



Entendimento consolidado da Súmula 19 do Carf está superado

A composição do custo para fins de apuração do crédito presumido do IPI vem sendo discutida ao longo dos anos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), sobretudo no concernente à possibilidade de inclusão das despesas relativas a insumos imprescindíveis à industrialização do produto, como, por exemplo, energia elétrica e combustíveis. Quando se fala em insumo, há uma verdadeira miscelânea de interpretações dos julgadores, administrativos e judiciais, sobre o que poderá ser considerado como insumo, variando em relação aos tributos IPI, PIS/Cofins e ICMS. Contudo, todos deixam de considerar os verdadeiros objetivos visados pelo legislador ao instituir esses tributos.

Com relação ao IPI, tudo começou quando, com o objetivo de desonerar o produto brasileiro para enfrentar a concorrência do mercado internacional, foi instituído, pela Lei 9.363/1996, um crédito presumido para reduzir os efeitos da tributação sobre as exportações de mercadorias, notadamente em face dos efeitos da incidência do PIS e da Cofins cumulativa para que não houvesse a exportação de tributos e o produto brasileiro pudesse concorrer no mercado internacional. Sua sistemática de cálculo se dava mediante aplicação de percentual específico (5,37%) incidente sobre a aquisição de matéria prima, material de embalagem e produtos intermediários:

Lei 9.363/1996

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.

A partir da criação desse regime, todavia, os direitos dos exportadores foram sendo mitigados por meio de um conceito restritivo de insumo e muitos contribuintes passaram a questionar tal interpretação, pleiteando a inclusão da energia elétrica e dos combustíveis na base de cálculo do crédito. Pela própria lógica de produção industrial, efetivamente não se pode negar que esses são insumos, gastos ou aplicados, que se agregam ao produto ou são imprescindíveis para que este seja produzido e cujo consumo nesta fase não se pode dele afastar.

Ao analisar o tema, todavia, o então Conselho de Contribuintes (atualmente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), em vários julgados, adotando uma concepção restritiva do objetivo visado pelo legislador ao criar tal crédito presumido, firmou o entendimento no sentido de que energia elétrica e combustíveis não se enquadravam no conceito legal de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem previsto na legislação do IPI e, por conseguinte, não poderiam ser utilizados como custo para fins de apuração do crédito presumido do IPI.

Diante disso, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais editou a Súmula Carf 19 com a seguinte redação:



“Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei 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.”

É importante advertir que os precedentes que lastreiam a mencionada súmula somente analisaram casos e consideraram o regime jurídico vigente até a Lei 9.363/1996, portanto, anterior à edição da Lei 10.276/2001 e, conforme será demonstrado a seguir, já estão superados ou possuem aplicação temporal restrita.

Isso por que, por meio da edição da Lei 10.276/2001, o legislador promoveu alguns ajustes no regime anterior e, cumulativamente, instituiu um regime alternativo de apuração do crédito presumido de IPI. Logo no seu artigo 1º, a norma, visando corrigir a distorção antes existente, expressamente possibilitou a inclusão da energia elétrica e dos combustíveis no cômputo do citado crédito-presumido:

Lei 10.276/2001

Art. 1º (...)

§1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I – de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, *bem assim de energia elétrica e combustíveis*, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

Com a alteração mencionada, que veio exatamente explicitar o que poderá ser considerado como insumo e, assim, corrigir a distorção existente, a norma, ao dar a correta interpretação do conceito de insumo para fins do crédito presumido de IPI, passou a ter eficácia no sistema tanto para o regime originário quanto para o regime alternativo. Seria o caso, inclusive, da aplicação do artigo 106 do CTN, pois, em se tratando de norma interpretativa as suas prescrições retroagem para alcançar fatos geradores passados. Ainda que se queira permanecer com a interpretação restritiva, mesmo assim, a vedação para inclusão da energia elétrica e combustíveis somente poderia valer até a edição da Lei 10.276/2001.

Até porque a única diferença entre o regime originário (Lei 9.363/1996) e o alternativo (Lei 10.276/2001) é a forma de apuração e não a quantidade de insumos que podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido, isto é, o regime alternativo diz respeito, apenas, à fórmula do cálculo.

No entanto, por não ter alterado diretamente a Lei 9.363/1996 e por também instituir um regime alternativo para a fórmula do cálculo do crédito presumido, muitos defendem que a permissão para inclusão da energia elétrica e combustíveis estaria restrita para os optantes da sistemática alternativa da nova lei, permanecendo aplicável o entendimento consolidado na Súmula Carf 19 em relação aos demais contribuintes.

Acontece que, vale repisar, o regime alternativo consiste apenas na fórmula de cálculo do crédito que é diferente do sistema anterior. Porém, todas as demais disposições contidas na Lei 10.276/2001, que possuem caráter geral e interpretativo, são aplicáveis para ambos os regimes. O quadro a seguir demonstra que as diferenças são, apenas, relativamente às fórmulas de apuração. Vejamos:



Lei 9.363/1996

Lei 10.276/2001

Fórmula específica de apuração:

$F = 0,0365 \cdot Rx$, onde:

(Rt-C)

F é o fator;

Rx é a receita de exportação;

Rt é a receita operacional bruta;

C é o custo de produção determinado na forma do § 1º do artigo 1º;

Rx é o quociente de que trata o inciso I do § 3o do art. 1o.

(Rt-C)

Divisão do total de receitas de exportação pela receita Bruta.

Multiplicação do resultado pelo custo

Aplicação do percentual de 5,37% ao resultado da operação anterior

A diferença de um regime para o outro, portanto, está justamente na fórmula de cálculo para encontrar o montante do crédito presumido, sendo as demais disposições compartilhadas e aplicáveis, de forma unificada, aos dois regimes.

Isso fica bastante claro quando se examina a Exposição de Motivos da Medida Provisória 2.202/2001, posteriormente convertida na Lei 10.276/2001, que, ao tratar da instituição do regime alternativo, salienta o intercâmbio das duas normas em relação às questões gerais, como alíquotas, conceito de insumos etc.:

Exposição de Motivos

2. *A proposta objetiva introduzir forma de cálculo do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, alternativa à estabelecida pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, possibilitando determinar, com maior precisão, o montante a ser ressarcido ao produtor exportador, relativamente à incidência das mencionadas contribuições nas fases de produção e comercialização anteriores.*

3. *O modelo proposto adota hipótese de cadeia infinita de comercialização, anterior à exportação, corrigindo, assim, distorções que o modelo atual apresenta para alguns casos, razão pela qual será adotado por opção do produtor exportador, sendo, ademais, automaticamente adaptável às alterações de alíquotas que porventura vierem a ser promovidas.*

Desta feita, se existia vedação para apropriação de crédito presumido com despesas de energia elétrica, a partir da vigência da Lei 10.276/2001, ela não mais subsiste no nosso ordenamento jurídico e esse insumo passou a poder ser considerado por todos.



Aliás, entendimento em sentido contrário representaria, inclusive, uma quebra de isonomia entre contribuintes em situações semelhantes, haja vista que enquanto um poderia apurar o seu crédito incluindo energia elétrica e combustíveis o outro estaria proibido.

Não obstante a pertinência da discussão, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais^[1] vem aplicando indistintamente a mencionada Súmula 19 do Carf, inclusive para períodos posteriores a vigência da alteração legislativa que possibilitou a inclusão da energia elétrica e combustíveis como insumo:

Período de apuração: 20/01/2003 a 31/01/2005

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO.

COMBUSTÍVEL. 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.

Note-se que a questão tratada no presente artigo sequer é considerada quando da aplicação da súmula para períodos posteriores a vigência da Lei 10.276/2001, o que somente reforça a necessidade de chamar a atenção para a questão no sentido de evitar a indevida aplicação da Súmula Carf 19 ou, ao menos, provocar a discussão de um tema tão relevante.

Assim, com base nas considerações acima, concluímos que o entendimento consolidado na Súmula 19 do Carf está superado, inclusive para períodos anteriores à vigência da Lei 10.276/2001, por conta do artigo 106 do CTN, ou, no mínimo, ela somente poderá ser aplicada para apuração de créditos presumidos em períodos anteriores à vigência da Medida Provisória 2.202/2001 (posteriormente convertida na Lei 10.276/2001), sob pena de restringir o benefício que a lei deu, afrontar a própria legislação de regência e criar distorções que irão laborar contra a isonomia entre contribuintes.

^[1]CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Acórdão 3402-002.449. Julgado em 19/08/2014. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br

Date Created

08/12/2014