



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 01 / 02 / 1999
C	Rubrica

Processo : 10930.001133/96-81

Acórdão : 202-09.744

Sessão : 09 de dezembro de 1997

Recurso : 100.167

Recorrente : CIA. IGUAÇÚ DE CAFÉ SOLÚVEL

Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

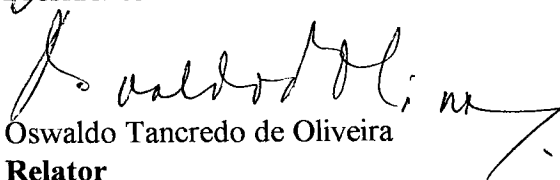
COFINS E PIS/PASEP - INCENTIVOS FISCAIS - Ressarcimento do valor dos créditos presumidos de IPI, decorrente das citadas contribuições sociais (MP nº 948/95 e sucessivas convalidações) - A utilização da legislação do IPI, para efeitos do conceito de "insumos" (matérias-primas) tem caráter subsidiário (supletivo, auxiliar), não prevalecendo sobre a conceituação genérica adotada na ciência econômica. Energia elétrica, combustíveis e lubrificantes se incluem entre as matérias-primas, por participarem do processo industrialização, até mesmo à luz do art. 82, inciso I, do RIPI. Também as aquisições de insumos feitas a pessoas físicas, não contribuintes das contribuições em causa, dão direito ao crédito presumido, considerando-se que, em etapas anteriores, 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). A parcela relativa ao IPI constante das notas fiscais de aquisição, não se inclui na base de cálculo do incentivo em questão.
Recurso provido, em parte.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.**

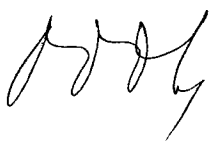
Sala das Sessões, em 09 de dezembro de 1997


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Oswaldo Tancredo de Oliveira
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Tarásio Campelo Borges, José de Almeida Coelho, Antônio Sinhiti Myasava, José Cabral Garofano e Hêlvio Escovedo Barcellos.

CHS/GB





Processo : 10930.001133/96-81
Acórdão : 202-09.744
Recurso : 100.167
Recorrente : CIA. IGUAÇÚ DE CAFÉ SOLÚVEL

RELATÓRIO

A ora recorrente pediu ressarcimento de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, no valor de R\$ 3.052.547,59, decorrente de contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, incidentes sobre insumos por ela adquiridos, no período de abril de 1995 a dezembro de 1995, e empregados nos produtos por ela exportados.

Esse incentivo, conforme esclarece o autor do feito, foi instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23.03.95, com sucessivas reedições e, à época do feito de que se trata, pela Medida Provisória nº 1.484-22, de 04 de julho de 1996, e normatizada pela Portaria MF nº 129, de 05 de abril de 1995.

Acrescenta que a Informação do SISTEMA ON LINE, de fls. 44/45, comprova a inexistência de débitos de tributos e/ou contribuições federais em nome da requerente.

Seguindo-se a este breve relatório do pleito, passa o informante a uma apreciação do mérito, com informações sobre o atendimento ou não dos diferentes itens, à vista de verificação *in loco*.

A empresa industrializa e exporta: café solúvel; extrato de café; açúcar com café e “*capuccino*” - todos sujeitos à alíquota zero no IPI.

As notas fiscais referentes às aquisições dos insumos estão de acordo com as formalidades legais e foram escrituradas nos livros próprios, no período de abril de 1995 a dezembro de 1995 (segue-se, por amostragem, uma relação de notas fiscais, produtos adquiridos e respectivos valores).

Informa, a seguir, que existem reparos a serem feitos, no que diz respeito à legitimidade de alguns insumos incluídos no total.

Assim, entende o autor da verificação que não compõem a base de cálculo do crédito presumido os valores referentes às seguintes aquisições:

a) matérias-primas adquiridas diretamente de pessoas físicas, que não são contribuintes da COFINS e PIS/PASEP (esclarecimentos COSIT, item 6 - Boletim Central nº 57/96 - fls. 281);



Processo : 10930.001133/96-81
Acórdão : 202-09.744

b) matérias-primas adquiridas de sociedades cooperativas (esclarecimentos COSIT, item 4 - Boletim Central nº 98/96 - fls. 282);

c) energia elétrica (resposta dada em 25.09.95 à questão "D.3" do questionário da Associação de Comércio Exterior do Brasil - fls. 283/286);

d) derivados de petróleo (óleo combustível, óleo diesel, querosene iluminante, etc.) e outros insumos que não sofram alterações em função de ação exercida diretamente sobre o produto fabricado (PN nº 65/79-CST);

e) Imposto sobre Produtos Industrializados destacados nas notas fiscais de compras de insumos, por não integrarem a base de cálculo da COFINS e PIS/PASEP (seguem-se os fundamentos).

Em face dessa ressalva, segue-se uma relação dos produtos que devem ser excluídos do benefício, com os respectivos valores de aquisição, cujo total é de R\$ 11.292.137,58, o qual, deduzido do total de R\$ 66.812.954,35, inicialmente pleiteado, resulta em R\$ 55.520.816,77 o total de insumos a ser considerado.

Declara mais o autor da informação: a) que o valor da exportação informado corresponde efetivamente ao valor exportado; b) a receita de exportação foi confirmada; c) idem quanto ao valor da receita operacional bruta.

Com essas informações, finaliza com o cálculo do crédito presumido correto (fls. 346/347), de R\$ 2.536.606,02, a ser ressarcido.

Assim, foi parcialmente deferido o pedido em questão, de acordo com os valores indicados.

A interessada impugna tempestivamente a referida decisão, em face da parcela excluída, conforme sintetizamos.

Analisando as razões das exclusões propostas na informação fiscal, diz que as fontes de que se valeu o informante (esclarecimentos e respostas produzidas pela Coordenação do Sistema de Tributação) atestam o excessivo apego aos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens (insumos, portanto) consignados na legislação do IPI, como se esta fosse a única regra determinada pela Medida Provisória nº 948/95 para o estabelecimento de tais conceitos. Na verdade, o parágrafo único do art. 3º dessa MP, que transcreve, manda utilizar subsidiariamente a legislação do Imposto de Renda e do IPI, para o estabelecimento dos conceitos de receita operacional bruta e de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, respectivamente.

E tece considerações em torno do alcance da expressão "subsidiariamente", que tem a acepção de "secundariamente, supletivamente, de modo auxiliar".



Processo : 10930.001133/96-81
Acórdão : 202-09.744

Assim, estendendo-se em considerações léxicas, conclui que o principal há de ser o conceito genérico, econômico, etc., etc.

Dáí não ter considerado como insumos a energia elétrica, os derivados de petróleo e outros produtos, comprovadamente utilizados de forma direta no processo de industrialização nos produtos exportados.

No que diz respeito à exclusão das matérias-primas adquiridas de pessoas físicas (café cru beneficiado adquirido diretamente de produtores rurais, pessoas físicas e cooperativas), invoca os textos que nortearam a exclusão, que transcreve, cujo fundamento é o de que esses fornecedores não se sujeitam à COFINS e ao PIS/Faturamento. Diz que a Medida Provisória nº 948/95, em nenhum de seus dispositivos impôs essa condição, para efeitos de concessão do crédito presumido.

A norma em questão não exige, para efeito do gozo do benefício, que haja incidência das referidas contribuições sobre as aquisições de insumos por parte do produtor exportador. Mesmo os insumos delas isentos na última aquisição, como no presente caso, já trazem embutidos no seu custo parcelas de COFINS e PIS que incidiram em fases anteriores da cadeia de comercialização. É o caso, v. g., dos insumos (sementes, fertilizantes, herbicidas, etc.), utilizados pelos produtores rurais e cooperativas, para a produção e beneficiamento do café cru vendido à Impugnante, cujos insumos estão sujeitos às referidas contribuições. Foi esse ônus fiscal ocorrido em cascata, nas diversas fases do processo produtivo, que a MP nº 948/95 objetivou amenizar, pelo menos em parte, com a instituição do crédito presumido em comento.

Nesse particular, invoca em seu favor o texto da Exposição de Motivos que acompanhou a citada MP.

Passa em seguida a contestar a glosa da energia elétrica consumida, pelo fato de a energia elétrica não ser considerada insumo (de acordo com os atos invocados), em completa discordância com a conceituação legal e econômica de insumo (no caso, produto intermediário), no qual necessariamente se inclui a energia elétrica. Trata-se de um *“produto que se consome no processo de industrialização”*, conforme quer o art. 82, inciso I, do RIPI, transcrito.

Socorre-se, nesse passo, de léxicos e dicionários técnicos, que definem o insumo como *“combinação de fatores de produção (matérias-primas, horas trabalhadas, energia consumida,” ...)*.

Entende que, definitivamente, milita em seu favor quando a própria decisão ora contestada enumera, como não componentes da base de cálculo, entre outros insumos, a energia elétrica.

4



Processo : 10930.001133/96-81
Acórdão : 202-09.744

Quanto aos demais insumos excluídos do levantamento, destaca os derivados de petróleo, os quais, conforme declara que informou ao Fisco, têm aplicação durante o processo de industrialização: o óleo combustível é pulverizado nos queimadores das caldeiras para geração de água quente, na qual os grãos de café torrados e fragmentados sofrem infusão, extraíndo-se os sólidos solúveis; o óleo diesel é pulverizado nos queimadores dos torradores para geração de ar quente que, em contato com os grãos de café, são torrados uniformemente, e o querosene iluminante exerce função análoga, conforme também descreve.

Conclui dizendo que, diante dessa descrição da forma com que esses produtos são empregados no processo produtivo, não pode restar dúvida, a COFINS e o PIS sobre eles incidentes compõem o preço final do produto exportado. E é isso que tem relevância, segundo a letra e o espírito da Medida Provisória nº 948/95, e não as especificações de um mero Parecer Normativo, específico do IPI.

Pede o integral provimento do presente.

A decisão recorrida, depois de descrever os fatos até aqui relatados e de mencionar os diversos itens da impugnação, passa a fundamentar o julgado, conforme sintetizamos.

Invoca, preliminarmente, e transcreve, o art. 1º da Medida Provisória nº 948/95, o qual confere ao produtor exportador crédito presumido do IPI, como ressarcimento das Contribuições da COFINS e do PIS, *“incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo.”*

Destaca que a lei se refere a *“ressarcimento das Contribuições para o PIS/PASEP/COFINS, incidentes sobre as aquisições”*. Daí conclui que, para o gozo do benefício, é necessário que tenha ocorrido o recolhimento das contribuições pelos fornecedores e que, incorrendo tal fato, não há o que ressarcir, ou seja, compensar.

Invoca, nesse sentido, boletins da COSIT sobre a matéria, expedidos em face de dúvidas suscitadas, nos quais se fundamentou a glosa.

Acrescenta que a própria Medida Provisória nº 948/95 já dispõe que o crédito presumido é concedido *“como ressarcimento das contribuições”*, sendo que a CST apenas dirimiu as dúvidas surgidas, nada acrescentando de novo. Assim, não havendo incidência nas aquisições, não há o que ressarcir ao adquirente.

Quanto à adoção da legislação do IPI para o conceito de insumos como um critério principal, como diz ter feito o Fisco, e não como critério subsidiário, como diz a lei, diz que o art. 1º da MP nº 948/95 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.

 5



Processo : 10930.001133/96-81
Acórdão : 202-09.744

Acrescenta que, abstraindo-se as matérias-primas - café, açúcar, etc. e o material de embalagem - o litígio se prende à caracterização dos produtos intermediários.

Em relação a esse item, invoca a Portaria MF nº 129, de 05.04.95, expedida com base na citada MP nº 948/95, cujo § 3º do art. 2º é transcrito; o artigo 82, inciso I, do RIPI e o PN-CST nº 65/79, também transcritos, na parte que diz respeito à matéria.

O § 3º do art. 2º da MP nº 948/95 declara que os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem - são os admitidos na legislação do IPI. O inciso I do art. 82 do RIPI só os considera como tais quando consumidos no processo de industrialização e o PN-CST nº 65/79 emite os conceitos específicos de insumos que dão direito ao crédito do IPI.

Com essas invocações e fundamentos, indefere a impugnação e mantém a exclusão proposta pelo auditor fiscal diligenciante.

Ainda inconformada, a interessada apela para este Conselho, em grau de recurso, 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 venia 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 MP nº 948, de 23 de março de 1995, que objetivou amenizar a grave perda de competitividade internacional das indústrias exportadoras brasileiras. Tal medida veio a permitir a 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.



Processo : 10930.001133/96-81
Acórdão : 202-09.744

Depois de transcrever o art. 6º da citada Medida Provisória nº 948/95, 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 MP 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 MP, 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 reiteraões dos termos de impugnação.

Conclui que está demonstrado que o valor das aquisições do insumo matéria-prima (café cru beneficiado), fornecido por produtores rurais e cooperativas, 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 são empregados no processo produtivo, não pode restar dúvida de que a COFINS e o PIS sobre eles incidentes compõem também o preço final do produto exportado.

E é isso que tem relevância, conforme a letra e o espírito da MP nº 948/95.

Pede o integral provimento do recurso.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, em suas contra-razões e na mesma linha de fundamentação da decisão recorrida, contesta o arrazoadado da recorrente e pede a integral manutenção do feito.

É o relatório.



Processo : 10930.001133/96-81
Acórdão : 202-09.744

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

Preliminarmente, reporto-me à informação do fiscal autuante, na descrição dos fatos que informam o presente recurso:

a) as notas fiscais referentes às aquisições dos insumos utilizados na fabricação dos produtos exportados estão de acordo com as formalidades legais, foram devidamente escrituradas no livro Registro de Entradas, no período levantado;

b) o montante corresponde efetivamente ao valor da Receita de Exportação e encontra-se demonstrado mensalmente, às fls. 303/305. Por amostragem, *“constatei a regularidade dos registros contábeis das exportações realizadas pela empresa, cujos documentos estão devidamente arquivados, de forma individualizada, por exportação”*;

c) o valor de R\$ 83.970.980,08 corresponde efetivamente ao valor da Receita Operacional Bruta, cuja regularidade dos registros contábeis foi *“por mim constatada, por amostragem.”*

Feita essa consideração preliminar, tem-se que o litígio se circunscreve ao direito ou não do crédito presumido, no que diz respeito à natureza dos produtos adquiridos e à condição de seu fornecedor, em face da legislação que disciplina a matéria.

Diga-se, desde logo, que entendo assistir razão à Recorrente, no que diz respeito às aquisições de produtos a seguir mencionados, em razão de sua natureza e características outras das respectivas operações, cujas aquisições tiveram o crédito presumido glosado pela fiscalização, glosa mantida pela decisão recorrida.

E nesse entendimento, valho-me, muitas vezes, da argumentação desenvolvida pela Recorrente, por entendê-la procedente.

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



Processo : 10930.001133/96-81
Acórdão : 202-09.744

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 à 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 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 que diz respeito ao conceito de “insumo”, tem-se que MP nº 948/95, em questão, dispõe no parágrafo único do seu art. 3º, *verbis*:

“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.” (grifamos)

Veja-se que essa norma manda utilizar a legislação do IPI subsidiariamente, ou seja, como bem argumenta a Recorrente, “de modo ou forma subsidiária, portanto” - tem a acepção de secundariamente, supletivamente, ou de modo auxiliar, que constituem o significado da referida expressão.

Por outro lado, o art. 6º da MP, ao autorizar o Ministro da Fazenda a expedir instruções sobre aquele ato, o fez “... quanto aos requisitos e periodicidade para a apuração e para a fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título efetuados pelo produtor exportador.”

Data venia, não outorgou competência para restringir a conceituação de insumos apenas àquela admitida pela legislação do IPI. O parágrafo único do art. 3º da MP, reitera-se, diz que a citada legislação será utilizada subsidiariamente, e não preferencialmente, unicamente, conforme deixa transparecer a citada Portaria MF nº 129/95.

Assim, no que respeita ao conceito de “insumo”, o critério principal, o critério geral a ser adotado, antes de se chegar ao critério subsidiário, supletivo, auxiliar, da legislação do IPI, há de ser o contemplado pela Ciência Econômica, “que tem como objetivo, entre outros, estudar os fenômenos da produção, na qual se inserem, naturalmente, todos os



Processo : 10930.001133/96-81

Acórdão : 202-09.744

fatores utilizados no processo de industrialização, principalmente os insumos. E somente quando esse critério (principal) mostra-se insuficiente ou inseguro para o estabelecimento da correta conceituação de insumos é que o intérprete da norma legal deverá valer-se do critério subsidiário, secundário, auxiliar, supletivo, que é o oferecido pela legislação do IPI."

Feitas essas considerações de ordem geral, passemos aos casos específicos das glosas de créditos feitas pela fiscalização e mantidas pela decisão recorrida.

No que diz respeito aos insumos adquiridos de pessoas físicas, que não são consideradas contribuintes da COFINS e do PIS/PASEP.

Trata-se, segundo se verifica nos autos, de café cru beneficiado, adquirido diretamente de produtores rurais e 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 produtores rurais e 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.

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:



Processo : 10930.001133/96-81
Acórdão : 202-09.744

“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 pessoas físicas e de cooperativas.

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 pessoas físicas ou de outros 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.



Processo : 10930.001133/96-81
Acórdão : 202-09.744

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 coordenada e integrado com a escrituração comercial da pessoa jurídica, que permita, ao final de cada mês, a determinação das quantidades e dos 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 em crédito, na hipótese em foco.

Por outro lado, também entendo que assiste direito ao crédito relativamente à energia elétrica consumida, visto que, até mesmo à luz mais restrita da legislação do IPI, pretendida pela decisão recorrida, a energia elétrica constitui produto intermediário, com direito ao crédito, em face do que dispõe o inciso I do art. 81 do RIPI, que manda incluir entre as matérias-primas e produtos intermediários *"aqueles que, embora não se integrando no produto final, forem consumidos no processo de industrialização."*

A energia elétrica destina-se ao acionamento de motores elétricos, que, por sua vez, movimentam as máquinas e equipamentos usados no processo de industrialização dos produtos finais exportados.

Da mesma sorte quanto aos combustíveis (derivados de petróleo), que são usados para pulverizar queimadores de caldeiras, de torradeiras e de câmaras de secagem. Indiscutivelmente, trata-se de produtos intermediários (insumos, portanto), uma vez que,



Processo : 10930.001133/96-81
Acórdão : 202-09.744

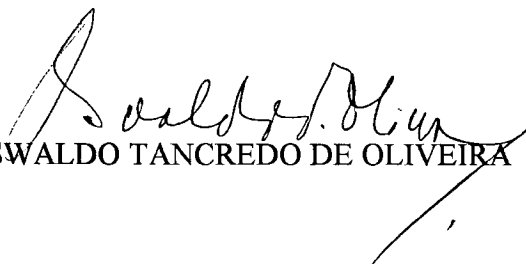
embora não integrando o produto final, são consumidos no processo de industrialização e não integram os bens do ativo permanente.

Esclareça-se, nesse passo, no que diz respeito à utilização e natureza dos produtos assim adquiridos, baseia-se o relator nas informações prestadas nos autos pela Recorrente, não contestadas pela fiscalização, a qual não cogita desses fatos para propor a glosa dos créditos, como visto.

Finalmente, manifesto-me pela manutenção do feito no que diz respeito à inclusão da parcela do Imposto sobre Produtos Industrializados destacado nas notas fiscais dos insumos adquiridos, já que, conforme declara o autuante - e confirma a decisão recorrida - tal parcela não integra a base de cálculo da COFINS e PIS/PASEP, conforme a legislação invocada pelo mesmo autuante, à qual nos reportamos.

De todo o exposto, voto pelo provimento parcial do presente recurso para confirmar a exclusão da base de cálculo pleiteada tão-somente relativa ao valor do IPI destacado nas notas fiscais, como acima mencionado e para dar provimento ao restante do que está sendo pleiteado.

Sala das Sessões, em 09 de dezembro de 1997


OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA