



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo n° 10183.003392/98-71
Recurso n° 202-121.771 Especial do Procurador e do Contribuinte
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão n° 02-03.206
Sessão de 30 de junho de 2008
Recorrentes CEVAL CENTRO-OESTE S.A. e FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/09/1998 a 31/12/1998

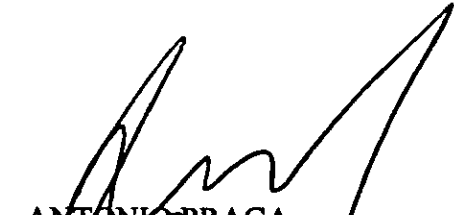
RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC.

Incabível a atualização do ressarcimento pela taxa Selic, por se tratar de hipótese distinta da repetição de indébito.

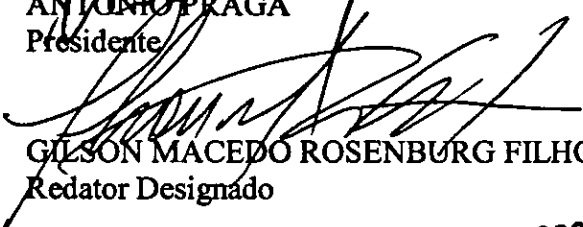
Recurso especiais do Contribuinte negado e do Procurador provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1) por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso do Contribuinte quanto à matéria "inclusão dos gastos com combustíveis e energia elétrica na base de cálculo do ressarcimento do IPI"; 2) por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso do Contribuinte quanto à matéria "inclusão do total das aquisições na base de calculo"; 3) pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional, quanto a não incidência de juros a taxa Selic sobre o ressarcimento. Vencidos os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto (Relator), Dalton César Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martínez López, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Júnior, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho; 4) Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional quanto à matéria "aquisições de pessoas físicas e cooperativas". Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Henrique Pinheiro Torres, Antonio Carlos Atulim, Elias Sampaio Freire e Gilson Macedo Rosenberg Filho, que deram provimento nessa parte.



ANTÔNIO PRAGA
Presidente



GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 25 AGO 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Praga (Presidente), Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Dalton César Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (substituto convocado), Julio Cesar Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Júnior (Substituto convocado), Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.



Relatório

Por bem descrever os atos praticados no presente feito, adoto como parte do relatório aquele constante da r. decisão recorrida, a seguir transcrito em sua inteireza:

“Trata o presente processo de indeferimento parcial do pedido de ressarcimento de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI, instituído pela Medida Provisória n.º 948, de 1995, posteriormente alterada pela sua reedição de n.º 1.484-27, de 22/11/9, e convertida na Lei n.º 9.363, de 13/12/96.

Em atendimento ao despacho exarado pela SASIT foi promovida diligência fiscal ao estabelecimento da requerente com o fim específico de verificar a legitimidade do crédito presumido pleiteado no valor de R\$ 3.648.314,00, referente ao 2º trimestre do ano calendário de 1998. Após exame por amostragem de toda a documentação relevante à verificação do presente pleito, foi lavrado pela fiscalização o Termo de Verificação Fiscal de fls. 293/296, concluindo-se que daquele montante de crédito pleiteado a interessada faria jus ao valor de R\$ 672. 745,03.

Com base no resultado apontado pela diligência fiscal, a Delegacia da Receita Federal em Cuiabá, por meio do Despacho Decisório 365/2000, de fls. 298/301, deferiu parcialmente o pedido formulado de crédito presumido de IPI, relativo ao 2º trimestre do ano de calendário de 1998, como ressarcimento das contribuições para o PIS e Cofins incidentes sobre os insumos empregados em produtos exportados, no montante de R\$ 672.745,03, com determinação que esse crédito fosse utilizado para compensar os débitos porventura existentes, em cumprimento do disposto nos §§ 3º e 4º, do artigo 8º e artigo 12 da IN SRF n.º 21/97, alterada pela IN SRF 73/97, bem como autorizando o ressarcimento em espécie do saldo acaso remanescente, na forma de Instrução Normativa Conjunta SRF/STN n.º 117/89.

Cientificada desta decisão, e irresignada com o indeferimento parcial de seu pleito, a interessada ingressou com a reclamação de fls. 306/326, por intermédio de seus procuradores constituídos pelos instrumentos de fls. 328/333, com anexação de documentação de fls. 334/346, onde alega/requer que:

1 — é despropositada a restrição imposta pela autoridade fiscal ao crédito presumido de IPI decorrente das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e de embalagens feitas junto a pessoas físicas e cooperativas não contribuintes de Confins e PIS, porquanto a intenção do Poder Executivo ao instituir o benefício fiscal do crédito presumido pleiteado pela requerente foi a de desonerar ao máximo a carga tributária das mencionadas contribuições nos produtos industrializados destinados à exportação. Neste sentido, a desoneração corresponde não apenas à última etapa do processo produtivo,

mas às duas etapas antecedentes, conforme revelado pelo percentual de 5,37 % a ser aplicado para o cálculo do benefício, pelo que a requerente faz jus sim ao crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS e Confins incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e de embalagem feitas junto a pessoas físicas e cooperativas;

2 — inexistem disposições legais amparando a exclusão imputada pelo Fisco dos valores das aquisições de serviço de frete, combustíveis (lenha e BPF) para geração de vapor, e energia elétrica como insumos consumidos no processo produtivo. “Está claro, no RIPI, que todos os produtos intermediários utilizados no processo industrial que sejam nele consumidos dão direito a crédito do imposto, pois a norma só exclui os utilizados no processo industrial que não sejam nele consumidos ou que não integrem o produto final (art. 82, I, do RIPI)”;

3 — “Em 31 de dezembro de 1997, ao apurar o crédito presumido do IPI, foram excluídos da base de cálculo R\$ 19.607.770,66 referente aos estoques existentes naquela data. Esses estoques não formaram o custo dos produtos vendidos e exportados no ano 1997. Assim, evidentemente, no exercício de 1998, o valor dos estoques a ser adicionado à base de cálculo do IPI, deve ser o mesmo que foi excluído no ano anterior, ou seja, R\$ 19.607.770,66 e não o valor pretendido pelo senhor fiscal de apenas R\$ 4.350.964, 31”;

4— a autoridade fiscal excluiu da base de cálculo do crédito presumido do IPI o ICMS adicionado ao custo das aquisições das embalagens e dos produtos intermediários, procedimento esse que é incorreto à vista do artigo 3º da Portaria n.º 038/97 tendo em conta que houve incidência das contribuições ao PIS e Cofins sobre os valores daquele imposto;

5 — “Os auditores fiscais ao analisarem o pedido de ressarcimento da Manifestante, fizeram uma verificação completa de todas as aquisições feitas pela empresa, tal como é definido pela Lei 9.363/96, (...).

No entanto ao calcular o valor que deveria ser ressarcido e do qual foi indeferido, a empresa utilizou equivocadamente, para a determinação da base de cálculo, o valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem consumidos na produção o que, a princípio gera uma grande distorção no cálculo, diminuindo o valor conforme demonstramos abaixo:

(...)

Os próprios auditores fiscais reforçam essa convicção, ao realizar os exames de análises sobre as aquisições e não sobre o valor consumido, conforme erroneamente prescreve a Portaria n.º 38/97, que não tinha competência para alterar a base de cálculo do benefício, muito menos conceituar o que viria ser o valor das aquisições de mercadorias.

Por essa razão, entendemos ser um direito e vamos exercê-lo reformulando junto à Delegacia da Receita Federal, um pedido complementar de ressarcimento de crédito de IPI, relativo a 3º trimestre de 1998.”

6— os pedidos de ressarcimento do crédito presumido do IPI devem obedecer aos mesmos princípios aplicados aos demais tributos. Assim, os valores a serem ressarcidos devem ser acrescidos de juros Selic, a partir do protocolo do pedido de ressarcimento;

7 — isto posto, requer a reintegração do valores excluídos à base de cálculo do crédito presumido, com vistas ao ressarcimento do pedido tal como formulado, acrescido de juros Selic, ou outro índice que legalmente venha a substituí-lo, calculados desde o protocolo do pedido de ressarcimento até o efetivo pagamento.”

Em de 29 de maio de 2002, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - MG manifestou-se por meio do Acórdão n.º 1.410, fls. 352/362, que foi assim ementado:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de Apuração: 01/O 4/1 998 a 3 O/O 6/1998

Ementa: IPI - CRÉDITO PRESUMIDO -I) BASE DE CÁLCULO - Conforme determinado nos artigos 1º e 2º da Lei n.º 9.363, de 13/12/1996, a qual instituiu o crédito presumido do IPI como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e Cofins incidentes nas aquisições, no mercado interno, de insumos empregados na industrialização de bens exportados, a base de cálculo do crédito presumido do IPI é obtida pela aplicação, sobre o total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetuadas no mercado interno e utilizados no processo produtivo, do percentual correspondente à relação entre receita de exportação e receita operacional bruta. **II) INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS E PESSOAS FÍSICAS -** Não integram a base de cálculo do crédito presumido devido à inexistência de gravame das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS nesta operação. **III) ENERGIA ELÉTRICA. COMBUSTÍVEIS E OUTROS PRODUTOS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO -** Para que sejam caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, oriunda de ação exercida diretamente pelo produto em industrialização. A energia elétrica, os combustíveis e outros produtos, que no caso presente desatendem essa circunstância, não se incluem nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. **IV) ICMS -** Para efeito do cálculo do crédito presumido, o ICMS não será excluído dos custos das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem. (IN SRF n.º 103/97, art. 3º)

Solicitação Deferida em Parte”.

Não conformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a Recorrente apresentou recurso voluntário a este Conselho, fls. 369/388, no qual repisou os mesmos argumentos da peça impugnatória e ao final, requereu fosse considerada insubsistente a glosa confirmada pela Decisão Recorrida e, por conseguinte, ressarcido integralmente o valor do pedido, acrescido de juros SELIC, ou outro índice que legalmente vier a substituí-lo na correção de tributos,

calculados desde o protocolo do pedido de ressarcimento até o efetivo pagamento, face ao estrito respeito à legislação federal.” (original sem destaque)

A Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes deu provimento parcial ao recurso, quanto a 1) insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, em relação à adição pertinente às exclusões do último trimestre do ano para admitir a inclusão de insumos adquiridos de não-contribuintes e quanto a Taxa SELIC apenas, indeferindo os pedidos quanto à energia elétrica e aos combustíveis.

Importante anotar que duas questões controversas foram objeto de apreciação, as quais passo a relatar para melhor contextualizar os votos à posteriori.

Primeiramente, determinou, quanto à adição pertinente às exclusões do último trimestre do ano, que deveriam ser acrescidos à base de cálculo do crédito presumido, no primeiro trimestre em que houvesse exportação para o exterior, tão-somente os valores das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem na fabricação de produtos não acabados ou acabados, mas não vendidos, que foram excluídos do cálculo do benefício em foco, no último trimestre do ano anterior. Não poderiam, assim, ser acrescidos os insumos adquiridos de não contribuintes, bem assim aqueles não enquadráveis como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Por fim, quanto ao Cálculo pelo valor total das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem consumidos, decidiu que na apuração do crédito a ressarcir, integra a base de cálculo o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, efetivamente consumidos (utilizados) na fabricação dos produtos exportados para o exterior.

Em 18 de junho de 2004, tempestivamente, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial dirigido à Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, no tocante à inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, dos valores das aquisições efetuadas de não-contribuintes (pessoas físicas e cooperativas) do PIS e da COFINS; bem como no que se refere à aplicação da Taxa SELIC sobre indêbitos tributários; matérias das quais se recorre com amparo no artigo 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, assim descritas na ementa de fls. 408:

“I) INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES (PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS DE PRODUTORES). É de se admitir o direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei n 9.3 63/9 6 mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não-contribuintes de PIS e COFINS.

(...)

V) TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. É garantido ao Contribuinte a aplicação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, por aplicação analógica do art. 39, § 4º, da Lei n.º 9.250/95 - que determina a incidência da mencionada taxa sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido.” (original sem destaque)

Devidamente intimada do despacho Despacho n.º 202-00.110, de 29 de junho de 2004 (fls. 456/459), por meio de carta com aviso de recebimento – A.R., em 05 de agosto de 2004 (fls. 462), a contribuinte apresentou suas contra-razões ao Recurso Especial da Fazenda

Nacional, tempestivamente, em 20 de agosto de 2004, onde argumentou a preclusão em relação “à adição pertinente às exclusões do último trimestre do ano para admitir a inclusão de insumos adquiridos de não contribuintes, concedido pelo acórdão impugnado a partir do provimento do recurso da ora recorrida”.

Na mesma ocasião, qual seja, em 20 de agosto de 2004, a contribuinte também interpôs Recurso Especial dirigido à Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, o qual nada de novo trouxe aos autos, insistindo nas teses anteriormente apresentadas, por sua vez passando a suscitar divergência entre o acórdão acima transcrito e o acórdão n.º 201-74.329, e daquele em relação ao acórdão n.º CSRF/02-01.158.

Intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões ao Recurso Especial da Contribuinte, tempestivamente, em 30 de junho de 2005, onde, em síntese, atacou o recurso para defender, no que lhe foi favorável, às razões da decisão constante do v. acórdão prolatado, passando a calcar suas fundamentações nos acórdãos prolatados nos recursos n.ºs 201-117102 e 202-107366 pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator

Da Admissibilidade

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi recebido pelo Presidente 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, através do Despacho n.º 202-00.110, de 29 de junho de 2004 (fls. 456/458), que, em decisão fundamentada, julgou a admissibilidade nos seguintes termos:

“Observados os pressupostos de admissibilidade exigidos pela citada legislação de regência: decisão não unânime (artigo 32, I); tempestividade (artigo 33, caput), e demonstração da contrariedade à lei (artigo 33, § 1º), recebo o recurso interposto pelo ilustre representante da Fazenda Nacional.” (original sem destaque)

Devidamente intimadas das Informação de fls. 554/557, bem como do Despacho n.º 202-00.155, de 16 de junho de 2005 (fls. 558) - a contribuinte por meio de carta com aviso de recebimento - A.R., em 24 de setembro de 2005 (fls. 566), e a Procuradoria da Fazenda Nacional pessoalmente, em 30 de junho de 2005, ambas se mantiveram silentes; portanto, o recurso encontra-se prejudicado em relação às matérias não recepcionadas quando do juízo de admissibilidade, pelo que julgo precluso o direito em relação às mesmas.

Quanto ao Recurso da Contribuinte

O Despacho de fls. 554 a 558, de n.º 202-00155 admitiu tão somente o apelo do contribuinte quanto à exclusão de energia elétrica e combustíveis da base de cálculo do crédito presumido. Posto que bastante confusas as alegações de ambas as partes, compulsei os autos e percebi que a alegação da recorrente quanto ao “cálculo pelo valor total das matérias-primas e produtos intermediários e materiais de embalagem consumidos” encontra guarida em controvérsia entre o contribuinte e a DRJ, que teria efetuado o cálculo a considerando o valor efetivamente consumido na produção dos produtos exportados. Ademais, o Acórdão paradigma não é claro quanto ao caso concreto ao qual a expressão “valor total” se refere. À primeira vista, aparentemente inexistiria qualquer acórdão divergente quanto a isso, exceto quando considerado “valor total” aqueles contendo o ICMS incidente sobre a aquisição, por vezes glosada erroneamente pelas autoridades fiscais. Nesse, a contribuinte veio a ter sua pretensão atendida já no Acórdão da DRJ. Não foram percebidos outros acórdãos que esse julgador pudesse considerar como dissidentes da decisão recorrida. Isso posto, em princípio, concordaria com o referido Despacho, porém, à dúvida, julgo prudente dele conhecer, para adiante apreciá-lo.

Quanto ao recurso do Procurador

Quanto ao Recurso, frise-se, de divergência do Procurador, verifico que o despacho de fls. 456 o recebeu pelos arts. 32, I e 33 § 1º. Outrossim, verifico que o douto Procurador recorreu apenas com base no art. 32, I do RICC (fls 443). Filigrana saneável, conquanto o item atacado

foi objeto de provimento realmente não unânime. Contra razões da contribuinte alega preclusão, posto que não fora objeto de ataque “a adição pertinente às exclusões do último trimestre do ano para admitir a inclusão de insumos adquiridos de não contribuintes”. O douto Procurador recorre, *litteris*, quanto a “aos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, em relação à adição pertinente às exclusões do último trimestre do ano para admitir a inclusão de insumos adquiridos de não-contribuintes”.

A esse julgador parece que a Procuradoria desejou recorrer não quanto à adição em si, aliás essa provida pela E. Câmara ao contribuinte, exceto quanto à eventual “parcela” de aquisições de pessoas físicas e cooperativas insertas, contidas, nesse montante.

Não vejo preclusão, mas vejo que o Procurador recorre do que fora garantido ao Fisco. Conheço dos argumentos do douto Procurador, nesses termos. Qualquer dúvida suscitada a esse respeito, ou seja, de que seu “desejo” seria o de recorrer quanto à própria adição, ressalto que essa é prevista pela norma infralegal, e nos termos da r. decisão. Ou seja, os argumentos da contribuinte são válidos não quanto àquilo que o diz, mas apenas quanto à “adição” propriamente dita.

Logo, julgarei ambos os recursos quanto à essa “parcela”, à Taxa Selic, e à energia elétrica e combustíveis, não nessa ordem.

Passo a analisar os recursos apenas em relação às matérias recepcionadas.

1. Energia Elétrica e combustíveis.

Uma das questões suscitadas no mérito do presente questionamento, versa sobre a possibilidade de os valores gastos com energia elétrica comporem ou não o cálculo do crédito presumido do IPI.

Neste sentido, vejamos o que dispõe o art. 1º, *caput*, e § 1º, da Lei 10.276/2001, *verbis*:

Art. 1º. Alternativamente ao disposto na Lei n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

§ 1º. A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;” (destaques nossos)

Dessa forma, apesar de o Pedido de Ressarcimento tratar de período anterior à edição da Lei nº 10.276/01, considero que a mesma veio fortalecer o entendimento que, data máxima vênha, considero correto, qual seja, o de que a Lei nº 9.363/96, em seus arts. 1º e 2º, ao

8

versar sobre a possibilidade das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo, comporem a base de cálculo do crédito presumido de IPI, o que englobaria as aquisições de energia elétrica e combustíveis, por serem produtos intermediários que, embora não integrando o produto final, são consumidos no processo industrial.

Esse entendimento, inclusive, encontra respaldo nos arts. 147 e 488 do Decreto nº 2.637/98 (Regulamento do IPI), vigente à época do Pedido de Ressarcimento:

"Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):

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, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

(...)

Art. 488. Consideram-se bens de produção (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-lei n.º 34, de 1966, art. 2º, art. 1º):

I - as matérias-primas;

II - os produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial;" (original sem destaque)

Adicionalmente, não bastassem os argumentos trazidos à baila, vejo que as referidas disposições da Lei nº 10.276/01 podem ser consideradas aplicáveis no presente caso por força do art. 106, II, do CTN, ou seja, a interpretação da norma tributária mais benéfica ao contribuinte (*lex mitior*). Vejamos:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática." (original sem destaque)

8

Assim também entende Hugo de Brito Machado, em “Comentários ao Código Tributário Nacional”, volume II, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2004, páginas 164 e 165, ao reforçar que:

“Temos no art. 106 do Código Tributário Nacional, portanto, duas hipóteses de aplicação retroativa da lei tributária, a saber, a hipótese de lei expressamente interpretativa e a hipótese de lei punitiva mais favorável ao acusado, que denominamos retroatividade benigna. Quanto a esta última, não existem divergências dignas de nota.” (original sem destaque)

Além disso, o Conselho de Contribuintes possui recentes decisões tratando a matéria. Destaco os Recursos Voluntários 110.473, 110.474 e 110.475, de semelhante teor, oportunidade em que passo a transcrever o primeiro deles, conforme se observa a seguir:

“IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. EXPORTAÇÕES. AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. Estão abrangidos no conceito de produto intermediário os produtos que, embora não se integrem ao novo produto, são consumidos no processo de industrialização. Integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI, na exportação, as aquisições de energia elétrica, nos termos do art. 2º da Lei n.º 9.363/96. Recurso Voluntário provido.” (Recurso 110.473, Acórdão 201-74.607, relator Cons. Serafim Fernandes Corrêa) (grifamos e destacamos)

Esse também foi o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme julgado a seguir colacionado:

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO PIS/COFINS. ENERGIA ELÉTRICA. Incluem-se na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de energia elétrica, em especial quando utilizada diretamente no processo produtivo, fisicamente consumida em decorrência da ação exercida sobre o produto em fabricação (FeSi).” (Acórdão n.º CSRF/02-01.662, 2ª Turma) (grifamos e destacamos)

Comungo desta opinião, pois que a energia elétrica e os combustíveis, mesmo não se integrando ao novo produto, são consumidos no processo de industrialização, tratando-se assim de um produto intermediário.

Outrossim, a Súmula nº 12 do 2º CC veio a determinar o contrário, *in verbis*:

“Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.”

Quanto à energia elétrica e combustíveis, portanto, não resta a esse julgador outra alternativa senão negar provimento ao pedido da contribuinte.

2. Taxa Selic

A respeito da aplicação da taxa SELIC, adoto o entendimento de que deve ser a mesma deferida a partir do protocolo do pedido de ressarcimento.



A Lei n.º 9.250/95, estabeleceu a possibilidade de atualização monetária das compensações e/ou restituições pela taxa SELIC, conforme disposto em seu art.39, verbum ad verbum:

“Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei n.º 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

(...)

§ 4º. A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.” (original sem destaque)

Adicionalmente, a Portaria n.º 38, de 27/02/97, que “dispõe sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1996”, estabeleceu em seus arts. 5º e 8º, que:

“Art. 5º - A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigado ao pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor equivalente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.

(...)

Art. 8º - Os valores a que se referem o caput e o parágrafo 1º do art. 5º, quando não forem pagos no prazo previsto no parágrafo 2º do mesmo artigo, serão acrescidos, com base no art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, de multa de mora e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC -, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos, pela empresa produtora vendedora, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (original sem destaque)

Uma vez que a legislação trata da possibilidade de atualização em casos de compensação ou restituição e o contribuinte deu entrada em pedido de ressarcimento, o meu entendimento, também adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais através do acórdão n.º CSRF/02-0.708, é o de que o ressarcimento é uma espécie do gênero restituição.

Desta forma, não restam dúvidas quanto à possibilidade de utilização da taxa SELIC a partir da data em que é feito o pedido de ressarcimento.



3. Pessoas físicas e cooperativas

Por fim, passo a analisar a matéria no que diz respeito a aquisições feitas pela empresa, ora recorrente, frente a pessoas físicas e cooperativas de produtores, cujo objetivo é o levantamento do crédito presumido de IPI e a apuração saldo suficiente de crédito presumido do referido imposto, visando o ressarcimento.

Tal matéria encontra-se disciplinada nos arts. 1.º e 2.º da Lei n.º 9.363, de 13/12/96, transcritos a seguir:

“Artigo 1.º. 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.

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

Artigo 2.º. 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.” (grifos nossos)

Cabe, a esta altura, ter em mente que a apuração do crédito presumido de IPI está associada à quantificação dos créditos gerados pelas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Nesse exame é possível asseverar que boa parte da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem deve integrar a apuração do crédito presumido de IPI, pois a legislação não estabeleceu restrição ou discriminação quanto à compra.

Dessa forma, não é possível limitar ou selecionar as aquisições (valores) das demais matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens que seriam passíveis de integrar o levantamento do crédito presumido de IPI, porquanto tal posicionamento configuraria postura contrária à lei.

Além disso, a questão sob exame conta com posicionamento sedimentado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo observa-se dos seguintes julgados:

“IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO - 1) AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS - 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 art. 1º da Lei n.º 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei n.º 9.363/96). A lei citada refere-se a 'valor total' e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas SRF n.ºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei n.º 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às Contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF n.º 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN SRF n.º 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. 2) EXPORTAÇÕES ATRAVÉS DE EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS - Estando em pleno vigor, no ano de 1996, os artigos 1º e 3º do Decreto-Lei n.º 1.248, de 29.11.72, são assegurados ao produtor-vendedor os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação nas vendas a empresas comerciais exportadoras destinadas à exportação. 3) TAXA SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei n.º 9.250/95, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto n.º 2.138/97 tratado de restituição e ressarcimento da mesma maneira, a referida taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento. Recurso provido." (1ª Câmara, Recurso n.º 110.657, Processo n.º 10675.000979/97-61; julgado em 17/04/2001; rel. Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, Acórdão n.º 201-74.438) (original sem destaque)

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (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.

AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

Incluem-se na base de cálculo do crédito presumido as aquisições feitas de não contribuintes das contribuições para o PIS e da COFINS. Recurso a que se nega provimento." (Acórdão CSRF/02-01.250, 2ª Turma, relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Recurso n.º 110.146, Processo n.º 10945.008246/97-56, sessão: 27/01/2003) (original sem destaque)

Adoto a orientação como parâmetro decisório, salientando que também o STJ enfrentou a matéria, tendo opinado em sentido idêntico:

8

"TRIBUTÁRIO - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI - AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS DE PESSOA FÍSICA - LEI 9.363/96 E IN/SRF 23/97 - LEGALIDADE.

1. A IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições, relativamente aos produtos da atividade rural, de matéria-prima e de insumos de pessoas físicas, que, naturalmente, não são contribuintes diretos do PIS/PASEP e da COFINS.

2. Entendimento que se baseia nas seguintes premissas: a) a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição; b) o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais; c) a base cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes.

3. Regra que tentou resgatar exigência prevista na MP 674/94 quanto à apresentação das guias de recolhimentos das contribuições do PIS e da COFINS, mas que, diante de sua caducidade, não foi renovada pela MP 948/95 e nem na Lei 9.363/96.

4. Recurso especial improvido." (REsp n.º 586.392/RN, rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19/10/2004, DJ de 06/12/2004, p. 259) (original sem destaque)

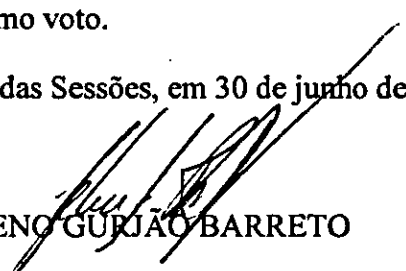
Quanto ao "valor total"

Finalmente, quanto à inclusão ou não pelo "valor total" das aquisições ou alternativamente, a efetiva utilização, considero que a melhor hermenêutica da norma foi aquela adotada pela r. decisão *a qua*, inclusive por unanimidade. Sem maiores delongas, o valor inserto na base de cálculo deve ser aquele efetivamente consumido.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, no mérito, quanto à "parcela" das aquisições de pessoas físicas e cooperativas porventura contidas na adição do último trimestre, na forma retroexposta, e quanto à taxa Selic, incidente a partir da data de protocolo do pedido de ressarcimento, nos termos do voto vencedor do acórdão atacado; e a negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte quanto às inserções de energia elétrica e combustíveis (ressalvada opinião pessoal, retro) e quanto à pretendida inclusão na base de cálculo do valor total das aquisições ocorridas,

É como voto.

Sala das Sessões, em 30 de junho de 2008.


GILENO GURGÃO BARRETO

Voto Vencedor

Conselheiro GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Designado

A discordância em relação ao voto do ilustre relator restringe-se na possibilidade da incidência da taxa SELIC no ressarcimento de IPI.

Preliminarmente, calha de pronto observar, neste voto, que diferentes são as figuras do ressarcimento e da restituição.

A restituição é a repetição de um indébito. Decorre de pagamento indevido ou a maior que o devido. Já o ressarcimento não está vinculado a qualquer pagamento indevido, mas decorre de concessão legal.

Sobretudo, não se pode olvidar que o direito subjetivo ao ressarcimento somente é constituído com o advento do despacho da autoridade competente, em oposição ao que ocorre com a repetição do indébito, em que o direito de repetir já nasce imediatamente com o pagamento indevido ou a maior, independentemente de qualquer ato da autoridade administrativa.

Nesta linha, fica evidente existir duas figuras que não se confundem: restituição por pagamento indevido ou a maior do que o devido (repetição de indébito); e ressarcimento, previsto em lei concessiva.

É certo que restituição e ressarcimento compartilham alguns aspectos, como o de ser ambos passíveis de satisfação em dinheiro ou mediante compensação, mas de nenhum modo ressarcimento é espécie do gênero restituição, senão vejamos:

O art. 66 da Lei no 8.383/91, assim dispõe:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.

§ 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.



Este dispositivo teve sua redação alterada pelo art. 58 da Lei no 9.069, de 29/06/95, verbis:

Art. 58. O inciso III do art. 10 e o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo."

Já o art. 39 da Lei no 9.250/95, estabelece que:

Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subseqüentes.

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

§ 3º (VETADO)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

Conforme se pode verificar, todos os dispositivos legais acima se referem à compensação ou restituição, que são espécies do gênero repetição de indébito. Portanto, é lógico inferir que a restituição e a compensação pressupõem a existência de um pagamento

anterior efetuado pelo sujeito passivo, pagamento este indevido ou efetuado em montante maior do que o que seria devido.

Ora, no caso dos autos o crédito não se originou de nenhum indébito tributário.

Tratando-se de ressarcimento de créditos de IPI, consubstancia-se em mera liberalidade do sujeito ativo do tributo que, ao concedê-lo, decidiu fazê-lo sem a aplicação de correção monetária ou de juros, dado o silêncio das normas específicas que regem a espécie e da referência efetuada tão-somente em relação à repetição de indébito, nas normas acima transcritas. Inaplicável, portanto, o Parecer AGU no 01/96, visto que só se referiu à repetição de indébito.

Na verdade, o argumento em sentido contrário invoca a aplicação analógica da lei, o que significa admitir a existência de uma lacuna que deveria ser resolvida por aquela técnica de integração.

O art. 108 do CTN estabelece que as formas de integração das lacunas na legislação tributária são a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade, os quais devem ser aplicados sucessivamente e na ordem indicada na lex legum.

Leciona Maria Helena Diniz que:

A analogia é, portanto, um método quase-lógico que descobre a norma implícita existente na ordem jurídica. É tão-somente um processo revelador de normas implícitas.

Requer a aplicação analógica que:

- 1) o caso sub judice não esteja previsto em norma jurídica;*
- 2) o caso não contemplado tenha com o previsto, pelo menos, uma relação de semelhança;*
- 3) o elemento de identidade entre eles não seja qualquer um, mas sim essencial, ou seja, deve haver verdadeira semelhança e a mesma razão entre ambos. (in: Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 10ª ed., 1994, pp.54/55)*

Ora, no caso dos autos o terceiro requisito para aplicação analógica da lei não restou caracterizado porque os fundamentos, os motivos, ou seja, as razões que fundamentam os institutos do ressarcimento e da repetição do indébito são totalmente distintas.

No caso da repetição de indébito, a devolução das importâncias se assenta na preexistência de um pagamento indevido, cuja devolução é reclamada com base no princípio geral de direito que veda o locupletamento sem causa.

Já no caso de ressarcimento de créditos incentivados, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo era devido, mas a devolução das quantias se assenta única e exclusivamente na renúncia unilateral de valores que foram lícitamente recebidos pelo sujeito ativo do tributo.

Como se vê, nos dois casos ocorrem devoluções de quantias ao contribuinte, mas estas devoluções ocorrem por razões distintas. A finalidade do ressarcimento é produzir uma situação de vantagem para determinados contribuintes que atendam a certos requisitos fixados em lei, para incrementar as respectivas atividades; enquanto que a finalidade da repetição do indébito é prestigiar o princípio que veda o enriquecimento sem causa.

Nesse passo, não há como conceder o ressarcimento de créditos originados de incentivo fiscal com fundamento nos princípios da isonomia, da finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa, porque os dois institutos não apresentam a mesma ratio.

Acrescente-se a tudo isso que o art. 3º, II, da Lei no 8.748/93, estabeleceu expressamente distinção entre repetição de indébito e ressarcimento de créditos de IPI, o que torna ilegal a aplicação de qualquer acréscimo ao ressarcimento.

Do mesmo modo, não há como fundamentar tal concessão com base na demora da apreciação dos processos pela Receita Federal. Não há que se falar em desvalorização do valor a ser ressarcido, mesmo porque o ambiente de ampla correção monetária que vigia no passado foi abolido pelo Legislador. Com efeito, o mundo jurídico aboliu e repudiou o sistema geral de indexação da economia, através da aprovação das normas legais que consolidaram o Plano Real, inexistindo atualmente previsão de atualização monetária tanto para caso de ressarcimento como para caso de restituição.

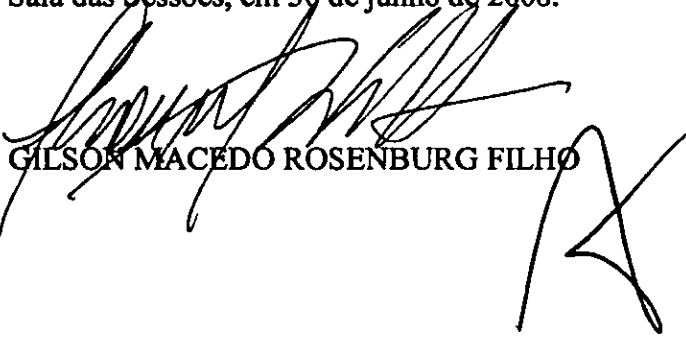
A Taxa Selic é, isto sim, a expressão numérica dos juros. Não se trata de atualização monetária. Juros, por sua vez, é um acréscimo ao principal, é um *plus* que inclusive se caracteriza como renda para aquele que o auferir. Ora, o Estado não pode pagar rendimentos – na forma de Taxa Selic, vale dizer, de juros – sem previsão legal, mormente quando o que seria o valor principal (ressarcimento) é, ele próprio, dependente de lei concessiva.

É cediço que a regra plasmada no art. 49 da Lei no 9.784, de 29/01/1999, sugere que a Administração tem até 60 dias para decidir o processo, a partir do encerramento da instrução (e não da data de seu protocolo). Entretanto, se a Administração não se desincumbir de seu dever legal, o remédio adequado para sanar a omissão não é a aplicação de correção monetária ou de juros de mora, mas sim a ação judicial que o contribuinte entender cabível para constranger a Administração a se manifestar.

Nesse contexto, inadmissível pensar na aplicação da Taxa Selic como um meio de reposição do valor real da moeda.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e de negar provimento ao recurso do contribuinte.

Sala das Sessões, em 30 de junho de 2008.


GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO