



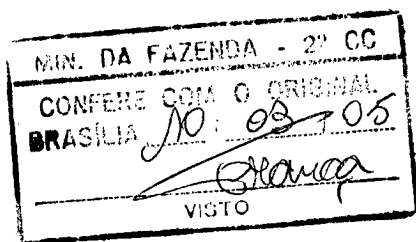
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13886.000282/97-93
Recurso nº : 118.566
Acórdão nº : 202-15.305

Recorrente : USINA SANTA BÁRBARA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP



IPI – CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS – COMERCIAL EXPORTADORA – Incluem-se no cômputo do incentivo as vendas para o exterior através de empresas comerciais exportadoras.

EXCLUSÃO DE VALORES CORRESPONDENTES À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS E SERVIÇOS QUE NÃO SE IDENTIFICAM COMO MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO – As matérias-primas, produtos intermediários, suscetíveis ao benefício do crédito presumido de IPI, são bens que, além de não integrarem o ativo permanente da empresa, são consumidos no processo de industrialização ou sofrem desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, nas fases de industrialização.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
USINA SANTA BÁRBARA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de diligência suscitada.** Vencido o Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt. **II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** O Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt votou pelas conclusões.

Sala das Sessões, em 01 de dezembro de 2003

Henrique Pinheiro Toffes
Presidente

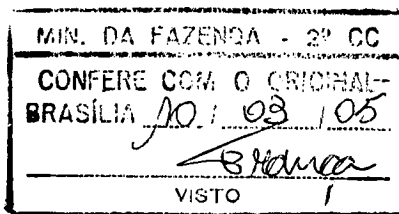
Antônio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13886.000282/97-93
Recurso nº : 118.566
Acórdão nº : 202-15.305

Recorrente : USINA SANTA BÁRBARA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL.

RELATÓRIO

Versam os autos sobre pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, referente ao período de apuração de abril a dezembro de 1995, como ressarcimento das contribuições ao Fundo de Participação – PIS/PASEP e para o financiamento da seguridade social (COFINS), incidentes nas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação, criado pelas Medidas Provisórias sucessivamente reeditadas e afinal convertidas na Lei nº 9.363/96.

Segundo o Termo de Informação Fiscal de fls. 158/167, o valor do crédito presumido a que teria direito a ora Recorrente é inferior ao pleiteado (R\$ 396.346,04), tendo em vista, em resumo, as seguintes inclusões consideradas indevidas no cálculo do benefício:

- receitas de exportações indiretas (vendas efetuadas para empresa comercial exportadora) no ano de 1995;
- insumos não conceituados como matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem: óleo diesel GLP, bagaço de cana, lubrificantes, gás para solda, e bens industriais e agrícolas submetidos à ação indireta no processo produtivo;
- insumos (cana de açúcar) adquiridos junto a pessoas físicas;
- variação cambial.

De sorte que, com os ajustes efetuados, o valor a ser ressarcido ficaria reduzido para R\$ 187.055,36.

A Delegacia da Receita Federal em Limeira – SP, mediante o Despacho de fl. 168, reconheceu parcialmente o pedido de crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS e a COFINS incidentes sobre as aquisições de insumos empregados em produtos exportados, conforme deduzido na informação supra.

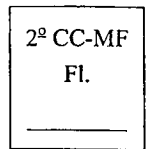
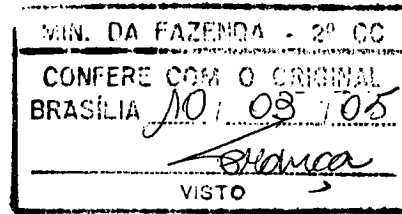
Inconformada, a Contribuinte impugna a referida decisão (fls. 244/247), alegando, conforme apertada síntese da decisão recorrida, que:

“Em relação às vendas a empresas comerciais exportadoras, alegou que o texto da lei não teria feito diferença entre exportações diretas e indiretas. Citou opinião da doutrina e afirmou que a inclusão posterior da previsão teria ocorrido a título de “explicitação”.

Alegou, ainda, que a conclusão poderia ser deduzida da finalidade da lei, que queria evitar a “exportação de tributos”. Acrescentou



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13886.000282/97-93
Recurso nº : 118.566
Acórdão nº : 202-15.305

que “todo o sistema de incentivos à exportação, via desoneração de tributos, considera como beneficiadas as operações realizadas com empresas comerciais exportadoras”.

Ademais, a conclusão da fiscalização ofenderia o princípio da isonomia, “pois implicaria um discrimen sem qualquer correlação lógica entre o critério consagrado e o efeito jurídico consistente na desoneração respectiva”.

Em relação às outras glosas, alegou que o critério adotado pela fiscalização não seria o mais adequado, uma vez que deveria ser levado em conta o princípio da não-cumulatividade. Segundo a interessada, “não caberia ao intérprete distinguir aquilo que a lei não distingue”. Citou jurisprudência, opinião da doutrina e parecer a respeito do óleo diesel.”

A DRJ em Ribeirão Preto – SP manteve o deferimento em parte do pedido de ressarcimento em exame, nos termos da Decisão de fls. 244/247, cuja ementa se transcreve:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Ano-calendário: 1995

Ementa: RESSARCIMENTO CUMULADO COM COMPENSAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. EXPORTAÇÕES POR MEIO DE COMERCIAIS EXPORTADORAS.

As exportações realizadas por meio de comerciais exportadoras somente foram abrangidas pelo incentivo a partir de novembro de 1996.

PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

O incentivo restringe-se aos produtos adquiridos, no mercado interno, de pessoas jurídicas, que são as únicas contribuintes do PIS e da Cofins.

INSUMOS E PRODUTOS DE CONSUMO GERAL.

O incentivo restringe-se às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA”.

Em tempo hábil, a Interessada interpôs recurso a este Conselho (fls. 265/279), no qual, em suma, reitera os argumentos anteriormente expendidos na peça impugnatória.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13886.000282/97-93
Recurso nº : 118.566
Acórdão nº : 202-15.305

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 10: 03.105
<i>Branca</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

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 materiais de embalagem, no período de apuração de abril a dezembro de 1995.

Exsurge dos autos que o inconformismo da Recorrente se circunscreve à não consideração no cálculo do benefício, como receitas de exportação, aquelas efetuadas para empresa comercial exportadora no ano de 1995, bem como da exclusão da base de cálculo do benefício de valores relativos a produtos que segundo o Fisco não entram em contato físico direto com os produtos em fabricação (óleo diesel GLP, bagaço de cana, lubrificantes, gás para solda, e bens industriais e agrícolas submetidos à ação indireta no processo produtivo).

Quanto à primeira matéria, é pacífico neste Colegiado que assiste razão ao inconformismo da Recorrente. Dentre as várias decisões que abordaram o assunto, destaco e adoto, no particular, a consubstanciada no voto condutor do Acórdão nº 202-12.301 da lavra do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima:

“No que diz respeito às exportações através de Comercial Exportadora, nota-se que a redação do art. 1º da MP nº 948/95, já transcrito neste voto¹, limita o direito à fruição do benefício às empresas produtoras e exportadoras. No entanto, a MP nº 948/95 foi reeditada diversas vezes, inclusive com numerações diferentes, sendo na sua última versão, que deu origem à Lei nº 9.363/96, ou seja, na MP nº 1484-27, de 22/11/96, foi inserido o parágrafo único no art. 1º, passando o referido artigo a ter o seguinte teor:

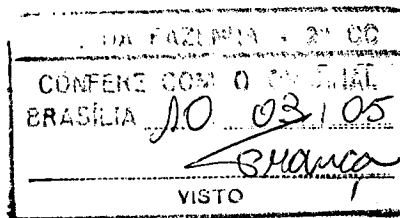
Art. 1º - A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares números 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro 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.

¹“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.”



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13886.000282/97-93
Recurso n° : 118.566
Acórdão n° : 202-15.305



2º CC-MF
Fl.

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."

Sem embargo, a posição vencedora nesta Câmara é a de que o benefício do crédito presumido no caso de vendas através de Comercial Exportadora aplica-se mesmo aos fatos ocorridos anteriores a publicação Medida Provisória n° 1484-27, de 22/11/96, ou seja, desde a edição da Medida Provisória n° 948/95, que instituiu o benefício fiscal. Este entendimento decorre do disposto no art. 3° do Decreto-Lei n° 1.248/72, com a redação dada pelo Decreto-Lei n° 1.894/81, que assim determinava²:

Art. 3° - São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o art. 1° deste Decreto-Lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, à exceção do previsto no art. 1° do Decreto-Lei número 491, de 5 de março de 1969, ao qual fará jus apenas a empresa comercial exportadora³.

Por sua vez, dispõe o art. 1° do Decreto-lei n° 1.248/72:

"Art. 1° - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinados ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Por essas razões, entendo que a decisão recorrida merece ser reformada, para incluir as receitas de exportação referentes aos produtos destinados ao exterior por meio de comerciais exportadoras na apuração do percentual entre a receita bruta operacional e as receitas de exportação."

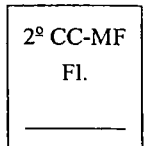
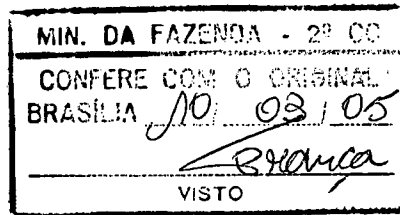
² O Decreto-Lei n° 1.248/72 foi revogado pelo art. 73 da Medida Provisória n° 1.602, de 14/11/97, estando em pleno vigor no período coberto pelo incentivo pleiteado nos presentes autos.

³ O benefício fiscal excetuado (previsto no art. 1° do Decreto-Lei n° 491/69) refere-se aos créditos tributários sobre vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente, concedido às empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13886.000282/97-93
Recurso n° : 118.566
Acórdão n° : 202-15.305



Já no que diz respeito às exclusões da base de cálculo do crédito presumido de bens que não se identificam com os conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem em face dos produtos industrializados pela Recorrente (açúcar e álcool), não procede o inconformismo da Recorrente.

Em primeiro lugar, sem serventia para o caso as alegações deduzidas com fulcro no princípio da não-cumulatividade, pois aqui a rigor não está em discussão a abrangência dos insumos suscetíveis de assegurarem o direito ao crédito escritural de IPI no mecanismo que operacionaliza esse princípio para efeito da exigência do imposto em questão, mesmo que coincidentes.

Com efeito, a escolha das categorias de produtos ensejadoras de comporem a base de cálculo do benefício fiscal em tela foi determinada pela lei que o instituiu, cuja observância deve ser estrita, em se tratando de norma de natureza incentivadora, na qual a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular. No dizer do mestre Carlos Maximiliano⁴:

“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.”

Assim sendo, somente produtos que se identificam como matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados são passíveis de comporem a base de cálculo do crédito incentivado em apreço por expressa disposição legal (Lei n° 9.363/96, art. 2º⁵).

Ademais, o conteúdo semântico dessas categorias de produtos está circunscrito ao que sobre elas dispõe a legislação do IPI, pois além de ser este o tributo utilizado para instrumentar esta espécie de incentivo fiscal, a lei incentivadora assim optou (Lei n° 9.363/96, art. 3º, § único⁶).

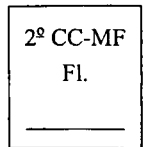
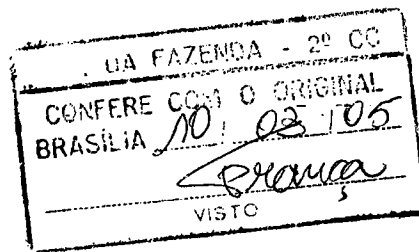
⁴ Hermenêutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333.

⁵ “Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.”

⁶ 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 nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13886.000282/97-93
Recurso nº : 118.566
Acórdão nº : 202-15.305

No artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, assim como nos dispositivos equivalentes dos regulamentos posteriores, encontra-se a aludida delimitação, *verbis*:

“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)

Nesse diapasão, o Parecer Normativo CST nº 65/79 nada mais fez que com maestria explicitar o alargamento dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, ao dizer que: *“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.”*

Esclarece, pois, 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”*.

Em resumo, para a legislação do IPI, apenas podem ser considerados matérias-primas e produtos intermediários os produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação, excepcionados, por certo, os bens classificáveis no ativo permanente que ontologicamente e segundo os princípios contábeis geralmente aceitos não guardam nenhuma pertinência com aqueles identificáveis como matérias-primas e produtos intermediários.

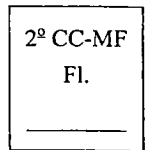
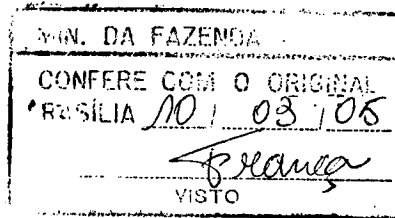
Por aí se vê que o Parecer Normativo CST nº 65/79 oferece uma interpretação do dispositivo legal em comento que se apresenta consistente e nos lindes da norma interpretada, como reconhecido pela jurisprudência predominante deste Colegiado, com respaldo, inclusive de vários julgados.

“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.”



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13886.000282/97-93
Recurso nº : 118.566
Acórdão nº : 202-15.305



Por exemplo, o RESP nº 18.361-0-SP, que trata de materiais refratários empregados na indústria [cerâmica] que são consumidos lentamente na produção [de ladrilhos], não integrando o novo produto e nem o equipamento que compõe o ativo fixo da empresa, *“devem ser classificados como produtos intermediários, conferindo direito ao crédito fiscal”*. Ou seja, não se vislumbra nenhuma discrepância entre essa decisão e o critério explicitado no PN CST nº 65/79, já que o produto em tela se desgasta *“em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida”*.

Destarte, tenho como incensurável a glosa efetuada concernente a óleo diesel GLP, bagaço de cana, lubrificantes, gás para solda, e bens industriais e agrícolas submetidos à ação indireta no processo produtivo, ou seja, produtos que, mesmo que sofram um desgaste paulatino, isto não se dá pelo contato direto no processo de industrialização *strictu sensu* no caso do açúcar e do álcool, condição lógica e legal, com respaldo na jurisprudência, para que quaisquer outros bens possam ser assemelhados às matérias-primas e produtos intermediários para efeito de comporem a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96 e as medidas provisórias que a antecederam.

Finalmente, merece registrar, inclusive, que no presente caso o Fisco deu uma interpretação abrangente do que se pode considerar como “processo produtivo”, pois admitiu a inclusão no cálculo do benefício de “fertilizantes e insumos como cal, enxofre e ácidos utilizados no cultivo da cana de açúcar (fl. 163)”, que na realidade são insumos utilizados para a obtenção da matéria-prima principal (cana de açúcar) utilizada na industrialização (processo produtivo) do açúcar e do álcool.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para considerar como receitas de exportação aquelas advindas de vendas a empresa comercial exportadora de que tratava o Decreto-Lei nº 1.248/72 com o fim específico de exportação para o exterior.

Sala das Sessões, em 01 de dezembro de 2003


ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO