MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 17 / 06 / 2004
VISTO

Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13807.000731/97-91
Recurso nº : 121.976
Acórdão nº : 202-15.056

Recorrente : COMPANHIA NÍQUEL TOCANTINS
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS - VENDAS A COMERCIAL EXPORTADORA - O legislador, com a norma veiculada pelo parágrafo único da Lei nº 9.363/96, objetivou apenas explicitar que a operacionalização das exportações através das empresas comerciais exportadoras não desvirtuaria o benefício concedido, vez que o objetivo primordial da lei não restaria prejudicado, não ampliando o benefício concedido, apenas explicitando a sua aplicação.
ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS - Incluem-se entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. A energia elétrica e os combustíveis, materiais utilizados como força motriz no processo produtivo, vez que não incidem diretamente sobre o produto, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do benefício tratado.
FRETES PAGOS A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS PARA TRANSPORTE DOS INSUMOS – Não estando os fretes pagos a transportadores autônomos enquadrados entre as parcelas que podem ser incluídas na base de cálculo do benefício, não devem ser considerados para tal.
Recurso ao qual se dá provimento parcial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COMPANHIA NÍQUEL TOCANTINS.**

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 da Relatora.**

Sala das Sessões, em 09 de setembro de 2003

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr

Processo nº : 13807.000731/97-91
Recurso nº : 121.976
Acórdão nº : 202-15.056

Recorrente : COMPANHIA NÍQUEL TOCANTINS

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adotamos o relatório da decisão recorrida, que passamos a transcrever:

> *"O estabelecimento acima qualificado pediu o ressarcimento de crédito presumido de IPI, instituído pela citada MP 948, de 1995, posteriormente alterada pela sua reedição de nº 1.484-27, de 22/11/96, e convertida na Lei nº 9.363, de 13/12/96, para ressarcir o valor das contribuições do PIS e COFINS na exportação. O pedido, de fl. 01, é referente ao período de janeiro a dezembro de 1996, no valor de R$ 1.264.312,13.*
>
> *De acordo com o relatório fiscal, de fls. 775/777, o pleito foi deferido apenas no valor de R$ 21.434,14, conforme despacho decisório de fl. 778.*
>
> *A redução do valor pleiteado se deu por dois motivos: primeiro, as vendas para companhia comercial exportadora "trading" foram consideradas receita de exportação ainda no ano de 1995; segundo, foram glosados do cálculo do benefício às despesas com energia elétrica, fretes e óleo combustíveis, uma vez que não há embasamento legal para utilização destes itens como insumos.*
>
> *O interessado não se conformou com a redução do ressarcimento requerido e apresentou, no devido prazo, o recurso de fls. 906/921, e anexos de fls. 677/92, com as razões que, em síntese, passamos a relatar:*
>
> 1. *A interpretação da lei deve ser a mais autêntica possível, a fim de ser exteriorizado o sentido mais adequado da norma. Assim, considerando os princípios constitucionais, a doutrina sobre a extrafiscalidade, os artigos 107 a 112 do CTN, o Decreto-Lei nº 1.248772, decisões do E. TRT da 3ª Região (cita o Processo nº 70.746), conclui-se que a Lei nº 9.363/96 não estabeleceu o momento em que as operações realizadas com as empresas comerciais exportadoras dariam direito ao crédito de PIS/PASEP e COFINS, sendo certo que foi uma instrução normativa, editada antes da publicação da referida lei que prescreveu tal prazo e tal instrumento não pode inovar a lei ou o regulamento. Além disso, "partindo-se da premissa de que as operações realizadas pelo produtor-exportador, com aquelas efetuadas pela*

empresa comercial exportadora têm a mesma destinação, não há razão para que se restrinja o direito quanto à segunda, porquanto assim o fazendo estar-se-ia ferindo o princípio da isonomia previsto no art. 5º da Constituição Federal".

2. *A impugnante tem como atividade a retirada do minério para transformá-lo em níquel eletrolítico e cobalto, sendo que para a produção do primeiro adquire óleo combustível que será usado juntamente com o níquel, caso fosse feita uma análise dos produtos integrantes do níquel, certamente seria constatada a presença do óleo. Quanto à energia elétrica, apesar de não integrar diretamente o produto final, é utilizada/consumida diretamente no processo produtivo. Assim, conforme o PN CST 65/79, o RIPI e o entendimento de nossos tribunais, impende seja reconhecido o direito de apropriar-se dos valores referentes à aquisição de óleo combustível e energia elétrica, posto tratarem-se de materiais que se desgastam no processo produtivo, e, quanto à energia elétrica, ainda que não esteja integrada ao produto final, é essencial à sua obtenção.*

3. *Por fim, com relação ao frete, é de se observar que os §§ 1º e 2º do artigo 118 do RIPI disciplinam que o valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias. Nesse sentido, configurando-se o benefício concedido pela Lei nº 9.363/96, como ressarcimento do PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre as aquisições dos produtos já citados e, sendo certo que em tais aquisições foram inclusos o montante referente ao frete, é de se concluir que, caso não haja o cômputo também dos valores pagos a título de frete na apuração do crédito presumido, o ressarcimento conferido pela lei não estará sendo integral.*

4. *Diante do exposto, requer seja reformada a decisão proferida pelo Delegado da SRF, a fim de que seja deferido o ressarcimento total dos créditos presumidos de IPI."*

A autoridade recorrida não acatou os argumentos de defesa apresentados, manifestando-se pelo indeferimento do pedido de ressarcimento, resumindo o seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:

Processo nº : 13807.000731/97-91
Recurso nº : 121.976
Acórdão nº : 202-15.056

"Ementa: ***CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. TRADING COMPANY.***

O ressarcimento do crédito presumido de IPI deve ser apurado na forma da legislação vigente, não se incluindo no cálculo do benefício os valores referentes ao consumo de energia elétrica e de combustíveis ou de frete pago a transportadores autônomos.

As vendas para as companhias comerciais exportadoras, "Trading Company", no ano de 1995, não eram consideradas como receita de exportação na apuração do crédito presumido.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA".

Irresignada com a decisão singular, a interessada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, onde reafirma todos os argumentos de defesa expendidos na impugnação. Ao final, requer a integral reforma da decisão *a quo*, com o deferimento do direito ao ressarcimento pleiteado.

É o relatório.

Processo nº : 13807.000731/97-91
Recurso nº : 121.976
Acórdão nº : 202-15.056

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O objeto da presente controvérsia é o pedido de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, originado por créditos presumidos deste imposto, referentes à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incidentes sobre as aquisições no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, no ano-calendário de 1996.

Exsurgem dos autos a ocorrência de litígios, em virtude de exclusão da base de cálculo do benefício pleiteado dos seguintes valores: vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras (*trading companies*), aquisições de combustível e energia elétrica, como também o frete pago a transportadores autônomos para transporte dos insumos.

A autoridade julgadora de primeira instância denegou a pretensão da interessada de incluir na base de cálculo do ressarcimento as vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras (*trading companies*), argumentando que, no período abrangido pelo pedido de ressarcimento, as normas reguladoras do benefício não abrigavam as operações de exportação por meio de comercial exportadora.

O favor fiscal em foco foi estabelecido pela Medida Provisória nº 948, de 23/03/95, cujo artigo 1º trazia a determinação do beneficiário do favor fiscal, com a seguinte a redação:

> *"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 07 de setembro de 1970, 8, de 03 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."* (grifamos)

Ocorre que, em 22/11/1996, a Medida Provisória nº 1.484-27, reedição à Medida Provisória original, trouxe a inclusão do parágrafo único ao artigo 1º supra-referido, onde há o registro de que o benefício veiculado por aquela norma legal tinha aplicação também aos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior, sendo que tal redação permaneceu na Lei nº 9.363, de 1996, *in litteris*:

> *"Art. 1º. A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 07 de setembro de 1970, 8, de 03 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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior." (grifamos)

Como o benefício pleiteado pela recorrente abrange períodos anteriores à inclusão do parágrafo único ao artigo 1º supratranscrito, resta saber se a norma incluída é aplicável a tais períodos.

É inegável que a *mens legis* da Lei nº 9.363, de 1996, como nas medidas provisórias que a antecederam, foi a de incrementar a balança de divisas com o estímulo às exportações. E a realização de exportação com a intermediação de empresas especializadas tem tomado grande vulto, dada a competição do mercado internacional, e a meu ver, o legislador, com a norma veiculada pelo parágrafo único objetivou apenas explicitar que a operacionalização das exportações através das empresas comerciais exportadoras não desvirtuaria o benefício concedido, vez que o objetivo primordial da lei não restaria prejudicado, não ampliando o benefício concedido, apenas explicitando a sua aplicação. Assim, pode-se dizer que o dispositivo adicionado limita-se a esclarecer o texto anterior, enquadrando-se na espécie de normas que se propõem a determinar o sentido daquela contida em lei precedente, e, portanto, ditas interpretativas, vez que se envolvem na chamada interpretação autêntica, eis que empreendida pelos próprios órgãos que elaboraram o emblema legal precedente.

A aplicação intertemporal das normas expressamente interpretativas está veiculada pelo inciso I do artigo 106 do Código Tributário Nacional, que inscreve:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados."

A norma interpretativa, apesar das críticas acerbadas por parte de alguns doutrinadores, teve aplicação reconhecida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIn nº 605-3/DF, em que foi Relator o Ministro Celso de Mello, onde fica demarcado que a interpretação do legislador não usurpa nem exclui a interpretação do Poder Judiciário, quando da aplicação da norma ao caso concreto, sendo tecidas consistentes considerações acerca da sua retroatividade, como se depreende do excerto da ementa a seguir transcrita:

"EMENTA: (...) É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em

nosso sistema jurídico positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em conseqüência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder. Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos juízes e tribunais. Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional. (...) O princípio da irretroatividade somente condiciona a atividade jurídica do Estado nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição, em ordem a inibir a ação do Poder público eventualmente configuradora da restrição gravosa: (a) ao status libertatis *da pessoa (CF, art. 5º, XL), (b) ao* status subjectionis *do contribuinte em matéria tributária (CF, art. 150, III,* a*) e (c) à segurança jurídica no domínio das relações sociais (CF, art. 5º, XXXVI). Na medida em que a retroprojeção normativa da lei não gere nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema Jurídico-Constitucional Brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade (...).*" (Decisão: 23/10/91. DJ de 05/03/93, p. 2.897)

Nesse sentido, não vemos porque não reconhecer a aplicação do parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 9.363, de 1996, à espécie.

Insurge-se também a recorrente contra a exclusão de energia elétrica e combustível no cômputo do valor total dos insumos adquiridos. Argumenta que tais itens, mesmo não integrando o produto final, são consumidos no processo de industrialização e se incluem no custo do produto exportado.

Neste ponto não merece censura a decisão recorrida, pois o já citado artigo 1º da Lei nº 9.363, de 1996 enumera expressamente os insumos utilizados no processo produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Assim, devemos empreender uma análise do sentido de verificar se os materiais reclamados pela recorrente enquadram-se nas categorias de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

De pronto devemos abstrair a energia elétrica e o combustível da classificação como material de embalagem, prendendo-se o litígio à sua caracterização como matéria-prima ou produto intermediário.

O parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363, de 1996, determina que utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.

Socorrendo-nos da legislação do IPI, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 1982, as definições pretendidas, *in litteris*:

> *"Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:*
>
> *I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os 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."* (grifamos)

O Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, explicitando tais conceitos, esclarece que como tal devem ser tratados aqueles materiais que *"hão 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"*.

A energia elétrica e os combustíveis, produtos utilizados como força motriz no processo produtivo, vez que não incidem diretamente sobre o produto, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do benefício tratado.

As mesmas alegações acima deduzidas podem ser utilizadas com relação ao frete pago a transportadores autônomos para o transporte dos insumos. Isto implica que não seja aceitável a inclusão deste item na base de cálculo do ressarcimento pretendido.

A partir de tais considerações, voto no sentido de dar provimento parcial o recurso, para que o benefício seja calculado incluindo-se as vendas a comercial exportadora.

Sala das Sessões, em 09 de setembro de 2003

ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA