



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

462

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 25 / 11 / 19 99
C	<i>[Assinatura]</i>
	Rubrica

2.º	RECORRI DESTA DECISÃO
C	RP/202-0.270
C	EM 04 de agosto de 1999
	<i>[Assinatura]</i>
	Procurador/Rec. da Faz. Nacional

Processo : 10930.000781/97-46  
Acórdão : 202-10.972

Sessão : 07 de abril de 1999  
Recurso : 107.366  
Recorrente : CIA. IGUAÇU DE CAFÉ SOLÚVEL  
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

**IPI - I) COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS - CRÉDITOS REFERENTES A AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES -** Direito à compensação, tendo em vista que o direito abrange os ônus sofridos pelo produto nas sucessivas fases anteriores. **II) ENERGIA ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS E OUTROS PRODUTOS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO -** Para que sejam caracterizados 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, os combustíveis e outros produtos, que, no caso presente, desatendem essa circunstância, não se incluem nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. **III) FRETES (NÃO COBRADOS OU DEBITADOS NA NOTA FISCAL) -** Além de ser categoria que não se inclui nos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, a sua exclusão na apuração do valor desses insumos decorre do disposto no art. 3º da Lei nº 9.363/96, eis que não integra a base de cálculo das Contribuições ao PIS e ao PASEP e da COFINS. **IV) ESTOQUE DE INSUMOS EM 31.12.96 -** Por já ter sido considerado na apuração do benefício, segundo a sistemática de apuração, então vigente, mesmo que tenha sido aplicado no processo produtivo de produtos exportados em períodos subsequentes, indevido considerá-lo para efeito de pleitear ressarcimento em espécie. **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: **I) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, quanto à inclusão das aquisições de energia elétrica e combustível no cômputo do incentivo fiscal.** Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Luiz Roberto Domingo e Oswaldo Tancredo de Oliveira. **II) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, quanto à inclusão dos produtos em estoque e despesa de fretes nas condições descritas no voto; e III) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, quanto à inclusão das aquisições de não contribuintes no cômputo do incentivo fiscal.** Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro (Relator) e Marcos Vinicius Neder de Lima. Designado o Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira para proferir o voto, no que se refere a este item.

Sala das Sessões, em 07 de abril de 1999

*[Assinatura]*  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
Presidente

*[Assinatura]*  
Oswaldo Tancredo de Oliveira  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Maria Teresa Martínez López e Ricardo Leite Rodrigues.

sbp/cf



**Processo** : 10930.000781/97-46

**Acórdão** : 202-10.972

**Recurso** : 107.366

**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 38/97, formalizado às fls. 01, decorrentes de Contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, incidentes sobre insumos adquiridos pela interessada, no 1º trimestre de 1997, 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. 240/244.

Em prosseguimento, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 286/293:

“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\$ 340.149,36, decorrente de contribuições ao PIS/PASEP E COFINS, incidentes sobre insumos adquiridos no período de janeiro a março de 1997, empregados em produtos por ela exportados.

Às fls. 240/245, constam informação fiscal e o despacho da DRF, que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento do crédito presumido, no valor de R\$ 211.101,72.

Cientificada conforme fls. 263, irresignada com o deferimento parcial, a interessada ingressa com a reclamação de fls. 267/283 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



**Processo** : 10930.000781/97-46

**Acórdão** : 202-10.972

referentes aos insumos listados às fls. 3, da decisão ora recorrida, o que implicou uma redução de R\$ 129.047,64, no ressarcimento pleiteado;

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 se 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 utilizar o da ciência econômica;

5 – o fisco ignorou completamente o critério principal, ou seja, o econômico, e estabeleceu única e exclusivamente o critério subsidiário ou secundário, negando à empresa o direito de ressarcimento pleiteado, chegando a conclusões absurdas, as quais não encontram respaldo nem mesmo nessa legislação, apoiadas somente em e lacônicos “esclarecimentos” ou “respostas” produzidos pela Coordenação de Tributação da SRF;

6 – 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 (item 4) e art. 2º da IN 23/97;

7 – 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;

8 – 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);



Processo : 10930.000781/97-46  
Acórdão : 202-10.972

9 – não concorda com a exclusão, sem qualquer justificativa por parte da fiscalização, dos valores referentes aos fretes do montante do insumo aplicado no trimestre, pois o seu valor integra o custo direto dos produtos exportados;

10 – também, não pode concordar com a exclusão referentes aos valores de insumos em estoque em 31/12/96, uma vez que trata-se de insumos utilizados no processo produtivo durante janeiro a março de 1997;

11 – 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;

12 – 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;

13 – 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 reclamação, reformando-se a decisão recorrida.”

A autoridade singular, mediante a dita decisão, decidiu manter o indeferimento parcial do pedido de ressarcimento de créditos, presumidos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, de que trata a Portaria MF nº 38/97, constante da Decisão de fls. 244/245, sob os seguintes fundamentos, em resumo:

- verifica-se, do art. 1º da Medida Provisória nº 1.484-27, convertida na Lei nº 9.363/96, que o ressarcimento só é cabível em relação às Contribuições para o PIS/PASEP e à COFINS, incidentes sobre as aquisições, restando clara a necessidade da ocorrência do fato gerador e o recolhimento das Contribuições pelos fornecedores para o gozo do benefício;



Processo : 10930.000781/97-46  
Acórdão : 202-10.972

- 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;

- assim, não incidindo essas Contribuições sobre as vendas, realizadas pelo Ministério da Indústria, Comércio e Turismo – MICT, pessoas físicas e sociedades cooperativas, não há o que ressarcir ao adquirente;

- a exclusão das aquisições de derivados de petróleo e outros produtos decorre da delimitação da abrangência do favor fiscal, estabelecida no art. 1º da referida Medida Provisória, às aquisições no mercado interno, para a utilização no processo produtivo, de *matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem*;

- esses insumos, segundo o conceito da legislação do IPI (RIPI, art. 82; PN CST nº 65/79, itens 8 a 10.2; e PN CST nº 181/74, item 13), aplicável ao caso, segundo o § 3º do art. 2º da Portaria MF nº 129/95, não abrangem os aqui excluídos;

- os valores do estoque de insumos, em 31.12.96, já foram objeto de pedido de ressarcimento, pelo Processo nº 10930.00589/97-69, conforme consta às fls. 241, item 5, letra “c”, às fls. 242, letra “e” e Demonstrativo de fls. 237/239; e

- deve ser mantida a exclusão dos valores do frete, porque no art. 3º da Lei nº 9.363/96, que define a forma de apuração do crédito, presumido para ressarcimento das Contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, não há referência ao frete.

Tempestivamente, a recorrente interpôs o Recurso de fls. 297/317, com as alegações que sintetizamos.

Depois de historiar os fatos e de reeditar os termos da impugnação, por nós relatada, em síntese, passa a contestar a decisão ora recorrida, conforme também resumimos.

Comentando os vários tópicos da citada decisão, diz que a autoridade prolatora não enfrentou todos os argumentos apresentados na impugnação e os que analisou não o fez com profundidade, razão porque pede vênica para reiterar dita argumentação.

Tece considerações em torno do que chama de clamor nacional, contra o chamado “*custo Brasil*”, que se trata, no seu entender, de um conjunto de encargos decorrentes de ineficiências e distorções, a nível de sistema tributário, legislação trabalhista, infra-estrutura de transportes, etc., isso para chegar à iniciativa do Governo na edição da Medida Provisória nº 948, de 23 de março de 1995 (hoje, Lei nº 9.363/96), que objetivou amenizar a grave perda de competitividade internacional das indústrias exportadoras brasileiras. Tal medida veio a permitir a



**Processo** : 10930.000781/97-46  
**Acórdão** : 202-10.972

desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP, incidentes sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados.

Passa, em seguida, a discorrer sobre o conceito de insumos, que o Fisco interpreta “*com excessivo e ilegal apego à legislação do IPI*”, quando a lei manda adotar, apenas, subsidiariamente.

O critério principal (e não subsidiário) seria, por uma questão de lógica, o contemplado pela Ciência Econômica e que, apenas secundariamente, ou supletivamente, poderia ser usado o da legislação do IPI, como o fez a autoridade recorrida.

Depois de transcrever o art. 6º da Lei nº 9.363/96, diz que a mesma não outorgou ao Ministro da Fazenda competência para restringir a conceituação de insumos, apenas àquela admitida pela legislação do IPI.

Reitera considerações da impugnação sobre o conceito de insumos, diz que a autoridade recorrida considerou unicamente aqueles que geram créditos do IPI, como se o crédito presumido, na Medida Provisória nº 948/95, fosse gerado pelo pagamento de IPI – e não de COFINS e PIS – sobre insumos. Daí não ter considerado como insumos a energia elétrica, os derivados de petróleo e outros produtos comprovadamente utilizados, de forma direta, no processo de industrialização do produto exportado pela recorrente.

Invocando Exposição de Motivos que acompanhou a Medida Provisória, transcreve trecho em que a mesma dá como razão “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 compõe o produto exportado” – isso em razão “da dificuldade de caixa do Tesouro Nacional”, como diz dita Exposição.

Fundado nessas considerações, passa a analisar cada um dos itens excluídos do levantamento pela decisão recorrida, com base nos aludidos fundamentos, que são reiterações dos termos de impugnação.

Conclui que está demonstrado que o valor das aquisições da matéria-prima (café cru beneficiado e açúcar granulado) fornecida por cooperativas e pelo MICT deve integrar a base de cálculo do crédito presumido para efeito do ressarcimento em causa, visto que o mesmo está onerado pela incidência da COFINS e do PIS, nas etapas de comercialização anteriores, o que acarreta o aumento do preço final do produto exportado.

Diante da transcrição da forma como os outros insumos (produtos intermediários – energia elétrica, derivados de petróleo, fretes, etc.) são empregados no processo,



**Processo : 10930.000781/97-46**

**Acórdão : 202-10.972**

produtivo, não pode restar dúvida de que a COFINS e o PIS, sobre eles incidentes, compõem, também, o preço final do produto exportado.

Conforme a letra e o espírito da Lei nº 9.363/96, é isso que importa para a sua inclusão na base de cálculo do crédito presumido, e não *um fenômeno meramente físico* (sofrer ou deixar de sofrer "*alterações em função da ação exercida sobre o produto e vice-versa*").

Deve, ainda, ser mantido, na base de cálculo do ressarcimento, o *valor dos insumos em estoque em 31.12.96*, o qual somente será excluído na última apuração relativa ao ano de 1997, segundo determina o art. 4º da IN SRF nº 103/97.

Pede o integral provimento do recurso.

É o relatório.



Processo : 10930.000781/97-46

Acórdão : 202-10.972

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Conforme relatado, o pedido de ressarcimento refere-se a créditos presumidos do IPI, de que trata a Portaria MF nº 38/97, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e da COFINS, incidentes sobre insumos adquiridos pela recorrente, no 1º trimestre de 1997.

O litígio se restringe à glosa efetuada pela autoridade local e mantida pela decisão recorrida dos créditos decorrentes de: I) aquisições feitas a sociedades cooperativas e ao Ministério da Indústria, Comércio e Turismo – MICT; II) aquisições de derivados de petróleo, energia elétrica e outros produtos; III) fretes; e IV) estoque de insumos, em 31.12.96.

A matéria referente aos dois primeiros itens da glosa acima indicada já foi bastante discutida neste Colegiado em casos semelhantes, sendo que, inicialmente, acompanhei a posição do ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, no sentido de considerá-la indevida, expressa nos Acórdãos nºs 202-09.744 (mesma recorrente, referente ao período de abril a dezembro de 1995) e 202-09.865.

Já por ocasião da votação do Recurso nº 106.561, desta mesma recorrente, e com o ressarcimento referindo-se ao período de janeiro a dezembro de 1996, alinhei-me com a corrente majoritária, que passou a entender que o benefício fiscal só alcança as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, na acepção da legislação do IPI, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 202-10.702, da lavra do ilustre Conselheiro Tarásio Campelo Borges, neste particular, assim fundamentado:

“A)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.

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



470

Processo : 10930.000781/97-46  
Acórdão : 202-10.972

- 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 utilizar-se-á, 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



Processo : 10930.000781/97-46

Acórdão : 202-10.972

o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.”  
(grifei)

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.”

De fato, em adendo ao acima exposto, tenho hoje a convicção de não ser apropriado se apegar à circunstância de a Exposição de Motivos, em que foi justificada a expedição da Medida Provisória nº 948/95, que instituiu o incentivo em questão, ter utilizado o termo “insumo” para designar, de forma simplificada e genérica, os produtos que se pretendia desonerar das contribuições sociais, de sorte a valer-se de seu conteúdo amplo, no ramo da Economia, para contrapor ao que está repetida e taxativamente expresso no texto legal, como sendo matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Ora, a prevalecer esse entendimento, qual o sentido de o texto legal, que não tem palavras supérfluas, e pela sua própria natureza, há que ser claro e preciso ter sempre empregado aqueles conteúdos nos artigos 1º, 2º e 3º e nunca o termo genérico “insumos”



Processo : 10930.000781/97-46  
Acórdão : 202-10.972

rejeitado pelo saudoso Professor Mário Henrique Simonsen como uma tradução decente do termo *input*<sup>1</sup>.

Daí carecer de sentido toda a argumentação em torno do conceito de “insumos” e desarrazoado atribuir ao Fisco a intenção de restringir a sua abrangência, que, aliás, é da maior amplitude para servir aos propósitos da teoria da produção (bens e serviços transformados na produção de outros bens e serviços, segundo M. H. Simonsen, na obra referenciada), pois dele não trata a lei, e sim, de algumas de suas espécies, repita-se: matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Por outro lado, sem serventia para buscar o conteúdo das espécies o conceito do gênero, que se presta apenas como moldura, pois, por uma imposição lógica, a discriminação das espécies tem que partir de outros critérios e ângulos de análise, que, *in casu*, a própria lei incumbiu-se de indicar ao dispor no parágrafo único do art. 3º a utilização subsidiária da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para o estabelecimento do conceito de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Nesse diapasão, acompanho as judiciosas razões do Conselheiro Tarásio Campelo Borges para excluir da base de cálculo do benefício os produtos que acima indicou.

Quanto aos fretes que aqui se cuidam, ou seja, aqueles não cobrados ou debitados na nota fiscal ao comprador ou destinatário dos produtos, além de ser evidente que é categoria que não se enquadra nos conceitos de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, tem a sua exclusão determinada pelo comando do art. 3º da Lei nº 9.363/96, a saber:

“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 notas fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único...”

<sup>1</sup> Mário Henrique Simonsen, *Teoria Microeconômica, volume 2 (teoria da produção)*, Rio de Janeiro, FGV, 1968, pág. 3, Nota de Rodapé 2): “Em inglês existe o termo *input*, bem mais sugestivo do que a expressão algo vaga “fator de produção. Na falta de uma tradução decente (rejeitando como tal o neologismo “insumo”) usaremos em todo o presente texto o termo “fatores de produção” para designar os bens e serviços transformados nos processos produtivos.”



Processo : 10930.000781/97-46

Acórdão : 202-10.972

Pois, é certo que o frete, na condição em exame, não integra a base de cálculo das Contribuições ao PIS e ao PASEP e da COFINS, no que diz respeito às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos pelo produtor exportador, e nem compõe o valor a ele faturado pelos respectivos fornecedores desses produtos.

Ressalte-se, ainda, que não importa o fato dos fretes, em comento, integrarem o custo das mercadorias exportadas e de o faturamento das empresas transportadoras serem onerados por contribuições sociais, considerando que a lei não os contemplou, pelas razões acima expostas.

Por outro lado, a circunstância de a apuração do crédito presumido, estabelecida pela Portaria MF nº 38/97 e IN SRF nº 38/97, se efetuar com base em sistema de custos coordenados e integrado com a escrituração comercial da pessoa jurídica, não permite que este e outros custos não contemplados pela lei sejam considerados, o que impõe, se for o caso, os necessários ajustes, segundo a técnica contábil, na determinação das quantidades e dos valores das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados na produção, durante o período.

No tocante à exclusão dos insumos (entenda-se matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem) em estoque em 31.12.96, cumpre registrar, de início, o recuo da recorrente de vê-los computados para efeito de cálculo do crédito presumido, aqui pleiteado (1º trimestre de 1997), conforme defendido na primeira instância, para, agora, apenas propugnar pela sua exclusão na "última apuração relativa ao ano de 1997", nos termos da faculdade contida na IN SRF nº 103/97.

Realmente, totalmente descabida a pretensão inicial da recorrente de se aproveitar da transição da sistemática de apuração do crédito, presumido na forma descrita na Portaria MF nº 129/95 e na IN SRF nº 25/95, vigente de abril de 1995 a dezembro de 1996, para a descrita na Portaria MF nº 38/97 e na IN SRF nº 23/97, vigente a partir de 1º de janeiro de 1997, para se ressarcir duas vezes em relação aos mesmos insumos, numa evidente configuração de enriquecimento ilícito.

Ora, se pela sistemática anterior já vinha pleiteando o ressarcimento em relação à totalidade dos insumos adquiridos (aqueles contemplados), é evidente que o estoque remanescente em 31.12.96 já estava alcançado pelo benefício, não se justificando, portanto, mesmo que ele tenha sido utilizado no processo produtivo no 1º trimestre de 1997, a sua consideração, para efeito do ressarcimento aqui pleiteado.

Da mesma forma, indevida a pretensão de manter aquele saldo de estoque na base de cálculo do ressarcimento do 1º trimestre de 1997 para excluí-lo na última apuração,



**Processo : 10930.000781/97-46**

**Acórdão : 202-10.972**

relativa ao ano de 1997, invocando a regra estabelecida no art. 4º da IN SRF nº 103/97, eis que esta regra, à evidência, se destina à hipótese em que os beneficiários do crédito presumido realiza o seu aproveitamento para compensação com o IPI devido nas vendas para o mercado interno.

Já na situação limite, como a em exame, na qual o beneficiário pleiteia o ressarcimento do crédito-prêmio em moeda corrente, não faz o menor sentido que a Fazenda Nacional pague aquilo que sabe não ser devido.

Finalmente, no que diz respeito às aquisições feitas a sociedades cooperativas e ao Ministério da Indústria, Comércio e Turismo – MICT, ou seja, a não contribuintes das contribuições sociais, que a lei objetivou ressarcir de seu gravame o produtor exportador de mercadorias nacionais nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que utiliza no processo produtivo, também reformulo minha posição anterior.

Isto porque me convenci de que a extensão do benefício em relação a tais aquisições vai além do que está previsto no texto legal, em decorrência de se estar conferindo uma primazia aos delineamentos gerais de seu escopo, traçados na exposição de motivos da Medida Provisória que lhe deu origem, quando o inverso é que deve prevalecer, segundo preleciona Carlos Maximiliano<sup>2</sup>.

O art. 1º da Lei nº 9.563/96 dispõe que o produtor exportador fará jus a crédito presumido do IPI, como ressarcimento das Contribuições (PIS/PASEP/COFINS), incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, deixando claro a vinculação do ressarcimento à incidência das contribuições nas aquisições.

O fato de o art. 2º dizer que, na determinação da base de cálculo do crédito presumido, será considerado o total das aquisições daqueles insumos, não permite que se tire a conclusão de que isso abrangeria todos os insumos adquiridos, quer gravados ou não pelas contribuições, eis que no texto deste dispositivo a expressão “*referidos no artigo anterior*” particulariza esse total às aquisições de insumos, que sofreram a incidência das contribuições, pois é disso que trata o artigo primeiro.

<sup>2</sup> Carlos Maximiliano, *Hermeneutica e Aplicação do Direito*, Rio de Janeiro, Forense, 1998, pág. 143: “151 - Embora ainda apreciáveis, os Materiais Legislativos têm o seu prestígio em decadência, desde que a teoria da vontade, o processo psicológico, a *mens legislatoris*, cedeu a primazia ao sistema de normas objetivadas. Os motivos intrínsecos, imanentes no contexto e por ele próprio revelados, prevalecem, contra subsídios extrínsecos; o conteúdo da lei é independente do que pretendeu o seu autor.”.



Processo : 10930.000781/97-46

Acórdão : 202-10.972

E, para arrematar esse raciocínio, o art. 3º, que indica as fontes dos critérios a serem observados na apuração do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, assim como das outras categorias envolvidas no cálculo do benefício, ao jungir essas apurações aos *"...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"*, reforça o entendimento de que somente as aquisições que sofreram a incidência direta das contribuições é que devem ser consideradas.

Caso assim não fosse, supérflua seria essa disposição legal, o que contraria princípio elementar de direito.

A propósito do argumento de que as regras estabelecidas nos §§ 5º e 7º do art. 3º da Portaria MF nº 38/97, referentes à apuração do crédito presumido com base, ou não, em sistema de custos integrado e coordenado com a escrituração comercial da pessoa jurídica, seriam dispensáveis, se não tivessem que ser levadas em consideração as incidências ocorridas em etapas anteriores, observo que essas regras se prestam para determinar as quantidades de insumos, utilizadas na produção durante o período, provenientes de distintas partidas de insumos, e não a estágios anteriores ao da aquisição, pelo produtor exportador.

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de abril de 1999



ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO



Processo : 10930.000781/97-46  
Acórdão : 202-10.972

VOTO DO CONSELHEIRO OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA  
RELATOR-DESIGNADO

Em que pese o voto da maioria, pela rejeição da compensação de créditos outros, como os referentes às aquisições de energia elétrica e combustíveis, reitero o meu voto quanto ao direito ao crédito, no que diz respeito às aquisições de não contribuintes, no cômputo do incentivo fiscal de que estamos tratando.

Com efeito, como já tivemos oportunidade de manifestar em nosso voto vencedor no Recurso nº 102.571, cujas razões aqui reitero, quando invocamos os termos da própria EM que justificou a Medida Provisória sobre a matéria em foco, ali se declarou que, sendo a COFINS e as Contribuições ao PIS/PASEP de incidência:

*"... 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".*

Por isso que, para aproveitamento do crédito relativo às aquisições a não contribuintes, foi estabelecida uma alíquota média presumida, já que, em tais aquisições, pela sua natureza, não há emissão de nota fiscal com indicação do montante da contribuição que pesa sobre a mercadoria adquirida.

Por essa razão, e por todas as que vimos invocando em todos os casos dessa natureza, voto pelo provimento do recurso, também quanto a esse item.

Sala das Sessões, em 07 de abril de 1999

  
OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA