



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n° 16707.002008/2002-63
Recurso n° 153.786 Voluntário
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI.
Acórdão n° 203-13.767
Sessão de 03 de fevereiro de 2009
Recorrente CAMANOR PRODUTOS MARINHOS LTDA.
Recorrida DRJ-BELÉM/PA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO DE CAMARÃO. BASE DE CÁLCULO.

Só gera crédito presumido de IPI operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, *in casu*, deve ser incluído na base de cálculo do crédito presumido apenas a aquisição do cal, calcário, fertilizantes e adubos químicos.

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS NÃO-UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO

Os produtos que não se enquadram no conceito de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nos termos da legislação do IPI, não geram créditos-presumido desse imposto, a título de PIS e Cofins.

RESSARCIMENTO. JUROS COMPENSATÓRIOS À TAXA SELIC

Incabível o pagamento de juros compensatório, à taxa Selic, sobre os ressarcimentos de créditos-presumido de IPI.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça (Relator), Designado o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes para redigir o voto vencedor.



GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Presidente



JOSÉ ADAO VITORINO DE MORAIS

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Odassi Guerzoni Filho, Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente) e Luis Guilherme Queiroz Vivacqua (Suplente).

Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento do crédito presumido do IPI do ano de apuração de 2001 no valor de R\$ 332.169,59(fl.01), acumulado com pedido de compensação do PIS e da COFINS de junho de 2002.

A contribuinte tem por objetivo social criação, industrialização, comércio varejista e atacadista de camarão e crustáceos em geral.

Foi realizada diligência para apuração do valor que a contribuinte tem direito a ser ressarcido. O Termo de Informação Fiscal (fls.162/175) trouxe a conclusão da diligência informado que o pedido de compensação ultrapassou o valor do pedido de ressarcimento, gerando uma compensação indevida de R\$ 20.299,54.

Ao analisar as exportações, o auditor fiscal percebeu que os valores declarados pela contribuinte na DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Federais – estão incorretos, pois na declaração foram considerados valores de venda de camarão fresco, para empresa que não é exportadora. Assim, há dois erros: venda de produto não industrializado e venda para empresa que não é exportadora. Além dessas duas diferenças, a fiscalização ainda glosou valores que haviam sido considerados pela contribuinte, mas que não se enquadram no conceito de matéria-prima - MP, produto intermediário – PI - e material de embalagem – ME, além de insumos da atividade agrícola que são excluídos do conceito de industrialização.

Na conclusão da informação fiscal, o auditor elaborou uma planilha que constas que dos R\$311.867,05 requeridos para ressarcimento pela contribuinte, foram glosados R\$283.694,90 e reconhecido para ressarcimento apenas o valor de R\$ 28.172,15.

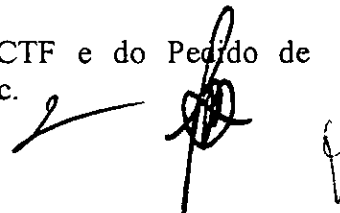
No despacho decisório (fls.176/187), baseado no Termo de Informação Fiscal, foi homologada a compensação de apenas R\$ 28.172,15.

A contribuinte protocolizou Manifestação de Inconformidade (fls.200/206) onde explica o processo pelo qual passa o camarão, desde a reprodução assistida em laboratório, passando por aperfeiçoamento para consumo através de aplicação de substância química, até a embalagem e congelamento.

A contribuinte ainda alegou que o objetivo do ressarcimento é a desoneração do PIS e COFINS que estão embutidos na compra de matérias-primas para a produção de empresa exportadoras, e que os valores glosados pela fiscalização são referentes as matérias-primas e produtos intermediários adquiridas pela contribuinte que compõem o produto final.

Também argumenta que a TIPI, em seu código 0306, considera o camarão vivo como produto industrializado.

Quanto à diferença encontrada entre o valor da DCTF e do Pedido de Ressarcimento, é relativo à correção monetária calculada pela Taxa Selic.



A DRJ – Delegacia da Receita Federal de Julgamento – em Belém/PA julgou da seguinte forma (fls.219/226):

Falta previsão legal para aplicação da Taxa Selic no ressarcimento do crédito presumido do IPI.

Para se enquadrarem na definição de MP, PI e ME há dois requisitos que devem ser seguidos pelo produto adquirido, quais sejam: não ser incluído no ativo permanente e devem integrar o produto final ou sofrer alterações em função diretamente exercida sobre ou pelo produto em fabricação. Em decorrência da falta de um desses requisitos, diversos produtos foram glosados pela fiscalização. Como a contribuinte não se manifestou individualmente a respeito de cada glosa, e sim optou por argumentos genéricos, matem-se todas as glosas.

A criação de camarão não é considerada processo de industrialização, assim sendo, os produtos adquiridos para essa atividade não geram direito a crédito presumido do IPI.

Ao fim, a DRJ indeferiu o pedido de ressarcimento e compensação da recorrente em relação aos valores glosados pela fiscalização.

A contribuinte foi intimada do acórdão da DRJ por SEDEX em 24/01/2008 (fl.236) e interpôs Recurso Voluntário em 25/02/2008 (239/352).

No Recurso Voluntário a recorrente alega que a produção de camarão se enquadra no conceito de agroindústria dada pelo Decreto-lei n° 221/67 e seu produto final, o camarão, está enquadrado pela TIPI como produto à alíquota zero, conforme art. 6°, da Lei n° 10.451/02 e tabela do Decreto n° 4.070/01, sob código 03.06.

A recorrente voltou descrever o processo de produção do camarão.

Alegou que o art. 1°, da Lei n° 9.363/96 dá direito ao ressarcimento do IPI a todos os produtores que sejam exportadores, não limitando o benefício apenas aos industrializadores ou fabricante. Além de mencionar “mercadorias nacionais” e não “produtos industrializados nacionais”.

A não correção monetária consistiria em enriquecimento ilícito da administração pública.

Ao fim, a recorrente requereu que fosse concedido o ressarcimento da seguinte forma:

“incluindo no cálculo do referido benefício os insumos utilizados no processo produtivo, tais como: (larva, pós-larva, ração, cal, calcário, fertilizante, adubos químicos, que não fazem parte do processo de industrialização e são não realidade, insumos utilizados na atividade primária da cultura do camarão; 2) gases comprimidos utilizados nas máquinas e equipamentos industriais, tais como oxigênio, acetileno, argônio etc; 3) telas e cercas de proteção, tarrafas, redes, arames cordas, lonas e tecidos, ferro, madeira, vigas e tábuas, etc; 4) cloro, material de limpeza e higienização de instalações, medicamentos; 5) combustível, óleo diesel e lubrificantes; 6) caixa de isopor para transporte do pescado, utilizados para levar o camarão dos tanques onde são criados pelos produtores até a sede da empresa para processamento e embalagem),

desconstituindo todas as glosas procedidas pela fiscalização, bem como fazendo incidir sobre o montante do valor ressarcido a SELIC". (grifo original)

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA, Relator

O prazo para interposição do Recurso Voluntário venceria no dia 23 de fevereiro de 2008, no entanto, essa data foi um sábado, de sorte que o dia 25 de fevereiro, segunda-feira, foi o último dia para protocolizar o recurso. Portanto, o Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais, dele tomo conhecimento.

A recorrente é produtora de camarão e quer ser beneficiada pelo crédito presumido, haja vista que também exporta seus produtos. Buscando seu ressarcimento, a recorrente trouxe em seu recurso duas questões a serem apreciadas: A industrialização do camarão e se ele é produto passível de crédito presumido; Se são cabíveis as glosas efetuados pelo auditor fiscal.

Passemos a analisar o primeiro ponto.

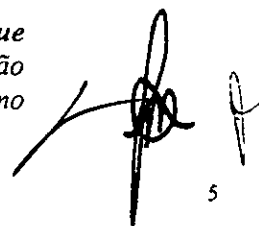
A industrialização do Camarão.

Para entrar nesse mérito cabe transcrever o art. 1º da Lei nº 9.363/96, que dispõe a respeito do crédito presumido:

"Art. 1ª 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".

Há a necessidade de produção do produto a ser exportado. No caso da recorrente apesar de seu objeto ser crustáceo que podem se desenvolver sem a intervenção humana, ficou comprovado no recurso voluntário que o camarão exportado pela contribuinte não é apenas um camarão tirado do habitat natural e embalado. A recorrente conseguiu comprovar que em seu processo de produção ela modifica o camarão, aperfeiçoando-o para consumo. Dessa forma, percebe-se que o crustáceo exportado pela recorrente preenche os requisitos necessários para se enquadrar no conceito de industrialização trazido pelo Regulamento do IPI de 1998, *in verbis*:

"Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como



(Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

(...)

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

(...)

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

(...)

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados". (grifos nossos)

Com a produção de camarão em cativeiro, onde é acompanhado seu desenvolvimento desde a larva, passando por transformações químicas, deixando-o com peso e tamanho maiores que os camarões naturais que se criam no mar sem intervenção do homem, fica claro que a recorrente aperfeiçoa seu produto para consumo.

Além disso, o parágrafo único do art.4º do RIPI/98 deixa claro que não importa o processo utilizado para obtenção do produto. Ou seja, desde que o produto seja modificado e aperfeiçoado, não importa o processo pela qual ele passou para chegar ao seu aperfeiçoamento.

Dessa forma, não resta dúvida de que o camarão exportado pela contribuinte passa por processo de industrialização e, portanto, faz jus ao ressarcimento do crédito presumido.

Assim, podemos passar ao segundo ponto.

2.Das Glosas.

No tocante às glosas efetuadas, essas serão analisadas conforme divisão feita pelo auditor fiscal e no próprio pedido da recorrente.

2.1- Cal, Calcário, Fertilizantes e Adubos Químicos.

Todos esse produtos fazem parte do processo produtivo e são exatamente eles os agentes modificadores do camarão. É a utilização desses produtos que diferenciam os camarões de produzidos em viveiro, dos camarões que se desenvolvem em ambientes naturais. Se não fosse a utilização desses produtos, não haveria produção, mas tão somente a criação de camarão.

Portanto, inquestionável que o cal, o calcário, os fertilizantes e o adubo químicos fazem parte do processo de produção, modificando o crustáceo, entrando em contato

direto com o mesmo e aperfeiçoando-o para o consumo, incluído-se, dessa forma, no conceito de matérias-primas e produtos intermediários.

2.2 – Gases Utilizados Nas Máquinas.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes já é pacífica de que os insumos que não entram em contato com o produto industrializado não se enquadram no conceito de MP, PI e ME, não dando direito do crédito presumido.

A própria recorrente diz em seu recurso que os gases são utilizados nas máquinas, portanto, servindo de manutenção e não de produção, razão pela qual deve ser mantida as glosas referentes aos gases.

O mesmo entendimento deve ser seguido nos materiais nas glosas de cloro, medicamentos, material de limpeza e higienização das instalações, pois esses também são materiais que não são utilizados no processo produtivo, mas sim, na manutenção do prédio da empresa recorrente.

2.3– Combustível, óleo diesel e lubrificantes.

Já está pacificado nesta Câmara o entendimento de que a energia elétrica e o combustível não compõem a base de cálculo do crédito presumido do qual dispõe a Lei n.º 9.363/96. Veja-se a ementa do acórdão n.º 203-12938, proferida no julgamento do Recurso Voluntário n.º 136.831, em 03/06/2008, *in verbis*:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI- Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001 RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. ENERGIA ELÉTRICA. ÓLEO COMBUSTÍVEL. Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei n.º 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. Súmula n.º 12, do Segundo Conselho de Contribuintes, publicada no DOU de 26/09/2007”.

Tal entendimento já está sumulado por este Segundo Conselho pela súmula n.º 12, se não, veja-se:

“SÚMULA N.º 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”.

Pelo exposto, não resta dúvida acerca da não inclusão da aquisição de combustível na base de cálculo do crédito presumido tratado pela Lei n.º 9.363/96.

Quanto ao lubrificante, este julgador entende que também trata-se de material de manutenção, não dando direito ao crédito presumido.

2.4- Caixa de isopor, telas, equipamentos, tarrafas, redes, cercas de proteção, redes de arames, cordas, lonas e tecidos, ferro, madeira, vigas e tábuas.

Trata-se, na verdade, de ferramentas utilizadas na fabricação de seus produtos. Assim, não é difícil concluir que esses produtos encomendados são bens ativos da empresa, o que, de forma alguma, permite ser calculado no crédito presumido. Motivo que pelo qual deve ser mantida estas glosas.

3 - Taxa Selic.

Ocorre que o assunto é delicado e bastante discutível entre os membros deste Conselho. Não há unanimidade quanto ao cabimento de correção monetária dos créditos a serem compensados pelos contribuintes.

Muitos julgadores concebem que tal correção é incabível por falta de legislação que a acolha. Outros pensam que não é cabível de acordo com a taxa Selic porque essa tem natureza de juros e ultrapassa a inflação. Há, ainda, aqueles que acham cabível a correção monetária, pois essa tem por fim somente o resgate do valor real da moeda.

Sigo essa última linha de pensamento, pois apesar do princípio da legalidade ser um dos norteadores da Administração Pública, há outros que não podem ser esquecidos pelos Administradores, tais como o da moralidade e um dos princípios gerais instituídos pelo art. 5º da Carta Maior, o princípio da igualdade. Sei que não cabe a este Conselho examinar o texto constitucional, mas torna-se impossível falar em princípios administrativos sem citá-la. É completamente injusto e imoral que a União onerar o contribuinte com juros e multa quando esse é devedor, e não ser onerada quando esse é credor. Torna-se aparente o tratamento de "dois pesos, duas medidas". Isso gera instabilidade tributária, pois a Contribuinte produz acreditando numa possível compensação tributária, acreditando num tratamento justo, mas quando chega o momento de receber seu bônus vê que ainda tem dívidas para com a Fazenda. O fato em tela mostra flagrante ofensa ao princípio da igualdade, pois se cabe correção monetária aos débitos tributários, por analogia, também deve caber a mesma correção aos créditos de ressarcimento.

A correção monetária ocorre apenas para a recuperação do valor da moeda. Ao aplicar a taxa Selic na correção monetária dos débitos, e não aplicar a mesma correção no crédito, o contribuinte estará sendo onerado duas vezes, uma pela taxa Selic e outra pela desvalorização não recuperada da moeda. Dessa forma, nada mais justo do que aplicar analogicamente a correção monetária - baseada na taxa Selic - também aos créditos de ressarcimento, evitando assim o enriquecimento ilícito da União, preservando a moralidade da própria Administração e o princípio Constitucional da igualdade.

Ex positis, dou provimento parcial ao recurso voluntário para que incluído na base de cálculo do crédito presumido da recorrente a aquisição do cal, calcário, fertilizantes e adubos químicos e que o ressarcimento seja corrigido pela Taxa Selic.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 2009

JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA

Voto Vencedor

CONSELHEIRO JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS, Relator-Designado

A discordância do voto vencedor em relação ao voto vencido se restringe ao pagamento de juros à taxa Selic sobre ressarcimento, bem como às glosas das aquisições de cal, calcário, fertilizantes e adubos químicos que, segundo seu entendimento, dariam direito a créditos-presumido do IPI, nos termos da Lei nº 9.363, de 1996, art. 2º. Para os demais produtos, ou seja, gases utilizados nas máquinas; cloro, medicamentos, material de limpeza e higienização das instalações; combustível, óleo diesel e lubrificantes; caixa de isopor, telas, equipamentos, tarrafas, redes, cercas de proteção, redes de arames, cordas, lonas e tecidos, ferro, madeira, vigas e tábuas, foram mantidas as glosas nos termos de seu voto.

Quanto às glosas sobre as aquisições de cal, calcário, fertilizantes e adubos químicos divirjo Ilustre Relator.

A própria Lei nº 9.363, de 1996, remeteu o conceito de matérias-primas, insumos, materiais intermediários e de embalagem utilizados no processo produtivo, para efeito do crédito-presumido de IPI, de base de cálculo do PIS e Cofins para se apurar o crédito-presumido de IPI, à legislação desse imposto.

As maiores polêmicas entre a autoridade fiscal e os contribuintes residem na interpretação do que seja de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

A Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, que trata da aplicação do princípio da não-cumulatividade ao IPI, definiu a compensação do imposto que já houvesse incidido sobre as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem. Ocorre que a lei não definiu expressamente o que seria produto intermediário. Os diversos decretos baixados como regulamentos do IPI, cumprindo a sua missão de suprir as lacunas legais, vieram fazendo-o, e dando a interpretação de que compreendia os bens que se consumiam direta e indiretamente no processo produtivo.

No entanto, a partir do regulamento baixado no ano de 1979, deixou-se de adotar a expressão “direta e imediatamente” na definição de produtos intermediários. Isso motivou a edição, pela Coordenação do Sistema de Tributação da SRF, do Parecer Normativo nº 65/79, que definiu que o consumo de que falava o regulamento era apenas aquele que decorresse de um contato físico com o produto em elaboração. Isso afastava a aplicação do conceito a uma série de itens que se poderiam enquadrar na definição do regulamento, com destaque para a energia elétrica e os combustíveis empregados no processo produtivo. Sendo, todavia, enquadrados pela legislação do IPI como produtos NT, a energia elétrica e os combustíveis não geraram historicamente grandes demandas, dado que sempre se entendeu que tais produtos não geram direito de créditos básicos do imposto.

A questão renasceu com a edição da Lei nº 9.363, de 1996, uma vez que esta não fala de créditos básicos de IPI, mas do ressarcimento de contribuições que, sem sombra de dúvidas, incidem sobre de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem,

para utilização no processo produtivo e, portanto, oneram o preço final a ser cobrado pelo produtor-exportador.

Assim, entendo, e tenho votado, que a solução do impasse deve ser buscada diretamente nas disposições do CTN, art. 96, que assim dispõe, *in verbis*:

“Art. 96. A expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

Por sua vez o inciso I do art. 100 daquele mesmo código, incluiu entre as normas complementares os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Dessa forma, pode-se afirmar com segurança que, mesmo no benefício em discussão, é de rigor observar a interpretação contida no Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, norma complementar que é, integrante, pois, da expressão “legislação”, utilizada pela Lei nº 9.363, de 1996, em seu art. 3º, *in verbis*:

“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.

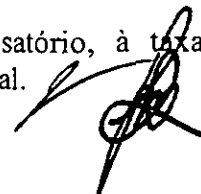
Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem “

Dessa forma, somente se incluem na base de cálculo do benefício as aquisições de produtos que se integrem ao produto final (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem), e/ ou não os integrem, mas se desgastem em menos de um ano em decorrência de uma ação física sofrida por contato com o bem em elaboração ou que sirvam ao acondicionamento do produto.

Como as glosas efetuadas foram de aquisições de materiais e bens que não foram empregados diretamente em seu processo produtivo nem tiveram quaisquer contatos diretos com produtos fabricados durante o processo produtivo ou utilizados como embalagem não há que se falar em créditos-presumido sobre as aquisições de tais produtos.

A própria recorrente reconheceu, em seu recurso voluntário, que aqueles produtos não fazem parte do processo de industrialização de seus produtos, na realidade, são insumos utilizados na atividade primária da cultura do camarão que não se agregam aos produtos industrializados por ela. Sequer mantém contatos com eles durante a fase de beneficiamento e/ ou industrialização.

Já em relação ao pagamento de juros compensatório, à taxa Selic sobre ressarcimentos de créditos-presumido de IPI, inexistente previsão legal.



Ao contrário do entendimento da recorrente, taxa Selic não constitui índice de atualização monetária e sim taxa de juros.

A previsão legal para a incidência de juros Selic somente se refere aos casos de restituição. Ao mencionar a compensação (art. 39, § 4º), é claro que o dispositivo refere-se aos valores que poderiam ser restituídos, não permitindo interpretação extensiva. Também o texto da Lei n° 9.250, de 1995, é claro, não havendo como aplicar por analogia aquele dispositivo aos casos de ressarcimentos.

A incidência de juros compensatórios sobre ressarcimentos depende de expressa previsão legal, não cabendo sua incidência no presente caso.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, nego provimento ao presente recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 2009

JOSÉ ADÃO VIEIRINO DE MORAIS

