

2º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 23 / 06 / 19 99
C	<i>st</i>
	Rubrica



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000589/97-69
Acórdão : 202-10.702
Sessão : 11 de novembro de 1998
Recurso : 106.561
Recorrente : CIA. IGUAÇU DE CAFÉ SOLÚVEL
Recorrido : DRJ em Curitiba - PR

2º	RECORRI DESTA DECISÃO
C	RP/202-0.261
C	EM, 18 de Junho de 1998
	<i>[Signature]</i>
	Procurador Geral da Faz. Nacional

IPI - CRÉDITOS PRESUMIDOS - I - INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS E/OU MICT - Mesmo as aquisições de insumos de não contribuintes das contribuições em causa (PIS/PASEP e COFINS) dão direito ao crédito presumido, considerando-se que, em etapas anteriores, tais contribuições oneraram, em cascata, o custo do produto a ser exportado e têm sua incidência embutida nas operações anteriores (v. EM que encaminhou a MP nº 948/95).
II - ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO - Para que seja caracterizado como matéria-prima ou produto intermediário, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, oriunda de ação exercida diretamente pelo produto em industrialização. A energia elétrica e os combustíveis, no caso presente, não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CIA. IGUAÇU DE CAFÉ SOLÚVEL.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para incluir as compras efetivadas junto às cooperativas ou ao MICT na apuração do montante de compras de matérias-primas. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima (que apresentou Declaração de voto) e José de Almeida Coelho. Vencidos, também, os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Oswaldo Tancredo de Oliveira e Helvio Escovedo Barcellos porque davam provimento integral.

Sala das Sessões, em 11 de novembro de 1998

[Signature]
 Marcos Vinícius Neder de Lima
 Presidente
[Signature]
 Tarásio Campelo Borges
 Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro e Ricardo Leite Rodrigues.
 cl/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000589/97-69
Acórdão : 202-10.702

Recurso : 106.561
Recorrente : CIA. IGUAÇU DE CAFÉ SOLÚVEL

RELATÓRIO

Trata o presente processo de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância administrativa que indeferiu a reclamação da interessada inconformada com o indeferimento parcial de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI.

Para determinar a legitimidade do pedido de ressarcimento dos créditos presumidos do IPI de que trata a Portaria MF nº 129/95, formalizado às fls. 01, decorrentes de COFINS e Contribuições ao PIS/PASEP incidentes sobre insumos adquiridos pela interessada no período de janeiro a dezembro de 1996 e empregados em produtos por ela exportados, foi verificada a regularidade dos documentos contábeis e fiscais que serviram de base à demanda, cujas constatações encontram-se no Relatório de fls. 398/405.

A autoridade julgadora de primeira instância assim relatou o feito fiscal:

“A interessada acima identificada, por meio da petição de fls. 01, solicitou ressarcimento de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - no valor de R\$ 1.923.504,35, decorrente de contribuições ao PIS/PASEP E COFINS, incidentes sobre insumos adquiridos no período de janeiro a dezembro de 1996, empregados em produtos por ela exportados.

Às fls. 398/407, constam informação fiscal e o despacho da DRF, que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento do crédito presumido, no valor de R\$ 1.575.704,56.

Cientificada conforme fls. 416, irresignada com o deferimento parcial, a interessada ingressa com a reclamação de fls. 419/433 onde em síntese alega que:

1 - a fiscalização sem atentar para o sentido e o alcance da norma legal concessiva do ressarcimento, bem como para o correto conceito de insumo, excluiu para efeito de determinar a base de cálculo, os valores



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000589/97-69
Acórdão : 202-10.702

referentes aos insumos listados às fls. 6 e 7, o que implicou uma redução de R\$ 347.799,79;

2 - existe um excessivo e indevido apego aos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (insumos), portanto, consignados na legislação do IPI, como se esta fosse a única regra determinada pela Lei nº 9.363/96, para o estabelecimento de tais conceitos;

3 - O fisco inverteu a ordem dos critérios do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96, de forma deliberada, pois o artigo citado diz que a legislação do IPI será utilizada subsidiariamente, está patente que haverá um critério principal;

4 - se a legislação do IPI deve ser utilizada para subsidiar na pesquisa do conceito de insumos, resta claro que, na busca desse conceito, deve-se em primeiro lugar o da ciência econômica;

5 - a exclusão dos valores correspondentes às aquisições de cooperativas foi feita com base em esclarecimentos prestados pela Coordenação de Tributação da SRF e veiculados no Boletim Central nº 098/96;

6 - as aquisições de matérias-primas de cooperativas como o MICT foram excluídas sob o argumento de que esses fornecedores não são contribuintes da COFINS e do PIS/Faturamento, ocorre que em nenhum dos seus dispositivos a Lei nº 9.363/96 impôs essa condição;

7 - a energia elétrica consumida no processo de industrialização, destina-se ao acionamento de motores elétricos que, por sua vez, movimentam as máquinas e equipamentos usado no processo produtivo, portanto, é indiscutível que se trata de produto intermediário (insumo);

8 - os insumos derivados de petróleo (óleo combustível e querosene) e óleo diesel, são classificados pela legislação fiscal como produtos intermediários e/ou materiais secundários, além de possuírem previsão legal expressa para sua inclusão na base de cálculo em questão;

9 - tais insumos são absolutamente imprescindíveis para o funcionamento de uma empresa industrial, pois atuam direta ou indiretamente no processo produtivo, embora não integrando o produto final, não possuem outra finalidade;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000589/97-69
Acórdão : 202-10.702

10 - uma vez que as operações de compra realizadas pela empresa são oneradas pelas contribuições sociais ao PIS e COFINS, o valor pago nas aquisições de óleo diesel e querosene - material intermediário - devem também compor a base de cálculo para o pedido de restituição do crédito presumido de IPI;

Diante do exposto, requer o integral provimento da presente contestação, reformando-se a decisão recorrida.”

A decisão recorrida está assim fundamentada:

“Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, sobre crédito presumido para ressarcimento de contribuições ao PIS/PASEP/COFINS incidentes sobre insumos empregados em produtos exportados, em que foi deferido parcialmente o pedido, em relação a alguns insumos pleiteados, incluídos no total a ressarcir, referentes a matérias-primas adquiridas do MICT, e de sociedades cooperativas que não são contribuintes do PIS e COFINS; a energia elétrica; e a derivados de petróleo.

Segundo consta às fls. 398, a interessada exporta café solúvel, extrato de café, açúcar com café e cappuccino; dentre os insumos, pleiteou valores correspondentes à aquisição de matérias-primas a não contribuintes do PIS/PASEP e COFINS, de combustíveis - óleo diesel, querosene iluminante, óleo combustível e de ácido clorídrico, desinfetantes e outros (Aquatec), produtos químicos e energia elétrica.

Não assiste razão à reclamante, conforme se esclarece a seguir.

A MP nº 948, de 23.03.95, publicada no DOU de 24.03.95, no seu artigo 1º, assim dispõe:

“Art. 1º - O produtor exportador 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.” (Grifou-se).

Reclama a interessada, quanto aos valores excluídos referentes a matéria-prima adquirida diretamente de produtores rurais pessoas físicas e de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000589/97-69

Acórdão : 202-10.702

cooperativas, que a glosa foi feita por imposição ilegal e desprovida de quaisquer subsídios. Ocorre que, como se pode verificar no artigo 1º da MP nº 1.484-27, convertida na Lei nº 9.363/96, **trata-se de ressarcimento das Contribuições para o PIS/PASEP/COFINS, incidentes sobre as aquisições**; resta claro que, para gozo do benefício, é necessário que tenha ocorrido o fato gerador e o recolhimento das contribuições pelos fornecedores e que, incorrendo tal fato, não há o que ressarcir, ou seja, compensar.

A própria MP nº 1.484-27, convertida na Lei nº 9.363/96 no seu art. 1º, já dispõe **que fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados como ressarcimento das contribuições**, nada acrescentando de novo, pois só pode haver **ressarcimento** quando existe a **incidência** das contribuições.

Releva notar que as contribuições sociais - PIS/PASEP/COFINS incidem quando da venda ou faturamento dos produtos, ou seja, se o ato legal em comento se reporta às contribuições **incidentes sobre as respectivas aquisições**, obviamente se aplica aos insumos que, adquiridos de terceiros, a elas estivessem sujeitos. Ora, não são contribuintes do PIS/PASEP ou da COFINS o Ministério da Indústria, Comércio e Turismo, nem, em relação às vendas de mercadorias, as sociedades cooperativas; assim, não havendo incidência sobre as aquisições, não há o que ressarcir ao adquirente.

Quanto às aquisições excluídas por não se caracterizarem como insumos, alega a interessada que os derivados de petróleo e outros produtos comprovadamente utilizados de forma direta no processo de industrialização do produto exportado, são mormente classificados pela legislação fiscal como produtos intermediários e/ou materiais secundários, além de possuírem previsão legal expressa para sua inclusão na base de cálculo em questão, e que tais insumos são imprescindíveis para o funcionamento de uma empresa industrial.

Ocorre que o artigo 1º da referida MP já delimitou a abrangência do favor fiscal: as aquisições no mercado interno, para utilização, no processo produtivo, de **matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem**.

Abstraindo as matérias-primas e o material de embalagem, o litígio se prende à caracterização dos produtos intermediários.

Em relação ao assunto, a Portaria MF nº 129, de 05.04.95 expedida com base na MP 948/95, assim dispõe no § 3º do seu artigo 2º:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000589/97-69
Acórdão : 202-10.702

“Art. 2º.....

§ 3º - Os conceitos de produção, matérias-primas produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação do IPI.” (Grifou-se).

Para efeito de crédito do imposto, o inciso I do artigo 82 do RIPI/82, assim caracteriza os insumos:

“Art. 82 -

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as 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.” (Grifou-se)

O Parecer Normativo CST nº 65/79, nos seus itens 8 a 10.2 estabelece que:

“8 - No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão "incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto forem consumidos no processo de industrialização" é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários "stricto sensu", geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000589/97-69

Acórdão : 202-10.702

dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 - Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos "que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização", para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários "stricto sensu", semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão "consumidos" sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediata e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo." (Grifou-se).

Quanto aos demais valores, assim esclarece o Parecer Normativo CST nº 181/74, no seu item 13:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000589/97-69
Acórdão : 202-10.702

“13 - Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.”(Grifou-se).

Dessa forma, é de se indeferir a reclamação da interessada por falta de amparo legal.”

No Recurso Voluntário de fls. 445/463, a ora recorrente requer o reconhecimento do direito à totalidade do ressarcimento negado pela autoridade *a quo*, com as razões que leio em Sessão.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000589/97-69
Acórdão : 202-10.702

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR TARÁSIO CAMPELO BORGES

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, o pedido de ressarcimento refere-se a créditos presumidos do IPI de que trata a Portaria MF nº 129/95, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre insumos adquiridos no período de janeiro a dezembro de 1996.

O litígio se restringe ao direito ou não do crédito presumido, tendo em vista a natureza dos produtos adquiridos e a condição de seu fornecedor, à luz da legislação que disciplina a matéria.

Por tratar de igual matéria, adoto e transcrevo, inicialmente, as considerações de ordem geral que constam do voto condutor do Acórdão nº 202-09.744, da lavra do ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira:

“Invoco os termos da Exposição de Motivos em que foi justificada a expedição da Medida Provisória nº 948/95, que instituiu o incentivo em questão.

Com efeito, visou o referido ato, como expresso na Exposição de Motivos:

‘... 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.’

Veja-se mais o alcance dessa desoneração, que vai até etapas antecedentes às da aquisição dos insumos pelo produtor exportador, ainda ao dizer da citada Exposição de Motivos:

‘... 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000589/97-69
Acórdão : 202-10.702

produtivo, mas sim às duas etapas antecedentes, o que revela que a alíquota a ser aplicada deve ser elevada para 5,37%, atenuando ainda mais a carga tributária incidente sobre os produtos exportados, e se revelando compatível com a necessidade do ajuste fiscal.'."

No recurso voluntário a interessada requer a reforma da decisão recorrida, nos casos específicos, nos seguintes aspectos:

A) GLOSA DAS AQUISIÇÕES FEITAS JUNTO A COOPERATIVAS NA APURAÇÃO DO MONTANTE DE COMPRAS DE MATÉRIAS-PRIMAS.

Neste particular, adoto e transcrevo outra parte do voto condutor do Acórdão nº 202-09.744, da lavra do ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, que difere do caso presente apenas quanto ao insumo: lá, café cru beneficiado; aqui, café cru beneficiado e açúcar granulado:

"Trata-se, segundo se verifica nos autos, de café cru beneficiado, adquirido diretamente (...) de cooperativas, ao argumento de que em tais operações não há incidência daquelas contribuições.

Todavia, a MP nº 948/95 não faz essa restrição: não há a exigência de que, para efeito do gozo do incentivo, haja a incidência diretamente nas aquisições feitas pelo produtor-exportador.

Aqui também, como argumenta a Recorrente, e como se acha justificado na própria Exposição de Motivos que encaminhou a MP em questão, essas contribuições incidem em cascata, assim, mesmo os insumos delas isentos na última aquisição, como no presente caso, já trazem embutidos no seu custo parcelas da COFINS e do PIS que incidiram em fases anteriores da cadeia de comercialização. Portanto, os insumos (sementes, fertilizantes, herbicidas, etc.) utilizados pelos (...) cooperativas, para a produção e beneficiamento do café cru vendido à ora Recorrente, sujeitaram-se efetivamente, a essas contribuições, em fases anteriores de sua comercialização, o que onerou o seu preço final de aquisição, pelo produtor-exportador.

Mas não é só. Vejamos em termos legais, como procede tal raciocínio.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000589/97-69
Acórdão : 202-10.702

A Lei nº 9.363/96, tal como a Medida Provisória nº 1.484-27, dispõe no seu art. 29:

'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 referido no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produto exportado.'

Ou seja, a base de cálculo do crédito presumido do IPI em questão será o montante do valor de todos os insumos e material de embalagem que compõem a mercadoria exportada, como é explicitado no item 3 da Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, que instrui a MP nº 948/95, na qual é dito:

'Daí a opção pela concessão de um crédito presumido do IPI no montante equivalente à aplicação da alíquota de 5,37% sobre os insumos e material de embalagem que compõem o produto exportado.'

Embora a Lei nº 9.363/96 diga que o crédito focalizado é concedido como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 07 e 08, de 1970, e 70, de 1991, na verdade trata-se de um incentivo financeiro à exportação, quantificado sobre o valor total dos custos dos insumos que compõem o produto exportado. É certo que esse incentivo, efetivamente, visa a compensar o exportador do valor das ditas contribuições sociais que oneram os insumos empregados, bem como, ainda as contribuições que oneram as mercadorias empregadas na fase produtiva desses insumos. Daí a alíquota de 5,37% para efeito de cálculo do incentivo incidente sobre o valor total dos insumos que compõem o produto exportado, como esclarece a citada Portaria Ministerial.

A base de cálculo desse incentivo, portanto, sendo, de conformidade com o mencionado ato ministerial, o valor total dos insumos que compõem a mercadoria exportada, engloba, tanto os insumos adquiridos de contribuintes das citadas contribuições sociais, como os adquiridos (...) de cooperativas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000589/97-69
Acórdão : 202-10.702

A Lei nº 9.363/96, assim como a MP da qual decorre, não determinaram expressa ou implicitamente que, do valor dos insumos integrantes da mercadoria exportada, sejam excluídos os valores referentes aos produtos adquiridos de fornecedores não contribuintes dessas contribuições sociais, uma vez que, além de a lei assim não determinar, seria praticar uma injustiça, por exemplo, com os produtores rurais que necessitam adquirir rações já oneradas pelas referidas contribuições sociais.

E onde a lei não distingue, ao intérprete não é dado distinguir.

Logo, ao intérprete não é dado deduzir da expressão motivadora da instituição do crédito em questão (art. 1º da Lei nº 9.363/96) que o incentivo corresponderá às contribuições cobradas do exportador relativamente aos insumos adquiridos e empregados na mercadoria exportada. Se assim fosse, incabível a lei determinar que nas apurações do incentivo, sobre a base cálculo seria aplicada a alíquota de 5,37%.

Ainda não é tudo.

Assim é que se não devessem ser levadas em consideração as fases anteriores da comercialização dos produtos para se apurar o valor das contribuições que oneram o custo das mercadorias exportadas, ao ponto de desconsiderá-las totalmente, como é o caso dos autos, na hipótese de a última aquisição proceder de (...) vendedores não contribuintes - a se proceder dessa forma simplista - então desnecessário seria a elaboração de cálculos para se chegar a uma média presumida das onerações das etapas anteriores, conforme procederam as autoridades competentes da área econômica.

Depois de estabelecer a já mencionada alíquota média de 5,37% para emprestar maior credibilidade a essa média, foi expedida a Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro último, a qual 'dispõe sobre o cálculo e utilização do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96', já referida, estabelecendo, v. g., entre outras normas, a constante do § 5º do seu art. 3º, verbis:

‘§ 5º A apuração do crédito presumido será efetuada com base em sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial da pessoa jurídica, que permita, ao final de cada mês, a determinação das quantidades e dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000589/97-69
Acórdão : 202-10.702

valores das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados na produção durante o período.

Admite o § 7º do mesmo dispositivo a hipótese em que não haja sistema de custos coordenados, uma forma adequada de cálculo do crédito presumido, na forma ali expressa.

É evidente que tudo isso seria dispensável se não tivessem que ser levadas em consideração as etapas anteriores e especialmente aquelas em que o produtor exportador também produz e custeia aquelas etapas anteriores (casos do criador e exportador de aves, suínos, gado vacum, etc.).

Sem dúvida, não há como desconsiderar aquelas etapas, sob o pretexto de que, em algumas delas, a aquisição do insumo foi feita a não contribuinte.

Seria contestar o propósito governamental, de desonerar o produto final a ser exportado, do valor das contribuições sofridas em etapas anteriores.

Entendo, pois, incontestável o direito ao crédito, na hipótese em foco."

B) GLOSA DAS AQUISIÇÕES FEITAS JUNTO AO MICT NA APURAÇÃO DO MONTANTE DE COMPRAS DE MATÉRIAS-PRIMAS.

Pelas mesmas razões expostas na apreciação do item anterior, também entendo que a decisão recorrida merece ser reformada neste particular, devendo ser reconhecido à ora recorrente o direito de considerar as compras de café cru beneficiado efetivadas junto ao MICT na apuração do montante de compras de matérias-primas.

C) GLOSA DO VALOR DA ENERGIA ELÉTRICA E DOS COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS) NA APURAÇÃO DO MONTANTE DE COMPRAS.

Para a solução da lide, quanto a este item, faz-se necessário decidir se a energia elétrica e os combustíveis consumidos ou utilizados no processo de produção são ou não produtos intermediários.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000589/97-69
Acórdão : 202-10.702

Em suas razões de impugnação, a interessada aduz, quanto aos combustíveis:

- a) **óleo combustível** – É pulverizado nos queimadores das caldeiras para geração de água quente na qual os grãos de café torrados e fragmentados sofrem infusão, extraindo-se os sólidos solúveis;
- b) **óleo diesel** – é pulverizado nos queimadores dos torradores para geração de ar quente que, por sua vez, em contato com os grãos de café, são torrados uniformemente;
- c) **querosene iluminante** – é pulverizado nos queimadores da câmara de secagem produzindo ar quente que circula no interior da câmara e esta, por sua vez, em contato com os sólidos solúveis, provoca a evaporação da água.

Neste particular, peço vênia ao ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira para rever minha posição em relação ao voto que proferi no julgamento do recurso que deu origem ao Acórdão nº 202-09.744.

Hoje, entendo que o termo subsidiariamente, utilizado no parágrafo único do artigo 3º da Medida Provisória nº 948/95, sucessivamente reeditada com numeração diversa até ser convertida na Lei nº 9.363, de 13.12.96, neste contexto, significa que se utilizará, inicialmente, a própria lei criadora do incentivo para o estabelecimento dos conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem; não sendo possível o esclarecimento da dúvida com base na lei instituidora do benefício fiscal, será utilizada, secundariamente, a legislação do IPI, para suprir a deficiência daquela lei.

A jurisprudência deste Colegiado tem adotado o entendimento expresso no Parecer Normativo CST nº 65/79 para esclarecer os conceitos de matéria-prima e produtos intermediários, à luz da legislação do IPI. Diz o citado parecer:

“A partir da vigência do RIPI/79, ‘ex vi’ do inciso I de seu artigo 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários ‘stricto sensu’, e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.” (grifei).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000589/97-69
Acórdão : 202-10.702

Portanto, para que seja caracterizado como matéria-prima ou produto intermediário, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto industrializado.

No caso presente, tais hipóteses não estão caracterizadas, pois não há consumo, desgaste ou alteração do insumo, provocadas por ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, nem vice-versa, oriunda de ação exercida diretamente pelo produto em industrialização.

Por conseguinte, no que se refere à glosa do valor da energia elétrica e dos combustíveis, entendo que a decisão recorrida não merece reparos.

Quanto aos outros insumos, que a ora recorrente diz serem de menor expressão financeira, entendo que a decisão recorrida é irreparável.

Com efeito. Nem em suas razões de impugnação nem em suas razões de recurso a ora recorrente sequer individualizou tais insumos, limitando-se a mencionar que *“também diversos outros insumos, embora de menor expressão financeira, mas todos efetivamente usados de forma direta no processo de industrialização dos produtos exportados pela ora Recorrente, daí porque os respectivos valores devem ser computados na base de cálculo do ressarcimento pleiteado”*.

Com essas considerações, dou provimento parcial ao recurso voluntário para incluir as compras efetivadas junto às cooperativas ou ao MICT na apuração do montante de compras de matérias-primas.

Sala das Sessões, em 11 de novembro de 1998

TARÁSIO CAMPELO BORGES



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000589/97-69

Acórdão : 202-10.702

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Cuida-se de pedido de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, originado por créditos presumidos desse imposto, referentes a ressarcimento das contribuições sociais – PIS e COFINS – incidentes sobre as aquisições realizadas no período de janeiro a dezembro de 1996. A compensação de tais créditos não foi possível por inexistência de débitos de IPI nos respectivos períodos de apuração.

Este voto versa, exclusivamente, sobre as aquisições de matéria-prima, produto intemediário, ou embalagem, efetuadas a entidades não sujeitas às contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, computadas, a meu ver, equivocadamente, na base de cálculo do aludido benefício fiscal.

Com essas considerações, passo a analisar as referidas aquisições à luz da legislação que regula o incentivo fiscal.

Este incentivo foi instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23.03.95, e convertido na Lei nº 9.363/96, e tem a finalidade de estimular o crescimento das exportações do país, desonerando os produtos exportados dos impostos internos incidentes sobre suas matérias-primas, visando permitir maior competitividade destes no mercado externo. Trata-se, portanto, de norma de natureza incentivadora, em que a pessoa tributante renúncia a parcela de sua arrecadação tributária, em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular.

A exegese deste preceito, à luz dos princípios que norteiam as concessões de benefícios fiscais (art. 111, CTN), há de ser mais estrita, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Neste diapasão, caso não haja previsão na norma compulsória para a determinada situação divergente da regra geral, deve-se interpretar como se o legislador não tivesse tido o intento de autorizar a concessão do benefício nesta hipótese.

No dizer do mestre Carlos Maximiliano¹: *“o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva.”*

¹ Hermeneutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000589/97-69
Acórdão : 202-10.702

A fruição deste incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos definidos pela lei, ou seja, as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem devem ser feitas no mercado interno, utilizadas no processo produtivo e o beneficiário deve ser, simultaneamente, produtor e exportador.

O artigo 1º da MP nº 948/95, a seguir transcrito, dispõe que o crédito presumido tem natureza de ressarcimento de contribuições incidentes sobre as aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, para a utilização no processo produtivo.

“Art. 1º - O produtor exportador de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares números 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 a utilização no processo produtivo.” (Grifo nosso)

Verifica-se, portanto, que o incentivo fiscal tem natureza jurídica de ressarcimento das contribuições, em que a empresa paga o tributo na aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a restituição da quantia desembolsada mediante compensação do crédito presumido e, na impossibilidade desta, na forma de ressarcimento em espécie. O incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação nas etapas precedentes, ao devolver para o contribuinte na forma de crédito presumido o montante de tributo pago.

O legislador optou pela concessão de tal crédito presumido no montante equivalente à aplicação da alíquota de 5,37% sobre os insumos que compõem o produto exportado, buscando desonerar o adquirente das parcelas de contribuição que incidiram nas duas últimas fases, eis que o índice decorre da multiplicação das alíquotas de PIS (0,65%) e COFINS (2,00%) em duas etapas ($1,0265 \times 1,0265 = 1,0537$).

No caso em tela, a ora recorrente considerou no cálculo do incentivo as aquisições de insumos de cooperativas. Ocorre, porém, que as sociedades cooperativas não estão sujeitas ao recolhimento de COFINS e de PIS. Assim, não sendo contribuintes das referidas contribuições não há o que ressarcir ao adquirente.

Em verdade, o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo a ser empregada, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que queria e crie, em conseqüência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.



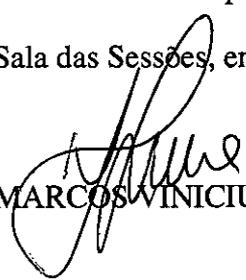
MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000589/97-69
Acórdão : 202-10.702

Vale lembrar, por fim, que a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 23, de 13/03/97, em que confirma esse entendimento, trazendo, em seu artigo 2º, § 2º, a seguinte orientação: "o crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no artigo 2º da Lei nº 8.023/90, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção de bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS".

Diante destes argumentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso do contribuinte para incluir as compras feitas por ouro estabelecimento da mesma firma e transferidas para o estabelecimento produtor exportador.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 1998


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA