



Processo nº : 13984.000377/98-52

Recurso nº : 111.647

Acórdão nº : 201-76.924

Recorrente : KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S.A.
(SUCESSORA DE CELUCAT S.A.)

Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. COMERCIAL EXPORTADORA.

As receitas de vendas para comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior (art. 1º, parágrafo único) são computadas no cálculo da receita de exportação, mesmo em relação às vendas anteriores à edição da MP nº 1.484-27, de 22/11/96, que acresceu o parágrafo único à norma instituidora do favor fiscal.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. ENERGIA ELÉTRICA.

De acordo com o art. 3º da Lei nº 9.363, o alcance dos termos matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, deve ser buscado na legislação de regência do IPI. E a normatização do IPI nos dá conta que somente dará margem ao creditamento de insumos, quando estes integrem o produto final ou, em ação direta com aquele, forem consumidos ou tenham suas propriedades físicas e/ou químicas alteradas. A energia elétrica não tem ação direta no processo produtivo, pelo que não pode ter seu valor de aquisição computado no cálculo do benefício fiscal.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S.A. (SUCESSORA DE CELUCAT S.A.)

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso**, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Antonio Mario de Abreu Pinto, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer quanto à energia elétrica.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 2003.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

Jorge Freire
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Serafim Fernandes Corrêa e Antônio Carlos Atulim (Suplente).



Processo nº : 13984.000377/98-52

Recurso nº : 111.647

Acórdão nº : 201-76.924

Recorrente : **KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S.A.**
(SUCESSORA DE CELUCAT S.A.)

RELATÓRIO

Versam os autos sobre lançamento de IPI tendo em vista o entendimento da fiscalização de que a empresa utilizou-se indevidamente do crédito presumido de IPI (Lei nº 9.363/96), referente aos exercícios 1995 e 1996. A epigrafada incluiu no cômputo do cálculo do benefício às aquisições de energia elétrica, os insumos que posteriormente foram devolvidos e as vendas a empresas comerciais exportadoras, os quais foram excluídos pelo Fisco, dando azo ao lançamento. A empresa acresceu ao valor dos insumos adquiridos o valor do IPI destacado na nota fiscal, o qual foi igualmente glosado. Quanto a este item não houve contestação da empresa, tendo recolhido o IPI desta parte conforme DARF fl. 260.

Irresignada com a r. decisão que manteve na íntegra o lançamento, a autuada interpôs recurso voluntário onde, em síntese, averba que devem ser consideradas no benefício as receitas oriundas das exportações indiretas, vez que o benefício visa incrementar a exportação e suas vendas às comerciais exportadoras foram feitas com o fim específico de exportação, sendo as mercadorias remetidas diretamente do estabelecimento produtor para embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Quanto à glosa de energia elétrica, alegou que o § 3º do art. 1º da Portaria MF nº 129/95 ao determinar que os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação do IPI, extrapolou os termos da MP, visto que o conceito de insumo, no seu entender, deve ser tomado no sentido geral, e só de forma supletiva o inserto na legislação do IPI. Por fim, quanto às devoluções de compra, aduz que se pautou nos critérios legais ao aplicar o percentual sobre o valor das compras de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos no mês de realização das exportações.

À fl. 281, cópia comprovante de depósito recursal para fins de processamento do recurso.

É o relatório. *[Assinatura]*

[Assinatura]



Processo nº : 13984.000377/98-52
Recurso nº : 111.647
Acórdão nº : 201-76.924

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JORGE FREIRE

No tocante às devoluções de compras creio que sequer deveríamos discutir sobre as mesmas, tal a obviedade de sua glosa. Ora, se determinada mercadoria foi devolvida, por óbvio não foi utilizada no processo produtivo. E se não foi utilizada no processo produtivo, não há como computá-la no benefício fiscal. Em termos práticos, seria o mesmo que admitirmos a utilização do benefício sobre mercadorias que sequer foram adquiridas. A lógica do crédito presumido é desonerar a empresa produtora-exportadora do PIS e da COFINS insertos nas matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos com o fito de se agregarem ao produto final a ser exportado. Se houve devolução de compra, não há o que ser desonerado.

Já quanto à questão das receitas oriundas de vendas para comerciais exportadoras, o que se põe para o deslinde da avença é se a inovação operada pelo legislador na redação do art. 1º da MP nº 1.484-27, de 22/11/96 e posteriormente mantida na Lei de conversão da referida MP, com a citada expressão, tem efeito *ex tunc* como entende a recorrente ou *ex nunc*, como depreende-se do entendimento da decisão *a quo*.

Na Medida Provisória nº 1.484-27, de 22/11/96, foi alterada a redação do artigo 1º.

A antiga redação, até a MP nº 1.484-26, de 24/10/96, era:

"Art. 1º O produtor exportador de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo."

A nova redação do citado artigo, a partir da publicação da MP nº 1.484-27, de 22/11/96, passou a ser:

"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 07, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo."

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." (grifei)

Portanto, duas modificações foram introduzidas pelo legislador: a primeira quando trocou a expressão "o produtor exportador de mercadorias..." para a "empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais...", e a segunda quando da introdução de um parágrafo único assentando que mesmo as vendas às comerciais exportadoras davam margem ao benefício. No presente, interessa-nos a última hipótese.

Jorge Freire

Jorge Freire



Processo nº : 13984.000377/98-52

Recurso nº : 111.647

Acórdão nº : 201-76.924

Já me manifestei sobre o alcance da introdução do parágrafo único quando da leitura de meu voto no Recurso nº 107.591. E a solução que dei àquela controvérsia, se a modificação retrotrairia ou não seus efeitos, é a mesma que há de ser dada ao caso vertente.

Para tanto, da mesma forma que no citado precedente, trago à colação a doutrina sobre o assunto, mais especificamente sobre o método interpretativo a ser seguido na espécie.

Ensina Paulo Bonavides, ao discorrer sobre a interpretação das normas jurídicas, que no tocante às fontes há três espécies de interpretação, a saber: autêntica (do legislador), judiciária (do juiz) e doutrinária (do jurista). Concluo que estamos diante, segundo o critério das fontes, de interpretação autêntica, onde o próprio legislador, reconhecendo a ambigüidade das MPs, pontificou o alcance do benefício consignando a expressão “empresa produtora exportadora”.

Para o citado jurista¹ “a lei interpretativa retroage aos casos ainda pendentes. Não abrange todavia aqueles decididos por sentenças em sentido contrário, antes que a lei de interpretação se tornasse obrigatória (na hipótese sob comento, a Lei nº 9.363/96), e já passado em julgado. A interpretação autêntica vincula, enfim, os juízes sendo de eficácia imperativa *erga omnes*. ”

Por seu turno, Bernardo Ribeiro Moraes, também ao tratar da interpretação autêntica, aduz que “Em relação ao alcance temporal da lei interpretativa, os autores costumam dizer que esta lei tem o efeito de incorporar-se à lei interpretativa, de forma tal que é entendida como se existisse desde o momento em que entrou em vigor a lei interpretada. A lei interpretativa, portanto, retroage, aplicando-se aos casos anteriores. A lei interpretativa passa a ser um complemento da lei interpretada, formando, ambas, um corpo único, que deve remontar-se à época da promulgação da primeira.”²

Dessa forma, entendo que o acréscimo do parágrafo único ao art. 1º da MP que veio a ser convertida na Lei 9.363/96, tem efeitos *ex tunc*, devendo ser considerada na receita de exportação o valor das vendas para comerciais exportadoras com o fim específico de exportação para o exterior, como tomo por inconteste no caso vertente.

Por fim, quanto à glosa da energia elétrica, entendo escorreita a r. decisão pelos seus próprios fundamentos.

Dispõe a lei instituidora do benefício (Lei nº 9.363) no parágrafo único do art 3º, que:

“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”. (grifei)

Sem embargo, entendo que o legislador foi explícito que em relação às hipóteses elencadas devem ser aplicadas, quando não suficientemente claros os conceitos abarcados pela própria norma instituidora do benefício, as leis de regência do IR e do IPI. Assim, restrito os

ADM

¹ BONAVIDES, Paulo. “*Curso de Direito Constitucional*”, Malheiros, 7ª ed, 2ª tiragem, 1998, p. 398/400.

² RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. “*Compêndio de Direito Tributário*”, vol II, , 3ª ed, 2ª tiragem, 1997, p. 186.



Processo nº : 13984.000377/98-52

Recurso nº : 111.647

Acórdão nº : 201-76.924

contornos do litígio em relação a quais produtos se incluem no conceito de matérias-primas ou produtos intermediários, é de aplicar-se então, subsidiariamente, a legislação do IPI. E, como é cediço, o termo legislação é amplo, não se restringindo à lei em seu sentido formal, mas compreendendo também as normas infra-legais, como os decretos e atos administrativos pertinentes à matéria.

Dessarte, não sendo a lei instituidora do benefício definitivamente clara quanto a tais conceitos, determina o legislador, vez que se utilizou da sistemática do IPI para concessão do ressarcimento daquelas contribuições embutidas nos produtos efetivamente exportados, que seu alcance deve ser buscado na legislação de regência daquele tributo. Esse é o alcance do termo subsidiário.

Tenho para mim que só podem dar margem a ressarcimento de PIS e COFINS, a título de crédito presumido de IPI, aquelas mercadorias que, consoante o entendimento previsto na legislação do IPI, possam enquadrar-se no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

E, de acordo com a legislação do IPI, tais insumos são aqueles que dão margem ao que veio chamar-se de créditos básicos, ou seja aqueles que geram o direito subjetivo do contribuinte de creditar-se de forma a moldar-se nos preceitos constitucionais da não-cumulatividade do IPI. Nesse passo, concluo que o benefício só existirá em relação às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que geram direito ao crédito, pois é isto que dispõe a norma a ser aplicada subsidiariamente.

Estatui o art. 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzido no art. 82, inciso I do RIPI/82 que:

"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 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." (grifei).

É assente na jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes que para dar margem ao creditamento é necessário que os insumos sejam consumidos no processo de industrialização ou sofram desgaste em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, o que não é o caso dos insumos acima elencados. Nesse sentido, a ementa³ a seguir transcrita:

"CRÉDITO DO IMPOSTO – MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM – Para aproveitamento do crédito, os bens devem ser consumidos no processo de industrialização ou sofrer desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou vice-versa e, ainda, não estarem compreendidos entre os bens do ativo permanente...." (sublinhei).

³ Ac. nº 201-65.182



Processo nº : 13984.000377/98-52

Recurso nº : 111.647

Acórdão nº : 201-76.924

Desta forma, para que determinado insumo possa servir de base ao cálculo do litigado benefício fiscal, deve ficar provado à exaustão, e este ônus é de quem pede, que efetivamente o insumo foi utilizado no processo produtivo em ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, desde que nesse processo sofra perda ou modificação de suas propriedades físicas e/ou químicas.

O Parecer Normativo CST 65/79, elucidando o alcance da norma insculpida no art. 25 da Lei nº 4.502/64, aduziu que os produtos intermediários e as matérias-primas que não integrem o produto final mas que sofram, em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como desgaste, o dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, também dará margem ao creditamento. A contrário senso, de acordo com a legislação de regência do IPI, a qual devemos buscar elementos subsidiários para definir o alcance dos termos matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, consoante a norma de regência do benefício pleiteado nestes autos, qualquer insumo utilizado no processo produtivo que não atenda tais requisitos não darão margem ao creditamento do IPI, e, por conseguinte, não poderão ser utilizados no cômputo do benefício da Lei nº 9.363/96.

Em conclusão, o que deve ser perquirido para sabermos quais produtos que dão margem ao chamado creditamento básico, e, portanto, a inclusão no benefício, é identificarmos se eles entram no processo produtivo, ou integrando o produto final, quando não cabe maiores digressões, ou quando exercem ação direta sobre o produto em fabricação, ficando demonstrado seu desgaste físico e/ou químico.

E é justamente por entender que não há contato direto que venho negando a utilização de energia elétrica.

Forte em todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para o fim de determinar que as receitas de vendas para comerciais exportadoras devem ser incluídas no cálculo do benefício como receita de exportação.

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 2003.

JORGE FREIRE.