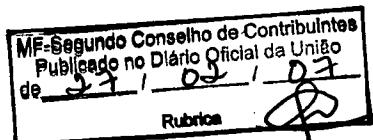




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000180/98-81  
Recurso nº : 126.168  
Acórdão nº : 204-00.441



2º CCMF  
Fl.

Recorrente : CARGIL CITRUS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

MIN. DA FAZENDA - 2º CC

CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 17/3/98 106

*GLY*  
GUSTO

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS. - A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para o efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a Cofins previsto na Lei nº 9.363/96.

TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. I. ERRO MATERIAL NO PREENCHIMENTO DAS NOTAS FISCAIS. - A obrigação tributária deriva de imposição legal, portanto, o simples erro material comprovado pelo contribuinte no preenchimento das notas fiscais, não tem o condão de fazer nascer a imposição tributária.

TAXA SELIC. Aplica-se a taxa SELIC sobre o crédito a ser restituído em pedido de ressarcimento, por aplicação analógica dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, referente aos créditos concedidos nesse recurso.

CRÉDITO I - INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES (PESSOAS FÍSICAS). Exclui-se da base de cálculo do crédito presumido do IPI as aquisições de insumos que não sofreram incidência das contribuições ao PIS e à COFINS no fornecimento ao produtor-exportador.

II. DESPESAS HAVIDAS COM ENERGIA ELETRICA E COMBUSTIVEL Somente podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de matéria-prima de produto intermediário ou de material de embalagem. A energia elétrica e os combustíveis não caracterizam matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não se integram ao produto final, nem foram consumidos, no processo de fabricação, em decorrência de ação direta sobre o produto final.

**Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CARGIL CITRUS LTDA.

**ACORDAM** os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o crédito referente a industrialização por terceiros, as aquisições que não caracterizavam transferência e a correção da Taxa Selic a partir do protocolo do pedido. Vencido o Conselheiro Jorge Freire quanto a industrialização por terceiros. Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Sandra Barbon Lewis (Relatora) e Gustavo de Freitas Cavalcanti Costa (suplente), que davam provimento total ao recurso.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000180/98-81  
Recurso nº : 126.168  
Acórdão nº : 204-00.441

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 18/07/06
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CCMF  
Fl.

Vencido o Conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho quanto a pessoa física, cooperativa e energia elétrica. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nayra Bastos Manatta e Júlio César Alves Ramos quanto á Taxa Selic. Designada a Conselheira Nayra Bastos Manatta para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral pela recorrente, o Dr. Gustavo Martini de Matos.

Sala das Sessões, em 09 de agosto de 2005.

*Henrique Pinheiro Torres*  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

*Nayra Manatta*  
Nayra Bastos Manatta.  
Relatora-Designada

*[Assinatura]* 2



MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 18/07/01
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CCMF
FL.

Processo nº : 13854.000180/98-81  
Recurso nº : 126.168  
Acórdão nº : 204-00.441

Recorrente : CARGIL CITRUS LTDA.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão nº 4.605 (fls. 207/220), proferida pela DRJ em Ribeirão Preto - SP, que julgou improcedente o pedido de ressarcimento referente ao crédito presumido de IPI, incidente sobre os insumos adquiridos pela Recorrente de não contribuintes, energia elétrica e combustível e industrialização por encomenda, referentes ao primeiro trimestre de 1998, empregados em produtos por ela exportados, além de glosas pelo não reconhecimento de transferências e negar o acréscimo da taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido.

Em análise contábil, o Auditor-Fiscal da Receita Federal em Ribeirão Preto - SP, Seção de Fiscalização (fls. 43/44), posicionou-se pela determinação à Interessada para que apresentasse aos autos documentos para esclarecimentos sobre os fatos, o que foi atendido às fls. 45/166. Em nova manifestação, a mesma Auditoria-Fiscal da Receita Federal em Ribeirão Preto - SP, Seção de Fiscalização (fls. 168/171) se manifestou pelo acolhimento parcial do pedido formulado pela Recorrente, tendo em vista estarem insertos, no total de insumos pleiteados, alguns produtos que não compõem sua base de cálculo, o que ensejou a diminuição do valor do crédito presumido a ser ressarcido, reduzindo-se de R\$1.935.103,26 para R\$493.138,31.

A Delegacia da Receita Federal em Ribeirão Preto - SP, em seu despacho decisório (fls. 172/174), concluiu por reconhecer somente parte do pedido de ressarcimento do crédito presumido de IPI no valor de R\$ 493.138,31, oriundo de Contribuições ao PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre insumos empregados em produtos exportados pela Recorrente no período de janeiro e março de 1998, cujo benefício foi instituído pela MP nº 948/95, e reedições, tendo, atualmente, seus efeitos convalidados pela Lei nº 9.363/96 e normatizados pelas Portarias MF nºs 129/95 e 38/97.

Inconformada, a Recorrente interpôs recurso à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP contra a parte da decisão que *"deferiu parcialmente o pedido de fls. 01"* (fls. 178/189). Alegou que: I) a inclusão na base de cálculo do incentivo de custos com matérias-primas, produtos intermediários, e materiais de embalagem adquiridos de produtores rurais, pessoas físicas e cooperativas é reconhecida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais; II) exclusão da base de cálculo do incentivo fiscal das transferências de matérias-primas de outros estabelecimentos da recorrente, contraria IN SRF nº 23/97; III) industrialização por encomenda não é mera prestação de serviço em vista da utilização do produto beneficiado em processo de produção da Recorrente; IV) os artigos segundo e terceiro da Lei nº 9.363 de 96, sobre a forma de cálculo do IPI, inclui matérias-primas, material de embalagem, produtos intermediários, que da combinação com o artigo 488 do Decreto nº 2.637, de 25.6.1998 incluem produtos como energia elétrica e combustível. Aduziu ainda que a energia elétrica e o combustível são necessários ao processo produtivo da Recorrente; e V) requereu juros remuneratórios sobre o valor a ser ressarcido equivalentes à taxa Selic e citou jurisprudência a respeito. Pediu o provimento do recurso com a reforma da decisão

*[Assinatura]* 3 *[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 18/07/06
<i>[Assinatura]</i>
<i>[Assinatura]</i>

2º CCMF
Fl.
_____

Processo nº : 13854.000180/98-81  
Recurso nº : 126.168  
Acórdão nº : 204-00.441

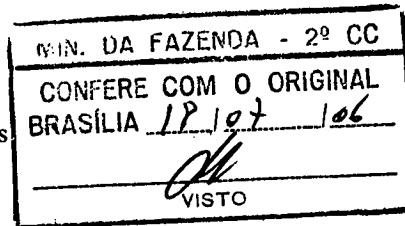
recorrida, deferindo-se-lhe a restituição do tributo em sua totalidade conforme pedido inicial.

Em decisão, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto – SP proferiu decisão (fls. 207/219), que constitui o Acórdão nº 4.605/2003, pelo qual a solicitação foi indeferida.

Inconformada com a manutenção da decisão da DRJ, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 239/260, reiterando, em síntese, todos os termos apresentados na impugnação.

É o relatório.

4



Processo nº : 13854.000180/98-81  
Recurso nº : 126.168  
Acórdão nº : 204-00.441

**VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
SANDRA BARBON LEWIS**

Sendo tempestivo o recurso, passo a decidir.

A controvérsia cinge-se à base de cálculo do crédito presumido do IPI, bem como a incidência da taxa Selic a título de juros remuneratórios sobre o valor a ser resarcido.

**Base Cálculo Crédito Presumido IPI. Energia Elétrica e Combustível.**

De acordo com o art. 3º da Lei nº 9.363/96, o alcance dos termos matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, deve ser buscado na legislação de regência do IPI. E a referida normatização do IPI nos dá conta de que somente dará margem ao creditamento de insumos quando estes integram o produto final, ou em ação direta com aquele, quando forem consumidos ou tenham suas propriedades físicas e/ou químicas alteradas.

As informações contidas nos autos revelam que os insumos energia elétrica e combustível (bagaço de cana e óleo combustível) são empregados no processo produtivo de forma direta, na geração de vapor nas caldeiras, no acionamento de motores elétricos, bombas e compressores, entre outros, usados no processo de industrialização dos produtos finais (conforme descrição de fl. 354), razão pela qual não existe qualquer motivo que justifique a sua exclusão do cálculo do crédito presumido.

Isso porque, nos termos do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, combinado com o art. 393, inciso II, do RIPI/82, considera-se produtos intermediários os bens utilizados na produção, inclusive os que não integram o produto final, mas sejam consumidos ou utilizados durante o processo industrial, como ocorre, no presente caso, com a energia elétrica, óleo combustível e o bagaço da cana.

Ademais o Parecer Normativo CST nº 65, de 31/10/1979, confirma que o art. 82, inciso I, do RIPI deve ser interpretado, não em sentido estrito, mas em sentido lato, para alcançar quaisquer bens que sejam consumidos na operação de industrialização.

Por outro lado o legislador não dispôs que, no cálculo do crédito presumido, deveria somente ser considerado o valor dos produtos intermediários que mantêm contato físico com o produto final exportado. Ao contrário o termo "*produto intermediário*" deve ser utilizado no seu sentido genérico, independentemente de manter ou não contato físico com o produto final exportado.

Destarte, assiste razão à Recorrente na inclusão desses valores no cálculo do crédito presumido a que faz jus.

**Da exclusão da base de cálculo do crédito presumido dos valores relativos a insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da Cofins.**

5



MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 12/07/07
VISTO

2º CCMF  
Fl.

Processo nº : 13854.000180/98-81  
Recurso nº : 126.168  
Acórdão nº : 204-00.441

Em que pese a presente matéria não possuir entendimento uníssono, entendo que a posição mais adequada com a norma legal é aquela pela inclusão de insumos adquiridos de não contribuintes no cômputo da base de cálculo do crédito presumido, já que, nos termos do *caput* do art. 5º da Lei nº 9.363/1996 instituidora desse incentivo fiscal, o crédito tem como escopo o “ressarcimento das contribuições (...) incidentes sobre às respectivas aquisições”, desta forma, a expressão **ressarcimento**, dever ser compreendida no sentido que o incentivo, visa ressarcir o produtor exportador de mercadorias nacionais dos custos que aquelas contribuições representam sobre as operações anteriores e ainda, por se configurar como crédito **presumido**, independe do valor que efetivamente tenha sido recolhido a título das contribuições sobre as diversas fases de elaboração do produto vendido.

Ainda, no julgamento do Recurso n.º 201-112321, em sessão realizada no dia 16.09.2002, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, acolheu o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda, que julgou devida a inclusão na base de cálculo do incentivo, do custo das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de produtores rurais, pessoas físicas e sociedades cooperativas.

Destaca-se também que a natureza do crédito presumido do IPI é de **subvenção** e não de **restituição** das contribuições em comento, o que leva à conclusão de que a Lei nº 9.363/1996 não pode ser interpretada pelo disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional.

Por fim, a Lei nº 9.363/1996 disciplina de maneira cerrada as hipóteses de realização do cálculo do crédito presumido do IPI, que considera o valor total da aquisição de insumos; não sendo possível realizar exclusões que não estejam previstas em lei.

Destarte, assiste razão à Recorrente na inclusão desses valores no cálculo do crédito presumido a que faz jus.

#### **Ressarcimento Crédito Presumido de IPI relativo ao PIS/Cofins por meio de Industrialização por Terceiros.**

A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante, no caso a Recorrente, agraga-se ao seu custo de aquisição para o efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a Cofins previsto na Lei nº 9.363/96.

É que a matéria-prima, no caso a laranja, foi submetida a processo que gerou custo para a Recorrente para sua transformação no produto final a ser vendido pela Recorrente, razão pela qual tais custos devem integrar o valor das aquisições incentivadas.

6



MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 17/07/06
ESTO

2º CCMF
Fl.

Processo nº : 13854.000180/98-81  
Recurso nº : 126.168  
Acórdão nº : 204-00.441

A matéria é regulamentada pelo art. 2º da Lei nº 9.363/96:

*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.*

Com efeito, os valores correspondentes à industrialização das laranjas, por encomenda, integram o valor das aquisições de “matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem” a que se refere o dispositivo legal acima referido, vez que as laranja foram industrializadas por terceiros, mas ainda assim sofreram transformações no processo produtivo realizado pela Recorrente, gerando custo para a mesma.

Nesse sentido é o entendimento jurisprudencial da Câmara Superior:

<b>Número do Recurso:</b>	<b>202-121357</b>
<b>Turma:</b>	<b>SEGUNDA TURMA</b>
<b>Número do Processo:</b>	<b>11065.002799/98-72</b>
<b>Tipo do Recurso:</b>	<b>RECURSO DO PROCURADOR</b>
<b>Matéria:</b>	<b>RESSARCIMENTO DE IPI</b>
<b>Recorrente:</b>	<b>FAZENDA NACIONAL</b>
<b>Interessado(a):</b>	<b>CALÇADOS RACKET LTDA</b>
<b>Data da Sessão:</b>	<b>11/05/2004 09:30:00</b>
<b>Relator(a):</b>	<b>Rogério Gustavo Dreyer</b>
<b>Acórdão:</b>	<b>CSRF/02-01.691</b>
<b>Decisão:</b>	<b>NPM – NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA</b>
<b>Texto da Decisão:</b>	<i>Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques e Leonardo de Andrade Couto que deram provimento ao recurso</i>
<b>Ementa:</b>	<i>RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS. – A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agrava-se ao seu custo de aquisição para o efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto na Lei nº 9.363/96.</i>

<b>Número do Recurso:</b>	<b>202-121817</b>
<b>Turma:</b>	<b>SEGUNDA TURMA</b>
<b>Número do Processo:</b>	<b>13052.000290/98-32</b>
<b>Tipo do Recurso:</b>	<b>RECURSO DO PROCURADOR</b>

**Matéria:** **RESSARCIMENTO DE IPI**

7 M



MIN. DA FAZENDA - 2º CC  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 18/04/06  
STC

2º CCMF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 13854.000180/98-81  
Recurso nº : 126.168  
Acórdão nº : 204-00.441

Recorrente:	FAZENDA NACIONAL
Interessado(a):	CALÇADOS MAJOLO LTDA
Data da Sessão:	11/05/2004 09:30:00
Relator(a):	Rogério Gustavo Dreyer
Acórdão:	CSRF/02-01.692
Decisão:	NPM – NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA
Texto da Decisão:	<i>Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques e Leonardo de Andrade Couto que deram provimento ao recurso</i>
Ementa:	<i>RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS. – A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agregase ao seu custo de aquisição para o efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto na Lei nº 9.363/96.</i>

Diante do exposto, o valor da industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, no caso as laranjas utilizadas nos produtos exportados pela Recorrente agraga-se ao seu custo de aquisição para o efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a Cofins previsto na Lei nº 9.363/96.

**Transferência entre estabelecimentos (4º trimestre de 1997) – erro no preenchimento das notas fiscais.**

O acórdão atacado entendeu que o custo das matérias-primas (laranjas) adquiridas pela recorrente das empresas Citrosantos Ltda. e Citrícula Oliveira Ltda., não poderia ser considerado na apuração do crédito presumido do IPI.

Isso porque os doutos julgadores entendem que os insumos teriam sido adquiridos por estabelecimento distinto do que pleiteou o ressarcimento do crédito presumido e caberia à recorrente comprovar que houve a transferência dos insumos para o estabelecimento que faz jus ao incentivo fiscal.

Como matéria de defesa aduz a recorrente que, em verdade, **não houve transferência de matérias-primas entre os seus estabelecimentos**, sendo que as respectivas aquisições foram realizadas pelo próprio estabelecimento que apresentou o pedido de ressarcimento do crédito presumido.

Para embasar sua tese, junta ao recurso algumas notas fiscais da operação realizada e argumenta, por fim, que o ocorrido, em verdade, trata-se de **erro material**, no preenchimento das notas fiscais, pois ao invés de colocar o CNPJ do estabelecimento que efetivamente recebeu a mercadoria e apresentou o pedido de ressarcimento, as notas



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 18/07/06
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CCMF  
Fl.

Processo nº : 13854.000180/98-81  
Recurso nº : 126.168  
Acórdão nº : 204-00.441

fiscais receberam o CNPJ da matriz da recorrente; porém, tal erro é facilmente vislumbrado se compararmos todas as demais informações constantes das notas fiscais que fazem referência ao estabelecimento adquirente das matérias-primas.

Compulsando as informações trazidas aos autos, vê-se que razão assiste à recorrente. Ao observarmos as notas fiscais trazidas pela recorrente, vislumbra-se que todas as informações constantes das notas coincidem com o do estabelecimento adquirente da matéria-prima, excetuando-se o número do CNPJ do estabelecimento.

Ora, forçoso é constatar que, pelo princípio da legalidade, art. 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, reforçado ainda mais no plano tributário, pelo art. 150º, inciso I, de nosso texto constitucional, que inicia a seção que trata da limitação ao poder de tributar, nos seguintes termos: *"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;..."*. A obrigação tributária decorre de lei.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) em seu art. 97 também reforça a tese da recorrente nos seguintes termos: *"Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;"*.

A jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que os erros e equívocos formais cometidos pelos contribuintes não podem ser utilizados como justificativa para o surgimento das obrigações tributárias.

O Acórdão nº 103-09732, de 06/11/1989, exarado pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes aborda com precisão a questão do erro cometido pelo contribuinte em questões tributárias. Veja-se:

*IRPJ - ERRO DE PROCEDIMENTO -AMPLITUDE NA IMPUGNAÇÃO - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - REMESSAS PARA O EXTERIOR - ASSUNÇÃO DO ÔNUS - A lei não proíbe o ser humano de errar: seria antinatural se o fizesse; apenas comina sanções mais ou menos desagradáveis para segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar. Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível da forma menos injusta possível tanto para o fisco quanto para o contribuinte.etc. (grifamos)*

Assim, fica claro que as matérias-primas foram adquiridas e recebidas pelo estabelecimento da recorrente em Bebedouro, que apresentou o pedido de ressarcimento do crédito presumido do IPI.

Destarte, assiste razão à Recorrente na inclusão desses valores, no cálculo do crédito presumido, do custo das aquisições de matérias-primas realizadas juntas as empresas Citrosantos e Citrícola Oliveira.



MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 18/07/06
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CCMF
Fl.
_____

Processo nº : 13854.000180/98-81  
Recurso nº : 126.168  
Acórdão nº : 204-00.441

### Taxa Selic

Pede a Recorrente a aplicação de juros calculados com base na taxa Selic sobre os valores a serem ressarcidos a título de crédito presumido de IPI.

A pretensão da Recorrente merece provimento, reconhecendo-se o direito à aplicação sobre os valores a serem ressarcidos, conforme fundamentação *supra*, da taxa Selic, corrigidos a partir da protocolização do presente pedido de ressarcimento.

Com efeito, até o advento da Lei nº 9.250/95, ou até o exercício de 1995, inclusive, não obstante a inexistência de expressa disposição legal neste sentido, os créditos incentivados de IPI deveriam ser corrigidos monetariamente pelos mesmos índices até então utilizados pela Fazenda Nacional para atualização de seus créditos tributários, direito este reconhecido por aplicação analógica do disposto no § 3º do art. 66 da Lei nº 8.383/91.

Todavia, com a (pretensa) desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advento da citada Lei nº 9.250/95, que acabou com a correção monetária dos créditos dos contribuintes contra a Fazenda Nacional havidos em decorrência do pagamento indevido de tributos, prevaleceu o entendimento de que a partir de então não haveria mais direito à atualização monetária, e de que não se poderia aplicar a Taxa Selic para tal fim, pois teria a mesma natureza jurídica de taxa de juros, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.

Tal entendimento, com a devida *vênia*, não se apresenta adequado, eis que revela equívoco no exame da natureza jurídica da Taxa Selic. Isto porque, conforme percebeu o Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, no em estudo aprofundado sobre a matéria<sup>1</sup>, a referida taxa se destina também a afastar os efeitos da inflação, tal qual reconhecido pelo próprio Banco Central do Brasil:

*Entre os objetivos da taxa Selic encarta-se o de neutralizar os efeitos da inflação. A correção monetária, ainda que aplicada de forma senão disfarçada, no mínimo obscura, é mera cláusula de readaptação do valor da moeda corroída pelos efeitos da inflação. O índice que procura reajustar esse valor imiscui-se no principal e passa, uma vez feita a operação, a exteriorizar novo valor. Isso quer dizer que o índice corretivo não é um plus, como, por exemplo, ocorre com os juros, que são adicionais, adventícios, adjacentes ao principal, com o qual não se confundem.*

*Sabe-se, segundo a mesma consulta, que a 'a taxa Selic reflete, basicamente, as condições instantâneas de liquidez no mercado monetário (oferta versus demanda por recursos financeiros). Finalmente, ressalte-se que a taxa Selic acumulada para determinado período de tempo correlaciona-se positivamente com a taxa de inflação acumulada ex post, embora a sua fórmula de cálculo não contemple a participação expressa de índices de preços'.*

*A correlação entre a taxa Selic e a correção monetária, na hipótese supra, é admitida pelo próprio Banco Central.*

<sup>1</sup> In, *Da Inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários*, RT 33-59.



MIN. DA FAZENDA - 2º CC  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 17/07/06  
VISTO

2º CCMF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 13854.000180/98-81  
Recurso nº : 126.168  
Acórdão nº : 204-00.441

Por outro lado, cumpre salientar, a utilização da Taxa Selic para fins tributários pela Fazenda Nacional, apesar de possuir natureza híbrida – juros de mora e correção monetária –, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei nº 9.249/95, por seu art. 36, II, se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96).

Ou seja, o fato de a atualização monetária ter sido expressamente banida de nosso ordenamento não impediu o Governo Federal de, por via transversa, garantir o valor real de seus créditos tributários através da utilização de uma taxa de juros que traz em si embutido e escamoteado índice de correção monetária.

Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que ao contribuinte titular de crédito incentivado de IPI, a quem, antes desta pseudo extinção da correção monetária, se garantia, por aplicação analógica do art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, direito à correção monetária – e sem que tenha existido disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame – garanta-se agora direito à aplicação da denominada Taxa Selic sobre seu crédito, também por aplicação analógica de dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95 – que determina a incidência da mencionada taxa sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido –, crédito este que em caso contrário restará grandemente minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda sabidamente danosa e que continua a corroer o valor da moeda.

### Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de se dar provimento integral ao recurso, para reformar a decisão recorrida, a fim de considerar indevida a exclusão: i) do benefício dos valores correspondentes à energia elétrica, óleo combustível e bagaço de cana, efetivamente utilizados na industrialização dos produtos, como produtos intermediários; ii) do custo das matérias-primas (laranjas) adquiridas pela recorrente das empresas Citrosantos Ltda. e Citrícula Oliveira Ltda; iii) do serviço de industrialização por meio de terceiros por integrar o valor dos custos das aquisições incentivadas; e (iv) acrescer de juros baseados na taxa Selic os valores a serem restituídos à Recorrente.

É como voto.

Sala das Sessões, em 09 de agosto de 2005.

SANDRA BARBON LEWIS



M.N. DA FAZENDA - 2º CC  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 12/07/01  
VISTO

2º CCMF  
Fl.

Processo nº : 13854.000180/98-81  
Recurso nº : 126.168  
Acórdão nº : 204-00.441

VOTO DA CONSELHEIRA-DESIGNADA  
NAYRA BASTOS MANATTA

Destaco, inicialmente, que, no voto a seguir apresentado, diz respeito unicamente à inclusão da energia elétrica, combustíveis e aquisições de pessoas físicas e cooperativas no cálculo do crédito presumido do IPI.

A matéria em análise - insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da Cofins, inclusão de energia elétrica no cálculo do crédito presumido do IPI foi magistralmente enfrentada pelo ilustre Presidente e Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, quando do julgamento do RV 122.347, razão pela qual adoto o voto no que diz respeito à presente lide.

*(...) o Fisco, dando cumprimento ao disposto na Portaria MF nº 129/95, exclui do cálculo do crédito presumido de IPI para ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS incidentes na aquisições de insumos no mercado interno pelo produtor exportador de mercadorias nacionais, aqueles insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas, enquanto a Recorrente pleiteia a inclusão destes sob a alegação de que o ressarcimento, por ser presumido, alcança também as aquisições de não contribuintes de tais contribuições sociais.*

*Essa matéria, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição do Receita Federal, ora a do sujeito passivo, dependendo da composição do colegiado.*

*A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão de insumos adquiridos de não contribuintes no cômputo da base de cálculo do crédito presumido, já que, nos termos do caput do art. 1º da Lei 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito tem como escopo ressarcir as contribuições (PIS E COFINS) incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo.*

*A norma concessiva de incentivo fiscal deve sempre ser interpretada literal e restritivamente, de forma a não estender por vontade do intérprete, benefício não autorizado pelo legislador.*

*O vocábulo ressarcir, do Latim resarcire, juridicamente têm vários significados, consertar, emendar, reparar ou compensar um dano, um prejuízo ou uma despesa. No caso presente, ressarcir significa exatamente compensar o produtor exportador, por meio de crédito presumido, as contribuições incidentes sobre os insumos por ele adquiridos. Ora, se não houve a incidência, não há falar-se em ressarcimento, pois o objeto deste, o encargo tributário não existiu.*

*Em arrimo ao entendimento de que se deve excluir do cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de insumos adquiridos de não contribuintes, pessoas físicas e cooperativas, transcrevo abaixo o voto condutor do acórdão nº 202-12.551 onde o então conselheiro e presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Marcos Vinícius Neder de Lima, enfrentou minuciosamente essa matéria:*

*FBM V M*



MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 12/07/106
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CCMF
FI.
_____

Processo nº : 13854.000180/98-81  
Recurso nº : 126.168  
Acórdão nº : 204-00.441

*O incentivo em questão constitui-se num crédito fiscal concedido pela Fazenda Nacional em função do valor das aquisições de insumos aplicados em produtos exportados. Tem origem na carga tributária que onera os produtos exportados e tem por finalidade permitir maior competitividade desses produtos no mercado externo.*

*Traía-se, portanto, de norma de natureza incentivadora, em que a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular.*

*A exegese deste preceito, à luz dos princípios que norteiam as concessões de benefícios fiscais, há de ser estrita, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Neste diapasão, caso não haja previsão na norma compulsória para determinada situação divergente da regra geral, deve-se interpretar como se o legislador não tivesse tido o intento de autorizar a concessão do benefício nessa hipótese.*

*No dizer do mestre Carlos Maximiliano<sup>2</sup>: "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."*

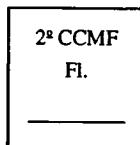
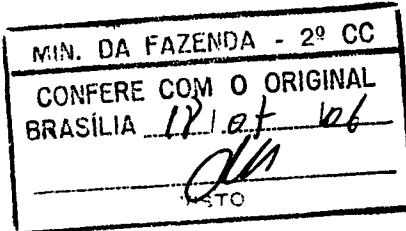
*A fruição deste incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos do art. 1º da MP nº 948/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.363/96. Ou seja, as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem devem ser feitas no mercado interno, utilizadas no processo produtivo e o beneficiário deve ser, simultaneamente, produtor e exportador. Vejamos o que disse o referido artigo:*

*Verifica-se que o legislador estabeleceu nesse dispositivo que o incentivo fiscal deve ser concedido como ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS. A empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a restituição da quantia desembolsada, mediante compensação do crédito presumido e, na impossibilidade desta, na forma de ressarcimento em espécie.*

*Ao compensar o contribuinte, na forma de crédito presumido, com a devolução do montante de tributo pago, o incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação incidente nas etapas precedentes. As pequenas diferenças, para mais ou para menos, porventura existentes nesse processo, se compensam mutuamente dentro de um contexto mais abrangente. Não sendo relevante, sob o ponto de vista econômico, que o crédito concedido não corresponda exatamente aos valores pagos de tributo na aquisição da mercadoria. Esse tratamento, aliás, tem sido muito empregado pelo legislador na concessão de incentivos. A Administração Pública, para facilitar os mecanismos de execução e controle, vem realizando os ressarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a*

<sup>2</sup> Hermeneutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333

*[Assinatura]*



Processo nº : 13854.000180/98-81  
Recurso nº : 126.168  
Acórdão nº : 204-00.441

*regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa nº 114/88<sup>3</sup>).*

*Esclareça-se, por oportuno, que o crédito presumido não pode ter a natureza de subvenção econômica para incremento de exportações, como defende a ilustre Relatora. Segundo De Plácido e Silva<sup>4</sup>, a subvenção, juridicamente, não tem o caráter de compensação. Sabidamente, o crédito presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como ressarcimento de contribuições.*

*Feita essa breve introdução, verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao “ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições”. Em que pese a impropriedade na redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege as contribuições sociais, a melhor exegese é no sentido de que a lei tem de ser referida à incidência de COFINS e de PIS sobre as operações mercantis que compõem o faturamento da empresa fornecedora. Ou seja, a locução “incidentes sobre as respectivas aquisições” exprime a incidência sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.<sup>5</sup>*

*Aliás, a linguagem e termos jurídicos postos em uma norma devem ser investigados sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Como ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>6</sup>, “À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação”.*

*O termo incidência tem significação própria na Ciência do Direito. Segundo Alfredo Augusto Becker<sup>7</sup>: “(...) quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (‘fato gerador’), juridicizando-a, e a consequente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo, o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.*

<sup>3</sup> “IN SRF 114/88... item 4. Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos oriundos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se destinem indistintamente à industrialização de:

- a) produtos que tenham expressamente assegurada a manutenção de créditos como incentivo;
- b) produtos que gerem créditos básicos;
- c) produtos desonerados do imposto no mercado interno, sem direito a crédito”.

<sup>4</sup> De Plácido e Silva, Vocabulário Jurídico, volume IV. Ed. Forense, 2º ed. p. 1462.

<sup>5</sup> O termo “respectivas” foi introduzido pela Medida Provisória nº 948/95. Veio a substituir a expressão “adquiridos no mercado interno pelo exportador” constantes do enunciado do artigo 1º nas Medidas Provisórias nºs 845/95 e 945/95, que tratavam da concessão de crédito presumido antes da MP nº 948/95.

<sup>6</sup> Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6º ed., 1993

<sup>7</sup> In Teoria Geral do Direito Tributário, 3º, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.



M.N. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 18/07/06
<i>[Assinatura]</i>

2º CCMF
Fl.
_____

Processo nº : 13854.000180/98-81  
Recurso nº : 126.168  
Acórdão nº : 204-00.441

*Nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor para a interessada não sofreram a incidência de contribuição, não há como haver o resarcimento previsto na norma.*

*Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de COFINS, o resarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o resarcimento de contribuições "incidentes" sobre aquisições de terceiros que compõem a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e exportador previstas no artigo 1º.*

*O contra-senso aparente dessa afirmação, se cotejada com a finalidade do incentivo de desoneras o valor dos produtos exportados de tributos sobre ele incidentes, resolve-se em função da opção do legislador pela facilidade de controle e praticidade do incentivo.*

*Sabidamente, instituir uma sistemática que permitisse o crédito de todo o valor dos tributos, que, direta ou indiretamente, houvesse onerado o produto exportado, é tarefa complexa e de muito difícil controle. Basta lembrar as inúmeras imposições tributárias que incidem sobre o valor dos serviços contratados e sobre a aquisição de equipamentos necessários ao processo industrial, além das diversas taxas a título de contraprestação de serviço cobradas pelos entes da Federação que, somadas àquelas incidentes sobre folha de pagamento, oneram expressivamente a empresa industrial.*

*O escopo da lei, partindo de tais premissas, foi o de instituir, a título de estímulo fiscal, um incentivo consubstanciado num crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. É certo que esse crédito não tem por objetivo ressarcir todos os tributos que incidem na cadeia de produção da mercadoria, até por impossibilidade prática. Todavia, chega a desoneras o contribuinte da parcela mais significativa da carga tributária incidente sobre o produto exportado.*

*A opção do legislador por essa determinada sistemática de apuração do incentivo às exportações decorre da contraposição de dois valores igualmente relevantes. O primeiro cuida da obtenção do bem-estar social e/ou desenvolvimento nacional através do cumprimento das metas econômicas de exportação fixadas pelo Estado. O outro decorre da necessidade de coibir desvios de recursos públicos e de garantir a efetiva aplicação dos incentivos na finalidade perseguida pela regra de Direito. O Estado tem de dispor de meios de verificação que evitem a utilização do benefício fiscal apenas para fugir ao pagamento do tributo devido.*

*Daí o legislador buscou atingir tais objetivos de política econômica, sem inviabilizar o indispensável exame da legitimidade dos créditos pela Fazenda. Ocorre que, para pessoa física, não há obrigatoriedade de manter escrituração fiscal, nem de registrar suas operações mercantis em livros fiscais ou de emitir os documentos fiscais respectivos. A comprovação das operações envolvendo a compra de produtos, nessas condições, é de difícil realização. Assim, a exclusão dessas aquisições no cômputo do incentivo tem por finalidade tornar factível o controle do incentivo.*

*[Assinatura]*



Processo nº : 13854.000180/98-81  
Recurso nº : 126.168  
Acórdão nº : 204-00.441

*Nesse sentido, a Lei nº 9.363/96 dispõe, em seu artigo 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a incidência do PIS e da COFINS, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor/exportador.*

*A vinculação da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que somente as aquisições de insumos, que sofreram a incidência direta das contribuições, é que devem ser consideradas. A negação dessa premissa tornaria supérflua tal disposição legal, contrariando o princípio elementar do direito, segundo o qual não existem palavras inúteis na lei.*

*Reforça tal entendimento o fato de o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.*

*Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo, na hipótese em que a contribuição foi paga pelo fornecedor e restituída a seguir, resta claro que o legislador optou por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa. Pensar de outra forma levaria ao seguinte tratamento desigual: o legislador consideraria no incentivo o valor dos insumos adquiridos de fornecedor que não pagou a contribuição e negaria o mesmo incentivo quando houve o pagamento da contribuição e a posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria o direito ao incentivo sem que houvesse ônus do pagamento da contribuição e na outra não.*

*O que se constata é que o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo a ser empregada, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que queria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.*

*E, como ensina o mestre Becker<sup>8</sup>, “na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha”. (grifo meu)*

*Em harmonia com as exigências de segurança pública do Direito Tributário, utilizando-se a lição de Karl English, pode-se dizer que devemos fazer coincidir a expressão da lei com seu pensamento efetivo, mas, para tanto, a interpretação deve se manter sempre, de qualquer modo, nos “limites do sentido literal” e, portanto, pode (e, por vezes, deve) inclusive forçar estes limites, embora não*

<sup>8</sup> In Teoria Geral do Direito Tributário, 3<sup>ª</sup>, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.



MIN. DA FAZENDA - 2º CC  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 17/07/06  
/ /

2º CCMF  
Fl.

Processo nº : 13854.000180/98-81  
Recurso nº : 126.168  
Acórdão nº : 204-00.441

possa ultrapassá-los. A interpretação encontra, pois, o seu limite, onde o sentido das palavras já não dá cobertura a uma decisão jurídica. Como frisa Heck: "o limite das hipótese de interpretação é o sentido possível da letra".<sup>9</sup>

E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória nº 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: "(...) na versão ora editada, busca-se a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fluir o benefício, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco". (Grifo meu)

Ressalte-se, por relevante, que o Ministro da Fazenda, autor da proposta, sustenta que a dispensa de apresentação de guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores decorre unicamente da simplificação dos mecanismos de controle.

Aliás, o ato normativo, citado na exposição de motivos in fine, foi editado logo após, em 05 de abril de 1995, e estabelece, em seu artigo 2º, inciso II, que o percentual (receita de exportação sobre receita operacional bruta) deve ser aplicado sobre "o valor das aquisições, no mercado interno, das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, realizadas pelo produtor exportador". (Grifo meu)

Do exposto, conclui-se que, mesmo que se admita que o ressarcimento vise desonerar os insumos de incidências anteriores, a lei, ao estabelecer a maneira de se operacionalizar o incentivo, excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência na última etapa.

No caso em tela, a ora recorrente considerou no cálculo do incentivo as aquisições de insumos de pessoas físicas não sujeitas ao recolhimento de COFINS e de PIS. Assim, não sendo contribuintes das referidas contribuições, não há o que ressarcir ao adquirente, como ficou largamente demonstrado.

Em relação às exclusões efetuadas pela autoridade fiscal quando da apuração dos insumos consumidos no processo produtivo da reclamante relativas à energia elétrica e combustíveis, é de se verificar que este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica e combustíveis por não integrarem o produto final ou não se desgastarem em contato direto com este, por entender que, para efeito da legislação fiscal, a energia elétrica e combustíveis não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

<sup>9</sup> Batista Júnior, Onofre. A Fraude à Lei Tributária e os Negócios Jurídicos Indiretos. Revista Dialética de Direito Tributário nº 61. 2000. p. 100

134 8/11



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000180/98-81  
Recurso nº : 126.168  
Acórdão nº : 204-00.441

BILL. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 12/01/1998
VISTO

2º CCMF  
Fl.

*"De outro modo não poderia ser, senão vejamos: o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 enumera expressamente os insumos utilizados no processo produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.*

*A seu turno, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que seja utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – 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.*

*Preditos conceitos, por sua vez, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, (reproduzido pelo inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 – RIPI/1988), assim definidos:*

*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)*

*Da exegese desse dispositivo legal tem-se que somente se caracterizam como matéria-prima e ou produto intermediário os insumos empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico, isto é, sofram, em função de ação exercida efetivamente sobre o produto em elaboração, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. A contrário senso, não integrando o produto final ou não havendo o desgaste decorrentes do contato físico, ou de uma ação direta exercida sobre o produto em fabricação, predito insumo não pode ser considerado como matéria-prima ou produto intermediário.*

*Na esteira desse entendimento já trilhava a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal que, por meio do Parecer Normativo CST nº 65/1979, explicitou quais insumos que mesmo não integrando o produto final podem ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário: "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.*

Verifica-se, portanto, ser incabível a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica e combustíveis já que estes não podem, legalmente, para fins de apuração do benefício em análise, enquadrar-se como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não incidem diretamente sobre o produto em fabricação.

*RCM*

*MM*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000180/98-81  
Recurso nº : 126.168  
Acórdão nº : 204-00.441

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 18/07/06
VISTO

2º CCMF
Fl.
_____

Diante do exposto, voto no sentido de excluir do cálculo do crédito presumido do IPI as despesas havidas com energia elétrica e combustíveis, bem como as aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, nos termos deste voto.

Sala das Sessões, em 09 de agosto de 2005.

*Nayra Manatta*  
NAYRA BASTOS MANATTA 11