



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	De 16/02/07
C	Rubrica

Recorrente : CARGILL AGRÍCOLA S/A  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

**IPI. RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO PIS/COFINS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECONHECIMENTO.**

A receita, inclusive de exportação, deve ser reconhecida quando da tradição do bem exportado, que se dá apenas quando da entrega do bem pelo vendedor/exportador ao comprador estrangeiro, conforme a modalidade de exportação contratada, e não quando da celebração de dito contrato e da emissão da correspondente nota fiscal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 31/10/2005

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

**AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS.**

Incluem-se na base de cálculo do crédito presumido as aquisições feitas de não contribuintes da Contribuição para o PIS e da Cofins.

**CORREÇÃO MONETÁRIA E TAXA SELIC.**

Aplica-se à atualização dos ressarcimentos de créditos incentivados de IPI, por analogia ao disposto no § 3º do art. 66 da Lei nº 8.383/91, até a data da derrogação desse dispositivo pelo § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26/12/95. A partir de então, por aplicação analógica deste mesmo art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, sobre tais créditos devem incidir juros calculados segundo a taxa Selic.

**ENERGIA ELÉTRICA.**

Não se inclui na base de cálculo do crédito presumido do IPI o consumo de energia elétrica pois tal "insumo" não se incorpora e/ou se agrega à composição do produto final.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CARGILL AGRÍCOLA S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para que o momento de reconhecimento das receitas operacional bruta e de exportação seja a data do embarque; e II) por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso quanto à energia elétrica. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar (Relator), Mauro Wasilewski (Suplente) e Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente). Designado o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda para redigir o voto vencedor; e b) em dar provimento ao recurso quanto à aquisição de não-contribuintes e à taxa Selic. Vencidos os Conselheiros Antônio Carlos

1



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

*Cleuza Takafuji*  
Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

Bueno Ribeiro, Maria Cristina Roza da Costa e Antonio Zomer. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro Antonio Carlos Atulim. Fez sustentação oral o Dr. Gustavo Martini de Matos, advogado da recorrente.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2005.

*Antonio Carlos Atulim*  
Antonio Carlos Atulim  
Presidente

*Dalton Cesar Carneiro de Miranda*  
Dalton Cesar Carneiro de Miranda  
Relator-Designado



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 3/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

*Cleúza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : CARGILL AGRÍCOLA S/A

RELATÓRIO E VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
GUSTAVO KELLY ALENCAR  
(VENCIDO QUANTO À ENERGIA ELÉTRICA)

Retornam os autos a este Colegiado após a realização da diligência aqui determinada, que concluiu, em síntese, o seguinte:

- foram apuradas as operações que compõem o total de receita bruta para o período; e
- foram glosadas NFs por não terem sido encontradas as DDE comprobatórias das exportações, bem como NFs que se reportavam a períodos distintos daquele objeto do pedido.

Assim, temos que os pontos de interesse do caso são:

- metodologia para a apuração da receita operacional bruta e receita de exportação;
- exclusão de insumos da base de cálculo do crédito presumido; e
- aquisição de insumos de pessoas físicas e cooperativas.

Intimada a se manifestar, a contribuinte questiona os pontos citados, informando que a adoção do regime de competência implica o reconhecimento da receita operacional bruta no momento da transferência de sua propriedade aos compradores, e não no momento da emissão das NFs.

Quanto à receita de exportação, informa que a referida receita deve ser reconhecida quando do embarque da mercadoria no porto. Assim, os valores glosados devem ser considerados no cômputo do montante global de receita de exportação.

Quanto aos demais pontos, informa que há jurisprudência farta no sentido desejado pela mesma.

Vêm, então, os autos para julgamento.

**DO CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI**

Antes de adentrar no exame do mérito recursal, parece-me pertinente tecer algumas breves considerações sobre a Lei nº 9.363/96, cuja correta interpretação determinará a solução da lide.

Por referido diploma legal foi instituído benefício fiscal por meio do qual se objetivou desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, das Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

O objetivo que se buscou e se busca alcançar mediante a desoneração tributária das exportações de produtos manufaturados brasileiros não é o de simplesmente tornar mais



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

*Cléuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

competitivos, no mercado externo, tais produtos, mas sim o de melhorar o balanço de pagamentos brasileiro e, via de consequência, diminuir nossa perigosa dependência do volátil capital financeiro internacional.

Trata-se de necessidade antiga, atual e, certamente futura, que já levou o Presidente da República Fernando Henrique Cardoso a afirmar que “é exportar ou morrer”, por relacionar-se direta e intrinsecamente com a saúde financeira do Brasil e, portanto, com o bem estar de toda a nação.

Ainda a propósito, confira-se a seguinte passagem do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio ao ensejo do julgamento da ADIn nº 600:

*“A este propósito, seria interessante que, decorridos cerca de cento e setenta anos, os Estados prestassem atenção às palavras de José Caetano Gomes, Tesoureiro-Mor do Erário do Rio de Janeiro que, em representação dirigida ao Príncipe Regente, advogou a abolição dos impostos de exportação, acrescentando tratar-se de ‘um tributo estabelecido contra todos os princípios da Economia Política e que as nações mais esclarecidas, e que conhecem seus verdadeiros interesses, não têm; antes animam a exportação com prêmios’ (apud VIVEIROS DE CASTRO, História Tributária do Brasil, Ed. Mm. da Fazenda, Escola de Administração Fazendária, Brasília, 1989, 22 edição, p. 32).”*

Releva notar, ainda, que a simples instituição do benefício fiscal em questão não tem o condão de proporcionar um automático incremento das exportações, e, por conseguinte, tornar de imediato o País menos dependente ou mesmo independente do volátil capital financeiro internacional, o que efetivamente é o fim colimado. Esta pretendida independência somente será alcançada pelo contínuo e firme estímulo estatal às exportações.

Este pequeno intróito se fez necessário para ressaltar que a questão deve ser examinada à luz das disposições do art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC) – lei de introdução a todas as leis –, que determina que “na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

Os fins sociais a que se destinam a lei e as exigências do bem comum se vêem representados pela imperiosa necessidade de se tornar mais competitivos, no mercado externo, os produtos manufaturados produzidos no Brasil, com vistas a proporcionar uma melhora no balanço de pagamentos.

Tendo sempre em mira tal necessidade e o disposto no art. 5º da LICC, passo, agora, a efetivamente decidir, examinando de forma separada as diversas questões que permeiam a controvérsia.

#### **1. Momento de reconhecimento da receita bruta interna e da receita bruta de exportação:**

A questão, neste particular, reside em saber se a receita de exportação deve ser reconhecida no momento da saída física da mercadoria do estabelecimento da contribuinte, como entendeu o acórdão recorrido, ou se no momento da tradição da mercadoria, o que, segundo alega a contribuinte, nas exportações por ela realizadas se daria por ocasião do embarque da mesma.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL.  
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

*Cleúza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Sustenta a decisão recorrida que *“por ocasião da emissão da nota fiscal, já se obrigou, o vendedor, a entregar a coisa vendida nos termos em que negociados”* (fl. 83), de modo que neste momento dever-se-ia dar o reconhecimento da correspondente receita.

Trata-se de equívoco manifesto.

O fato de o comprador estar obrigado a entregar a coisa vendida não significa que a receita dessa venda deva ser reconhecida antes da entrega da mercadoria vendida.

Pelo regime de competência, como inclusive reconhecido pelo acórdão recorrido, as receitas devem ser registradas *“no instante da transferência do bem ou serviço”*, o que não se dá quando o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda mercantil nem tampouco pelo simples fato de o vendedor já estar obrigado à entrega da coisa, mas apenas quando ocorrer a tradição da mercadoria.

Não há se confundir o átimo em que concretizada a compra e venda mercantil, que, nos termos do art. 191 do CC<sup>1</sup>, se considera perfeita e acabada quando *“o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições”*, ou o momento em que emitida a nota fiscal que documenta a mercadoria de seu estabelecimento, com o instante da transmissão da propriedade da mercadoria vendida, que se dá apenas por ocasião de sua entrega pelo vendedor ao comprador<sup>2</sup>.

A celebração do contrato de compra e venda mercantil, nos termos do art. 191, apenas faz nascer o direito subjetivo de o comprador exigir do adquirente, vencido o prazo acertado, a tradição do bem vendido, que uma vez concretizada importará na transferência da propriedade da mercadoria para o comprador. Antes de efetuada a tradição, antes de entregue a mercadoria pelo vendedor ao comprador, não haverá transferência da propriedade. A mercadoria continuará pertencendo ao vendedor.

No caso, certamente pelo fato de as exportações da contribuinte terem sido contratadas com cláusula FOB, a transferência da propriedade se dá quando do embarque, e é neste momento que deve ser reconhecida a correspondente receita.

A Resolução CFC nº 750/93, que dispõe sobre os “Princípios Fundamentais de Contabilidade”, estabelece, em seu art. 9º, I, que se consideram realizadas, *“nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo ... pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade”*.

Os Conselhos de Contribuintes já se manifestaram no sentido que o reconhecimento de receita de venda deve se dar, sempre, quando da tradição da mercadoria:

*“IRPJ – FATURAMENTO ANTECIPADO – A receita de venda é considerada realizada, ou ‘ganha’, quando da tradição, real ou simbólica, dos bens vendidos. Não há tradição simbólica de bem ainda não produzido, portanto inexistente.”*

<sup>1</sup> “Art. 191. O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa não se ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição (art. 127).”

<sup>2</sup> Código Civil de 1916. “Art. 620. O domínio das coisas não se transfere pelos contratos antes da tradição. Mas esta se subentende, quando o transmitente continua a possuir pelo constituto possessório.”



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

*Recurso de ofício negado.* (Acórdão nº 108-06.388, Rel. Cons. Tânia Koetz Moreira, j. em 25/01/2001)

*"VENDA PARA ENTREGA FUTURA - A receita da venda de bens para entrega futura deverá se dar pelo regime de competência, considerando-se para esse efeito o período em que for efetivada a traditio ou entrega da mercadoria."* (Acórdão nº 103-20.481, Rel. Cons. Lúcia Rosa Silva Santos, j. em 07/12/2000)

No mesmo sentido dispõem os Pareceres Normativos CST nºs 73/73, 40/76 e 82/76, mencionados e transcritos nas razões de recurso voluntário.

A legislação sobre o crédito presumido em questão corrobora integralmente as conclusões acima.

Senão vejamos.

O art. 3º da Lei nº 9.363/96, invocado como razão de decidir pelo acórdão recorrido quanto à obrigatoriedade de se considerar o momento da emissão da nota fiscal como aquele em que deve ser reconhecida a receita, afirma, apenas e tão somente, que *"a apuração do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem"* deve ser feito levando em conta *"o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao exportador"*. Referido dispositivo determina, apenas, que o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será determinado pela nota fiscal emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Ademais, como ressaltado nas razões recursais, o art. 21, I, da IN SRF nº 32/2001, vigente à época dos fatos objeto da controvérsia, determinava expressamente que *"a receita de vendas de exportação de bens, serviços e direitos será determinada pela conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na data"* *"de embarque, no caso de bens"*.

Por todo o exposto, entendo que a receita de exportação deve ser reconhecida quando da tradição da mercadoria, o que, no caso da recorrente, se deu com embarque da mesma. Assim, as parcelas glosadas pelo fato da NF respectiva ter sido emitida em período distinto daquele pleiteado devem ser incluídas pelos motivos aqui expostos.

## 2. Produtos adquiridos de não contribuintes.

O benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, não é demais repetir, visa a desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, das Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

Tendo em vista que, segundo o art. 1º da Lei nº 9.363/96, o benefício fiscal consiste no ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições dos insumos, defende-se o entendimento de que não entrariam no cômputo da base de cálculo os valores despendidos nas aquisições de produtos cujos fornecedores não se encontrem sujeitos à incidência de PIS nem de Cofins.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

*Cleuza Takafuji*  
Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

Os trechos a seguir transcritos do voto condutor proferido pelo ilustre Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, ao ensejo do julgamento do Recurso nº 108.027, bem resumem os fundamentos deste entendimento:

*"... verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício 'ao ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições'. Em que pese a impropriedade da redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege 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.*

(...)

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

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

*O contra-senso aparente dessa afirmação, se cotejada com a finalidade do incentivo de desonerar 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.*

(...)

*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 desonerar 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*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

*difícil realização. Assim, a exclusão dessas aquisições no cômputo do incentivo tem por finalidade tornar factível o controle do incentivo.*

*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 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 fruir 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)*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF. em 31/10/2005

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

*Cleuzá Tanaka Fuji*  
Secretária da Segunda Câmara

*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.*

(...)

*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."*

Como se vê, o pilar fundamental do entendimento até agora prevalente é o disposto no art. 5º da Lei nº 9.363/96, que determina que "a eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente", pois, ao determinar que o PIS e a Cofins restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, teria o legislador optado "por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa", o que impediria a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes – sobre cuja receita naturalmente não incidem o PIS e a Cofins –, na base de cálculo do benefício fiscal.

*Concessa venia daqueles que defendem tal entendimento, ousou divergir. Trata-se, de fato, de argumento praticamente insuperável. Sucumbe, dito argumento, apenas, mas definitivamente, diante da singela constatação de que o art. 5º da Lei nº 9.363/96 é inaplicável, inaplicabilidade esta que se revela, primeiro, e de forma sintomática, quando se verifica, do exame das Portarias Ministeriais e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal que regulam e regulamentaram a matéria, que não existe e nunca existiu qualquer norma a regulamentá-lo.*

Este primeiro sintoma – lacuna regulamentar –, todavia, não parece fruto do acaso, encontrando, ao revés, fácil explicação no fato de o comando contido no citado art. 5º ser, repita-se, inaplicável, notadamente por contrariar a sistemática estabelecida na Lei nº 9.363/96.

Com efeito, a possibilidade de estorno somente teria razão de ser caso o crédito de IPI em questão não fosse presumido e estimado, mas em sentido contrário, calculado com base em valores efetivamente pagos pelo produtor fornecedor a título de PIS e Cofins, pois somente em tal hipótese o crédito poderia ser apurado com base em valores pagos de forma indevida ou a maior, que, se restituídos, naturalmente deveriam ser estornados da base de cálculo do crédito presumido de IPI.

No caso, entretanto, o que ocorre é exatamente o oposto, sendo o crédito calculado de forma presumida e estimada, sem levar em conta os valores efetivamente recolhidos pelo produtor fornecedor a título de PIS e Cofins. Tendo-se adotado tal sistemática, o estorno, conforme previsto no art. 5º, fica impossibilitado, pois, considerando que o Direito Brasileiro admite somente a restituição de tributos pagos a maior, em se adotando a tese até agora vencedora, estar-se-á admitindo que o estorno seja devido mesmo quando a restituição decorrer de valores pagos indevidamente e que, portanto, não redundaram no pagamento de tributo a menor, o que não se afigura jurídico, tampouco razoável.

Não obstante a incoerência lógica acima apontada, os possíveis métodos de apuração do montante a estornar conduzem a situações injurídicas, ilógicas e absolutamente contrárias ao espírito da Lei nº 9.363/96, senão vejamos:



Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

*Cleuzá Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

- a) caso se admita que qualquer restituição, independentemente da causa do pagamento indevido, dê ensejo ao estorno, estar-se-á admitindo também que mesmo quando o indébito tenha sido motivado por erro no cálculo do tributo devido (v. g.: adoção de alíquota maior, cômputo de vendas canceladas na base de cálculo, etc.), e, portanto, a sua restituição não redunde em um recolhimento a menor do tributo efetivamente devido segundo a lei tributária e em prejuízo aos cofres públicos, haverá a necessidade de se realizar o estorno, conclusão que não se compadece com a lógica da Lei nº 9.363/96;
- b) considerando que tanto o PIS como a Cofins são calculados com base na receita bruta das empresas, e não sobre vendas isoladas, caso se entenda que o estorno deve corresponder ao exato valor restituído ao fornecedor, estar-se-á admitindo a absurda possibilidade de a restituição de PIS e Cofins incidentes sobre vendas não realizadas ao produtor exportador possam causar a redução de seu crédito presumido; e
- c) como argutamente percebido por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA (*Crédito Presumido de IPI - Ressarcimento de PIS e COFINS - Direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas*), “o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado”, de modo que o não pagamento do PIS e da Cofins pelo fornecedor dos insumos não pode impedir o nascimento do crédito presumido, pena de se contrariar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363/96.

Sendo a norma do art. 5º inaplicável e contrária à sistemática estabelecida na própria Lei nº 9.363/96, convém recordar as lições de ALÍPIO SILVEIRA em sua “*Hermenêutica no Direito Brasileiro*” (Vol. I, RT, 1968, págs. 189 e segs.):

*“Concebidos dessa forma os fins do direito, o seu reflexo sobre a hermenêutica jurídica é imediato, manifestando-se pela amplitude na aplicação dos textos legais, e pela abolição do servilismo à letra da lei. Tal amplitude interpretativa é mínima para aqueles que reputam o juiz seguir a vontade do legislador. Mas se dilata, quando se preconiza ao julgador seguir os fins sociais da lei e as exigências específicas do bem comum, como o faz o art. 5º da Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro. É igualmente notável essa amplitude para aqueles que, como MAURICE HARIOU, preconizam ao juiz colocar os princípios acima dos textos.*”

*Já o notaram os mestres da hermenêutica, a interpretação das leis é um único processo mental, sendo descabido opor, como se tem freqüentemente feito, a interpretação literal à interpretação lógica. Uma e outra se completam necessariamente, e as deduções racionais, seguindo as inspirações de uma sã lógica, servirão para dar pleno desenvolvimento, quer à vontade da lei, quer aos fins sociais a que ela se destina, quer às exigências do bem comum. Ainda menos cabível será propor ao intérprete a escolha, um tanto infantil, entre o texto e o espírito da lei. O texto intervém como manifestação solene do espírito, inseparável deste, pois o objeto do texto é justamente revelar o espírito. Este prevalece sobre a letra.*

(...)

*A*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

*A decisão contra a lei pode ser considerada em face das várias operações relativas à aplicação: a interpretação, a adaptação, o afastamento do texto supostamente aplicável. Passemos a focalizar a interpretação.*

*As idéias do liberalismo revolucionário, anteriormente expostas, tinham estas conseqüências: se o aplicador se afastasse da letra para sentir o espírito da lei, estaria violando a lei. Ainda hoje como observam o Min. EDUARDO ESPÍNOLA e o Des. ESPÍNOLA FILHO, isso se dá. Eis a passagem invocada:*

*'Muitos juizes se apegam, numa demasia que convém evitar, à letra da lei, aplicando-a, sempre que lhes parece clara, como se não fosse possível descobrir o seu verdadeiro conteúdo, mercê de uma análise crítica, e então repelem toda a sorte de interpretação sob o injustificável pretexto de que não há discussão possível diante do texto translúcido.'*

*As tendências modernas preconizam ao aplicador que tenha em vista os fins sociais a que a lei se dirige e as exigências do bem comum. Em outras palavras, não viola a lei o aplicador que se afasta de sua letra para seguir os fins sociais a que se destina a lei, e as exigências do bem comum que lhe servem de fundamento."*

Sendo, portanto, dever do intérprete ater-se mais à essência do que à forma, mais ao espírito do que ao texto da lei, privilegiando, sempre, os ditames da LICC, e considerando que a norma do art. 5º da Lei nº 9.363/96, além de contrariar a sistemática estabelecida na lei, é de fato e juridicamente inaplicável, evidencia-se, às escâncaras, a impossibilidade de se utilizar o referido dispositivo legal como fundamento para se negar a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes na base de cálculo do benefício fiscal em exame.

Não se presta, também, *data venia*, a sustentar a tese até agora prevalente, o argumento de que a não inclusão de tais parcelas na base de cálculo seria necessária para "*fins de controle*", como afirmado na Exposição de Motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda, por conferir à vontade do legislador importância superior aos fins sociais a que destina a lei e às exigências do bem comum, contrariamente ao entendimento da melhor doutrina, bem representada por CARLOS MAXIMILIANO ("*Hermenêutica e Aplicação do Direito*", 19ª ed., Forense, p. 25):

*"A lei é a expressão da vontade do Estado, e esta persiste autônoma, independente do complexo de pensamentos e tendências que animaram as pessoas cooperantes na sua emanção. Deve o intérprete descobrir e revelar o conteúdo de vontade expresso em forma constitucional, e as violações algures manifestadas, ou deixadas no campo intencional; pois que a lei não é o que o legislador quis, nem o que pretendeu exprimir, e, sim, o que exprimiu de fato."*

Pelo exposto, entendo ter a recorrente direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não contribuintes de PIS e de Cofins, haja vista ser este o único entendimento capaz de atingir os fins a que se destina a lei e compatível às exigências do bem comum.

### 3. Os insumos utilizados pela contribuinte e o conceito de produtos intermediários:

Pretende a recorrente sejam utilizados no cômputo do incentivo fiscal, os valores despendidos na aquisição dos seguintes insumos:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

- (i) **óleo combustível:** combustível das caldeiras para geração de vapor, energia térmica utilizada no processo de extração e refino de óleos;
- (ii) **óleo diesel:** combustível dos veículos utilizados no transporte de frutas, máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo;
- (iii) **white oil (óleo mineral branco):** utilizado como agente de absorção para recuperação de gases de hexano (solventes utilizados no processo de extração do óleo de soja);
- (iv) **carvão mineral:** combustível gerador da energia térmica necessária ao aquecimento da soja;
- (v) **ácido sulfúrico:** utilizado no tratamento de efluentes líquidos gerados no processo de refino, agindo na separação de emulsão entre o óleo e a água;
- (vi) **energia elétrica:** energia motriz de equipamentos e iluminação de toda a planta (v.g.: bombas, transportadores, compressores, etc.);
- (vii) **biocidas:** agentes bactericidas e algicidas utilizados no tratamento de água das torres de resfriamento, sendo que a água é utilizada no processo de extração e refino de óleo;
- (viii) **aditivo BPF:** utilizado como auxiliar de queima do óleo BPF nas caldeiras, melhorando o a fluidez do BPF e otimizando sua queima;
- (ix) **SDM, IORC, AD e RDM:** utilizados no tratamento da água das caldeiras e torres de resfriamento, com a função de melhorar a qualidade da água, evitando incrustações nos equipamentos;
- (x) **Aquatec, floculante e silicato:** utilizados no processo de tratamento de efluentes gerados em toda a fábrica, atuando como agente aglutinante de material em suspensão; e
- (xi) **ácido clorídrico:** utilizado como regenerante das resinas de troca iônica do tratamento de água desmineralizada de alimentação das caldeiras.

Entendeu a decisão recorrida, com apoio nos Pareceres Normativos CST nºs 65/79 e 181/74, que somente podem ser considerados produtos intermediários os insumos consumidos no processo produtivo *“por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas”*.

Alega a contribuinte, por sua vez, que existiriam três espécies de produtos intermediários para legislação do IPI: (i) os produtos intermediários que se integram ao produto industrializado; (ii) os produtos intermediários que são consumidos no processo produtivo; e, (iii) os produtos intermediários que não se integram ao produto e tampouco são consumidos no processo produtivo. Com base em tal argumentação, sustenta que integrariam a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, todas as espécies de produtos intermediários, e não só os produtos intermediários que geram direito a créditos básicos de IPI, referidos em “i” e “ii”, supra.



Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

*Cleúza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Sustenta, ademais, que o Decreto nº 1.751/95, que “regulamenta as normas que disciplinam os procedimentos administrativos relativos à aplicação de medidas compensatórias”, estabelece, em seu anexo II, que estabelece “diretrizes sobre os insumos consumidos no processo produtivo”, por sua alínea “a”, reconheceria expressamente que energia elétrica, combustíveis e óleos utilizados no processo produtivo são utilizados no processo produtivo, ao asseverar que “os insumos consumidos no processo produtivo são os insumos fisicamente incorporados, a energia elétrica, os combustíveis e os óleos utilizados no produtivo e os catalisadores consumidos ao longo do processo de obtenção do produto exportado”. Fundamenta, por fim, sua pretensão de ver incluídos na base de cálculo do crédito presumido os insumos que menciona, em precedentes do Segundo Conselho de Contribuintes.

O deslinde da questão reclama o exame das disposições do art. 1º da Lei nº 9.363/96, que dispõe:

*“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 n.ºs 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.”* (destaquei)

Passa, ainda, a questão, pela análise do art. 3º do citado diploma legal, notadamente seu parágrafo único, que estabelece:

*“Art. 3º. (...)”*

*“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.”* (destaquei)

A definição de “produtos intermediários”, nos períodos de apuração em questão, é encontrada no art. 147, I, do RIPI/98, cujo teor é o seguinte:

*“Art. 147. (...)”*

*“I – do imposto relativo a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, foram consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente”.*

Do exame dos dispositivos legais acima transcritos, vê-se que não é a aquisição de qualquer insumo que dá direito ao crédito, mas apenas daqueles que são utilizados no processo produtivo.

Verifica-se, portanto, que não dão direito ao crédito presumido as aquisições de insumos que não se destinem a “utilização no processo produtivo”, que não são consumidos no processo de industrialização, como por exemplo aqueles que se destinam a garantir a boa performance dos equipamentos utilizados no processo produtivo, a reduzir a poluição gerada pela indústria ou a tornar possível o transporte de outros insumos e de equipamentos.



Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Por conseguinte, desinfluyente para o desate da causa a alegação de que produto intermediário pode não ser utilizado no processo produtivo e ainda ser produto intermediário segundo a legislação do IPI, na medida em que somente dão direito ao incentivo as aquisições de produtos intermediários "para utilização no processo produtivo".

Não dão direito ao crédito presumido as aquisições de produtos intermediários que não se destinem a "utilização no processo produtivo", o que, no caso da recorrente, se dá com relação aos seguintes insumos:

- (i) **óleo diesel:** combustível dos veículos utilizados no transporte de frutas, máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo;
- (ii) **white oil (óleo mineral branco):** utilizado como agente de absorção para recuperação de gases de hexano (solventes utilizados no processo de extração do óleo de soja);
- (iii) **ácido sulfúrico:** utilizado no tratamento de efluentes líquidos gerados no processo de refino, agindo na separação de emulsão entre o óleo e a água;
- (iv) **biocidas:** agentes bactericidas e algicidas utilizados no tratamento de água das torres de resfriamento, sendo que a água é utilizada no processo de extração e refino do óleo;
- (v) **SDM, IORC, AD e RDM:** utilizados no tratamento da água das caldeiras e torres de resfriamento, com a função de melhorar a qualidade da água, evitando incrustações nos equipamentos;
- (vi) **aquatec, floculante e silicato:** utilizados no processo de tratamento de efluentes gerados em toda a fábrica, atuando como agente aglutinante de material em suspensão; e,
- (vii) **ácido clorídrico:** utilizado como regenerante das resinas de troca iônica do tratamento de água desmineralizada de alimentação das caldeiras.

Os insumos acima especificados, segundo a descrição utilizada pela própria contribuinte, não são consumidos no processo de industrialização, mas se destinam a garantir a boa performance dos equipamentos utilizados no processo produtivo (biocidas; SDM, IORC, AD e RDM; ácido clorídrico), a reduzir a poluição gerada pelo processo produtivo ou a tornar possível o transporte de outros insumos e de equipamentos (óleo diesel).

É quanto aos demais insumos que se dá a controvérsia. São eles:

- (i) **óleo combustível:** combustível das caldeiras para geração de vapor, energia térmica utilizada no processo de extração e refino de óleos;
- (ii) **carvão mineral:** combustível gerador da energia térmica necessária ao aquecimento da soja;
- (iii) **energia elétrica:** energia motriz de equipamentos e iluminação de toda a planta (v.g.: bombas, transportadores, compressores, etc.);
- (iv) **aditivo BPF:** utilizado como auxiliar de queima do óleo BPF nas caldeiras, melhorando o a fluidez do BPF e otimizando sua queima.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

*Cleúza Takafuji*  
Cleúza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

A controvérsia reside em saber se “a utilização no processo produtivo” reclamada pela Lei nº 9.363/96 e pela legislação do IPI deve se dar mediante contato físico com o produto industrializado, ou se é prescindível essa ação direta, bastando que o produto seja simplesmente utilizado no processo produtivo, como é o caso da energia elétrica e combustíveis necessários ao funcionamento do parque industrial.

Escoram-se aqueles que sustentam a necessidade do contato físico, da ação direta do insumo no produto em fabricação, ou vice-versa, no Parecer Normativo CST 65/79, que dispôs sobre os insumos tributados cuja aquisição dá direito a crédito básico de IPI. Confirmam-se os trechos a seguir transcritos:

*“10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos ‘que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização’, para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.*

*10.1. Como o texto fala em ‘incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários’, é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e produtos intermediários strictu 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 em fabricação, ou por este devidamente sofrida.*

*10.2. A expressão ‘consumidos’, sobretudo levando-se em conta que as restrições ‘imediate e integralmente’, constantes do dispositivo correspondente do regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.*

*10.3. Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumir em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este devidamente sofrida).*

(...)

*11. Em resumo, geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias primas e produtos intermediários strictu sensu, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação diretamente exercida sobre o bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.”*

De acordo com o citado Parecer Normativo, a exigência do contato físico entre o insumo e o produto em fabricação, a necessidade de existir uma ação direta de um no outro, ou vice-versa, decorreria do fato de o texto da lei falar “em ‘incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários’” aqueles que guardam “semelhança com as matérias-primas e produtos intermediários strictu sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COMO ORIGINAL  
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

*Cleúza Takafuji*  
Secretária de Segunda Câmara

*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 em fabricação, ou por este devidamente sofrida”.*

Como se pôde verificar do trecho acima transcrito, tal entendimento apega-se inteiramente ao conceito de “*matérias-primas e produtos intermediários strictu sensu*”, cujo ponto característico considera ser o fato de se integrarem ao produto final, de modo que, para efeito da equiparação legal, somente poderiam gerar direito ao crédito os insumos que tivessem algum contato físico com o produto em fabricação, desprestigiando a condição que realmente faz estes outros insumos gerarem direito ao crédito, qual seja o de simplesmente serem utilizados no processo produtivo.

Este ponto fundamental da questão, pois a norma não exige, em momento algum que haja o propalado “contato físico”, exigindo, apenas e tão-somente, que o insumo seja consumido ou utilizado no processo produtivo.

LUIZ ROBERTO DOMINGO, em dissertação apresentada quando da obtenção do título de Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, assim se manifestou sobre a questão:

*“A materialidade da norma da não-cumulatividade, assim como é em todas as normas, é composta por um verbo e um complemento. Do enunciado normativo constitucional, podemos buscar os conteúdos de significação para construção desse conceito. Vejamos: ‘será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores’.*

(...)

*Essa “operação” é a objetivada pela Constituição. Não se prestará relevante, o fato de a “operação” ser objeto da incidência de outra norma (que modifique ou desfigure a incidência da norma tributária do IPI). Relevante, sim, a inclusão do fato jurídico (operação) no âmbito do alcance da competência tributária do IPI.*

*Outro conteúdo de significação possível de ser retirado do enunciado constitucional é que a não-cumulatividade é uma norma que se volta para um momento anterior à incidência da norma tributária e que se conecta às “operações anteriores” pela aquisição de bens e insumos necessários ao desempenho da atividade industrialização. As operações anteriores do enunciado em apreço passam a ser representadas para a “operação” pelos insumos que são adquiridos pelo sujeito focalizado pela tributação do IPI.”*

Penso que não somente os insumos consumidos através de contato físico direto com o produto em fabricação, mas também aqueles utilizados e consumidos sem tal contato físico se enquadram no conceito de “produto intermediário” para fins de inclusão na base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, por não me parecer exigir referido diploma legal que sua “utilização no processo produtivo” se dê mediante “contato físico” ou “ação direta” do produto em fabricação.

A energia elétrica consumida na produção é exaurida mesmo não se agregando ao produto final, e por tal, deve ser incluída na base de cálculo do incentivo, o que já ocorre em se tratando do ICMS, como se infere dos seguintes julgados do Colendo Superior Tribunal de Justiça:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

*Cleuzo Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

**"TRIBUTÁRIO - ICMS - CREDITAMENTO - ENERGIA ELÉTRICA USADA NO PROCESSO PRODUTIVO.**

1. Supermercado que, conforme perícia, ao lado da atividade comercial desenvolve processo industrial de alimentos (panificação e congelados) e produz mercadoria (art. 46, parágrafo único, do CTN).
2. Legislação do ICMS que, à época (Convênio 66/88 e Lei 1.423/89), permitia o creditamento do ICMS da energia elétrica utilizada como mercadoria, na composição da produção.
3. Recurso especial improvido."

(RESP 404.432/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 05/08/2002, p. 301)

**"TRIBUTARIO. ICMS. CONSUMO DE ENERGIA ELETRICA. CREDITO LANÇADO COM ATRASO. CORREÇÃO MONETARIA. CREDITAMENTO. DIREITO QUE SE RECONHECE."**

(RESP 40.605/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Américo Luiz, DJU de 17/04/1995, p. 9572)

O entendimento de que as aquisições de energia elétrica não geram direito ao crédito presumido de IPI da Lei nº 9.363 não se coaduna com as superiores diretrizes do art. 5º da LICC, que positiva o dever de o julgador aplicar a lei de acordo com os fins a que se destina, que, no caso, é, e sempre foi, estimular as exportações de empresas nacionais, tornando mais competitivos os produtos brasileiros no comércio internacional.

À vista do exposto, dou, neste ponto, parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer que integram a base de cálculo do benefício as aquisições de energia elétrica, negando provimento quanto ao restante.

#### **4. Incidência da taxa Selic.**

Entendo, ainda, ser devida a incidência da denominada taxa Selic a partir da protocolização do pedido de ressarcimento.

Com efeito, como se sabe, esta Câmara firmou entendimento no sentido de que, 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 dos créditos de IPI objeto de pedidos de ressarcimento, 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 dos ilustres Conselheiros que o adotam, penso merecer uma maior reflexão. Tal necessidade decorre, ao meu ver de um equívoco no exame da natureza jurídica da denominada taxa Selic. Isto porque, conforme argutamente



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 31/10/2005

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

*Cleúza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

percebeu o ilustre Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, no melhor e mais aprofundado estudo já publicado sobre a matéria<sup>3</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.”*

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, dá-se 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, garantia-se, 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.

Tal convicção resta ainda mais arraigada quando se percebe que a incidência de juros sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido nasceu, dê-se destaque, exatamente com o advento do citado art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, pois, antes disso, a incidência dos mesmos, segundo o parágrafo único do art. 167 do Código Tributário Nacional, só

<sup>3</sup> In, *Da Inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários*, RT 33-59.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

ocorria “a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva” que determinasse a sua restituição, sendo, inclusive, este o teor do Enunciado nº 188 da Súmula da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Percebe-se, assim, fato raro, que o Governo Federal, neste particular, foi extremamente isonômico, pois adotou a mesma sistemática para os créditos fazendários e os dos contribuintes, quando decorrentes do pagamento indevido de tributos.

Trata-se, ademais, da única medida consentânea ao princípio constitucional da moralidade administrativa.

### 5. Conclusão:

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para determinar (i) que a receita de exportação e a receita de vendas da recorrente sejam reconhecidas quando da tradição real da mercadoria, no embarque da mesma; (ii) sejam incluídas na base de cálculo do crédito presumido as aquisições feitas de não contribuintes do PIS e da Cofins; (iii) seja incluído na base de cálculo do crédito presumido o consumo de energia elétrica; (iv) que a atualização monetária do crédito presumido, a partir da data de protocolização do respectivo pedido, segundo e por aplicação analógica do disposto no art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383/91, observados os mesmos índices utilizados pela Fazenda Nacional para atualização de seus créditos tributários, até a sua revogação pelo art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, quando a partir de então deverão incidir juros calculados pela taxa Selic, segundo e por aplicação analógica do disposto neste último dispositivo legal.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2005.

GUSTAVO KELLY ALENCAR



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13877.000077/97-73  
Recurso nº : 121.353  
Acórdão nº : 202-16.405

*Cleúza Tanafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA  
(DESIGNADO QUANTO À ENERGIA ELÉTRICA)

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

Ouso divergir do Conselheiro-Relator, Gustavo Kelly Alencar, quanto a questão da possibilidade de se incluir na base de cálculo do crédito presumido do benefício em debate a energia elétrica, afirmando minha concordância com o acórdão recorrido neste particular, votando, conseqüentemente, quanto a este tópico, pelo não provimento do apelo voluntário da recorrente.

E assim procedo, lastreado na vasta jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes sobre a matéria, valendo inclusive citar, nesta oportunidade, que no Poder Judiciário tal entendimento também vem sendo decidido nestes moldes. Veja-se, por exemplo, o acórdão que consubstancia decisão a que chegou a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região:

*"TRIBUTÁRIO. IPI. ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE*

*Não representa a energia elétrica insumo ou matéria-prima propriamente dito, que se insere no processo de transformação do qual resultará a mercadoria industrializada. Sendo assim, incabível aceitar que a eletricidade faça parte do sistema de crédito escritural derivado de insumos desonerados, referentes a produtos onerados na saída, vez que produto industrializado é aquele que passa por um processo de transformação, modificação, composição, agregação ou agrupamento de componentes de modo que resulte diverso dos produtos que inicialmente foram empregados neste processo."*

Diante do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário interposto, negando à recorrente tão-somente a inclusão na base de cálculo do crédito presumido o consumo referente à energia elétrica, nos moldes em que requerido.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2005.

  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA