente trazer aos autos o Decreto nº 2.637/98 e a Lei nº 9.779/98. Tal legislação é totalmente estranha aos fatos narrados e à glosa efetuada pela fiscalização.

Trata-se de benefício fiscal concedido pela Lei nº 9.363/96, pelo qual foi concedido o direito ao ressarcimento da contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre a parte da produção destinada a exportação para o exterior.

Tal benefício consiste em ressarcir parte da contribuição ao PIS e à Cofins que tenha incidido sobre a aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem destinados ao processo produtivo do produtor-exportador.

Assim, a discordância da recorrente deve ser analisada sob este prisma, ou seja, a glosa efetuada pela fiscalização das aquisições efetuadas de pessoas físicas e de cooperativas de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (MP, PI e MB).

O art. 1º da Lei nº 9.363, de 13/12/1996, assim dispõe:

"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 nº 07, de 7 de setembro de 1970, nº 8, de 03 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."

O art. 2º, por sua vez, determina:

"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."

O art. 1º identifica a finalidade do incentivo à exportação: ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições no mercado interno de matérias-primas, material de embalagem e produto intermediário destinadas ao processo produtivo.

O art. 2º identifica a base de cálculo do ressarcimento: as aquisições no mercado interno de matérias-primas, material de embalagem e produto intermediário destinadas ao processo produtivo que tenham sofrido a incidência das contribuições.

CR



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 19/5/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13962.000155/00-01
Recurso nº : 130.303
Acórdão nº : 202-16.885

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Na conjugação dos dois artigos constata-se que o legislador ordinário delimitou com clareza o universo de produtos adquiridos que compõem a base de cálculo do incentivo. Reporta-se ao valor total de aquisições específicas, quais sejam, aquelas que além de terem como finalidade a utilização no processo produtivo, sofreram incidência das contribuições.

Por conseguinte, não depreendo do comando legal o entendimento de que o valor das MP, PI ou ME adquiridos de pessoas físicas ou entidades não contribuintes daquelas exações agrega-se à base de cálculo do ressarcimento de tributos que não tenham incidido sobre o produto adquirido.

O raciocínio analítico é conduzido a perquirir, na norma, sobre quais aquisições comporta efetuar a apuração do crédito presumido. No artigo está claramente delimitado como sendo a incidência "sobre as respectivas aquisições".

É de se indagar quando ocorre incidência do PIS e da Cofins sobre as respectivas aquisições, para em seguida responder que é quando a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem (MP, PI e MB) são adquiridos de pessoa jurídica que esteja inserida como sujeito passivo das contribuições.

A conclusão é lógica, uma vez que somente incide o PIS e a Cofins sobre os produtos e mercadorias vendidas pelas Pessoas Jurídicas eleitas como sujeito passivo pelas normas daquelas contribuições.

Dessarte, o benefício fiscal é objetivo – ressarcimento da contribuição ao PIS e da Cofins. A forma ou metodologia para efetuar o ressarcimento foi eleita pela norma como sendo na forma de crédito presumido do IPI. O crédito é presumido somente em razão de a alíquota aplicável ser estabelecida de forma presumida pela norma, porém o fato que lhe dá origem não. Há que haver aquisição que sofra incidência das contribuições para que se possa avocar o direito ao crédito presumido dela decorrente.

Como reforço a esta tese, reproduz-se parte da exposição de motivos que deu origem ao ressarcimento, ficando claro que a incidência das contribuições deve recair sobre as duas etapas anteriores, não havendo intenção do legislador em desonerar da incidência das contribuições todas as etapas da cadeia produtiva:

"Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponda não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim às duas etapas antecedentes."

Essa a exegese da norma do art. 1º da medida provisória instituidora do crédito presumido. Inexistindo incidência das contribuições na última etapa do processo produtivo, entendo não mais caber cogitação acerca da fruição do benefício em relação às demais etapas antecedentes.

Aliás, trata-se de matéria já decidida algumas vezes nesta Câmara, que negou provimento por maioria, considerando, nesta parte, "incabível o ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS a título de incentivo fiscal em relação a produtos adquiridos de pessoas físicas e ou cooperativas que não suportaram o pagamento dessas contribuições. Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo do benefício fiscal as aquisições que não sofreram incidência da contribuição ao PIS e da COFINS no fornecimento ao produtor-exportador."

R



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 19/5/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13962.000155/00-01
Recurso nº : 130.303
Acórdão nº : 202-16.885

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Efetivamente, a criação do incentivo teve por finalidade a desoneração tributária dos produtos exportados, o que não significa restituir tributo sobre insumos que não o suportaram. Se assim fosse, não seria mais o caso de evitar a exportação de tributos embutidos no preço de venda dos produtos mas da concessão de real subsídio às exportações.

A presunção do crédito vincula-se à alíquota aplicável e não à base de cálculo. Esta corresponde exatamente àquelas MP, PI e ME que sofreram incidência direta e imediata das contribuições no ato de suas aquisições. A alíquota foi estipulada como sendo o produto da multiplicação por si mesma da soma das alíquotas aplicáveis em cada uma das exações à época de edição das normas. Tanto a alíquota é presumida que, mesmo sendo majorada a alíquota da Cofins, não foi modificada a aplicada sobre a base de cálculo para apuração do incentivo.

Quanto ao conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, ao qual a recorrente pugna pela inclusão de todos aqueles que se constituem em insumos necessários à obtenção do produto, alegando o direito à apropriação do crédito nos termos da teoria do *crédito financeiro*, entendo não assistir razão à recorrente.

De fato. No direito brasileiro, nos tributos apurados pela sistemática da não-cumulatividade, que é princípio vigente inclusive em Constituições anteriores, não adotou a teoria do crédito financeiro, que consiste em reconhecer ao contribuinte o direito de se creditar de qualquer parcela paga daquele tributo, independente da destinação do bem adquirido.

Na doutrina de Hugo de Brito Machado¹, a metodologia adotada na legislação brasileira é a do crédito físico, o qual teve seu rigor afastado, sendo estabelecido no Regulamento do IPI o direito ao crédito do imposto as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

No entanto, mesmo o doutrinador fazendo a ressalva de que permanecem os atritos entre a Fazenda e os contribuintes quanto aos insumos que se enquadram no citado conceito, uma coisa é certa: o direito brasileiro nunca adotou a metodologia do crédito financeiro. Portanto, descabida a pretensão posta no recurso.

Ademais, a não-cumulatividade no direito brasileiro é um princípio e não uma regra. Como princípio cede espaço e se compõe com outros princípios, tais como a capacidade contributiva e da legalidade. Como regra deve ser aplicado nos estritos termos em que tiver sido insculpida. Dessarte, a adoção da metodologia mais restrita é plenamente plausível no sistema jurídico-tributário brasileiro.

Com as considerações acima, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 20 de fevereiro de 2006.

Maria Cristina Rosa da Costa
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

¹ MACHADO. Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 26ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros. 03-2005. p. 337.