



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo n°	10183.004910/98-10
Recurso n°	202-121.770 Especial do Procurador e do Contribuinte
Matéria	IPI/Crédito Presumido
Acórdão n°	CSRF/02-02.518
Sessão de	17 de outubro de 2006
Recorrentes	Fazenda Nacional Ceval Centro Oeste S/A

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Período de apuração: 01/08/1998 a 31/10/1998

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS.

O incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção “*juris et de jure*”, não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte. Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas, cooperativas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. SELIC. Devida a atualização monetária, a partir da data de protocolização do pedido de ressarcimento, com a utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao pagamento e de 1% no mês do pagamento.

GL *P*

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. COMBUSTÍVEIS. ENERGIA ELÉTRICA. ÁGUA CLARIFICADA.

Só geram direito ao crédito presumido materiais intermediários que se enquadrem no conceito jurídico de insumos, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação. Parecer Normativo CST nº 65/79.

Recurso Especial do Procurador negado.

Recurso Especial do contribuinte negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela Fazenda Nacional,

ACORDAM os Membros da SEGUNDA TURMA do CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques (Relatora), Antonio Carlos Atulim, Antonio Bezerra Neto e Henrique Pinheiro Torres que deram provimento ao recurso e, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial do contribuinte. Vencido o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto que deu provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS

Presidente



MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ

Redatora designada

31 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Dalton César Cordeiro de Miranda, Adriene Maria de Miranda e Mário Junqueira Franco Júnior.



Relatório

Trata-se de recursos especiais do Procurador e especial do contribuinte, apresentados contra o acórdão 202-14.655 (fls. 388 a 421), da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, que teve a seguinte ementa:

IPI. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÃO DE NÃO-CONTRIBUINTES. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. É de se admitir o 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 COFINS.

II. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS - Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os produtos que se integram ao produto final, ou que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o mesmo, no processo de fabricação. A energia elétrica utilizada como força motriz não atua diretamente sobre o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

III - ADIÇÃO PERTINENTE ÀS EXCLUSÕES DO ÚLTIMO TRIMESTRE DO ANO. Devem ser acrescidos à base de cálculo do crédito presumido, no primeiro trimestre em que houver exportação para o exterior, tão-somente, os valores das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem que ensejam direito ao crédito, utilizados efetivamente 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 podem ser acrescidos os insumos não enquadráveis como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

IV - DO CÁLCULO PELO VALOR TOTAL DAS MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM, CONSUMIDOS. 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.

V). TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. É garantida ao Contribuinte a aplicação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, por aplicação analógica do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95 - que determina a incidência da mencionada taxa sobre débitos tributários a partir do pagamento indevido.

Recurso Parcialmente Provido.

O recurso do procurador (fls. 423 a 438), admitido pelo despacho de fls. 440 a 442, disse respeito às aquisições de insumos de não contribuintes e incidência da Selic sobre o ressarcimento.



Segundo a recorrente, a lei, que tratou de um crédito presumido, teria restringido o direito de crédito às aquisições de contribuintes das contribuições sociais. Portanto, as aquisições de não contribuintes das contribuições deveriam ser excluídas na base de cálculo da contribuição.

Ademais, o montante do crédito não poderia sofrer atualização pela Selic, alegando não haver previsão legal para incidência de juros compensatórios sobre ressarcimento de IPI.

As contra-razões foram apresentadas nas fls. 449 a 460, tendo a interessada alegado ser cabível a interpretação mais abrangente pela finalidade da lei e ser cabível a Selic, em face da inadmissibilidade da desigualdade no tratamento e de suposto enriquecimento ilícito da União.

A interessada também apresentou recurso de divergência (fls. 492 a 503), relativamente ao cálculo do incentivo pelo valor total dos insumos utilizados no processo produtivo e à inclusão dos gastos efetuados a título de energia elétrica e combustíveis na base de cálculo.

Entretanto, o despacho de fls. 590 a 593 apenas admitiu o recurso especial em relação à última matéria.

Alegou a recorrente que inexistiriam disposições legais amparando a glosa efetuada pelo Fisco, especialmente pelo fato de os valores de aquisições estarem sujeitos à incidência das contribuições sociais.

Segundo a interessada, a energia elétrica e os combustíveis para a geração de vapor (BPF e lenha) seriam produtos intermediários, uma vez que seriam consumidos no processo produtivo, apesar de não se incorporarem fisicamente ao produto final.

Alegou que o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, confirmaria seu procedimento e que os Conselhos de Contribuintes teriam reconhecido a legitimidade da inclusão de tais gastos.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal, no RE 79.601, teria reconhecido a legitimidade do aproveitamento dos valores relativos a “cadinhos, lixas, feltros e outros”, e o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro teria admitido o crédito relativo a tijolos refratários.

Também fez menção a decisões dos Tribunais de Justiça do Rio de Janeiro e de Santa Catarina, citou opinião da doutrina e acórdão do STJ, sobre materiais refratários, e do STF, relativo a peças que se consomem no processo produtivo.

Nas contra-razões (fls. 595 a 600), a Fazenda Nacional mencionou acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF/201-117102, CSRF/202-107366), segundo os quais a energia elétrica utilizada como força motriz ou iluminação e a lenha e os combustíveis utilizados na geração de vapor não se classificariam como matéria-prima, material de embalagem ou produto intermediário.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Relatora

Primeiramente, trata-se de saber se as aquisições de insumos de não contribuintes de PIS e Cofins (pessoas físicas ou cooperativas) devem ser incluídas no cálculo do incentivo.

Nessa matéria, entendo que não cabe o direito ao crédito presumido, uma vez que as operações de aquisição não estão sujeitas à incidência das contribuições sociais.

No julgamento do recurso 122.123, acompanhei a relatora, Adriana Gomes Rêgo Galvão, quanto a essa matéria. Reproduzo, abaixo, parte do voto pronunciado no Ac. 201-78004, julgado em sessão de 9 de novembro de 2004, cujas razões adoto no presente voto:

Relativamente às aquisições efetuadas a pessoas físicas, discordo da tese esposada pela recorrente.

É que a Lei nº 9.363/96, em seu art. 1º, é muito clara ao dispor: "com o ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições." (negritei)

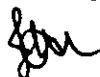
Ora, se não houve incidência das contribuições nas aquisições, não há que se falar em ressarcimento. E neste sentido deve-se observar que a lei fala em "incidentes sobre as respectivas aquisições", de forma que pouco importa se incidiu em etapas anteriores, se, nas aquisições efetuadas pela empresa produtora e exportadora, estas não incidiram.

A respeito deste assunto, destaco o Parecer PGFN nº 3.092, de 27 de dezembro de 2002, aprovado pelo Ministro da Fazenda:

"21. Quando o PIS/PASEP e a COFINS oneram de forma indireta o produto final, isto significa que os tributos não 'incidiram' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (o fornecedor não é contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS), mas nos produtos anteriores, que compõem este insumo. Ocorre que o legislador prevê, textualmente, que serão ressarcidas as contribuições 'incidentes' sobre o insumo adquirido pelo produtor/exportador, e não sobre as aquisições de terceiros, que ocorreram em fases anteriores da cadeia produtiva.

22. Ao contrário, para admitir que o legislador teria previsto o crédito presumido como um ressarcimento dos tributos que oneraram toda a cadeia produtiva, seria necessária uma interpretação extensiva da norma legal, inadmitida, nessa específica hipótese, pela Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional".

E não é só a partir do art. 1º da Lei nº 9.363/96 que se pode vislumbrar este entendimento, porque nos demais artigos da lei também se verifica



tal posicionamento, como muito bem elucida o mencionado parecer, que transcrevo:

"24. Prova inequívoca de que o legislador condicionou a fruição do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor do insumo é depreendida da leitura do artigo 5º da Lei nº 9.363, de 1996, in verbis:

'Art. 5º 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'.

25. Ou seja, o tributo pago pelo fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido, que for restituído ou compensado mediante crédito, será abatido do crédito presumido respectivo.

26. Como o crédito presumido é um ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, pagos pelo fornecedor do insumo, o legislador determina, ao produtor/exportador, que estorne, do crédito presumido, o valor já restituído.

27. O art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, determina que apenas os tributos 'incidentes' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (e não pelo seu fornecedor) podem ser ressarcidos. Conforme o art. 5º, caso estes tributos já tenham sido restituídos ao fornecedor dos insumos (o que significa, na prática, que ele não os pagou), tais valores serão abatidos do crédito presumido.

28. Esta interpretação lógica é confirmada por todos os demais dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996. De fato, em outras passagens da Lei, percebe-se que o legislador previu formas de controle administrativo do crédito presumido, estipulando ao seu beneficiário uma série de obrigações acessórias, que ele não conseguiria cumprir caso o fornecedor do insumo não fosse pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. Como exemplo, reproduz-se o art. 3º da multicitada Lei nº 9.363, de 1996:

'Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador' (Grifos não constantes do original).

29. Ora, como dar efetividade ao disposto acima, quando o produtor/exportador adquirir insumo de pessoa física, que não é obrigada a emitir nota fiscal e nem paga o PIS/PASEP e a COFINS? Por outro lado, como aferir o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, que não estão obrigados a manter escrituração contábil?



30. Toda a Lei nº 9.363, de 1996, está direcionada, única e exclusivamente, à hipótese de concessão do crédito presumido quando o fornecedor do insumo é pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. A lógica das suas prescrições milita sempre nesse sentido. Não há qualquer disposição que regule ou preveja, sequer tacitamente, o ressarcimento nas hipóteses em que o fornecedor do insumo não pagou o PIS/PASEP ou a COFINS.

31. Em suma, a Lei nº 9.363, de 1996, criou um sistema de concessão e controle do crédito presumido de IPI, cuja premissa é que o fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do incentivo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS."

Logo, ao contrário do que aduz a recorrente, as autoridades julgadoras, ao aplicarem o Parecer MF/SRF/Cosit/Ditip nº 139/96 e a IN SRF nº 23/97, não negaram vigência à Lei nº 9.363/96, nem tampouco à MP nº 948/95, norma vigente em 1996, que foi convalidada pela Lei nº 9.363/96.

Também não lhe socorre a jurisprudência colacionada aos autos, porque não possuem qualquer força vinculante sobre o que ora se decide, aliás, já existe jurisprudência administrativa e judicial a respeito do assunto, manifestando-se frontalmente contrária ao defendido pela recorrente, conforme se pode verificar das ementas a seguir transcritas:

"IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – 1) INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS E PESSOAS FÍSICAS – Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência das Contribuições ao PIS e à COFINS, no fornecimento de insumos ao produtor exportador." (Acórdão nº 202-12.303)

"TRIBUTÁRIO. LEI 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI A TÍTULO DE RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP/PASEP E DA COFINS EM PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E/OU RURAIS QUE NÃO SUPORTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI IURES AO CREDITAMENTO.

1. Tratando-se de ressarcimento de exações suportadas por empresa exportadora, tal como se dá com o benefício instituído pelo art. 1º da Lei 9.363/96, somente poderá haver o crédito respectivo se o encargo houver sido efetivamente suportado pelo contribuinte.

2. Sendo as exações PIS/PASEP/PASEP e COFINS incidentes apenas sobre as operações com pessoas jurídicas, a aquisição de produtos primários de pessoas físicas não resulta onerada pela sua cobrança, daí porque impraticável o crédito dos seus valores, sob a forma de ressarcimento, por não ter havido a prévia incidência.

3. Tutela liminar deferida." (TRF/5ª Região, AI nº 32.877, DJ de 2/2/2001, p. 337)

Quanto ao fato de a alíquota ser 5,37%, é de se verificar que o legislador tomou uma média de duas operações anteriores,



considerando, ressalte-se, que em ambas haveria a incidência do PIS e da Cofins, mas isto foi apenas um parâmetro utilizado para poder estabelecer uma alíquota, nada mais.

Assim, é verdade que o objetivo da lei, como um todo, foi o de estimular a exportação, contudo, sem dúvidas, há limitações para o gozo deste benefício, sendo descabido falar na inclusão, para efeito de custo acumulado dos insumos, no cômputo do crédito presumido, dos valores relativos às aquisições de matérias-primas, quer adquiridas de pessoas físicas, quer adquiridas de qualquer outra pessoa jurídica, que não seja contribuinte do PIS e da Cofins.

Quanto à incidência de juros Selic, deve-se notar que tanto o art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, quanto o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, referem-se à possibilidade de compensação, relativamente a tributos e contribuições pagos indevidamente ou a maior.

A possibilidade de compensação relativa aos valores objeto de ressarcimento de IPI não foi inicialmente aventada pela Portaria MF nº 38, de 1997, conforme demonstra a reprodução do seu art. 4º:

Art. 4º O crédito presumido será utilizado pelo estabelecimento produtor exportador para compensação com o IPI devido nas vendas para o mercado interno, relativo a períodos de apuração subseqüentes ao mês a que se referir o crédito.

§ 1º Na hipótese da apuração centralizada, o crédito presumido, apurado pelo estabelecimento matriz, que não for por ele utilizado, poderá ser transferido para qualquer outro estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o IPI devido nas operações de mercado interno.

§ 2º A transferência de crédito presumido de que trata o parágrafo anterior será efetuada através de nota fiscal, emitida pelo estabelecimento matriz, exclusivamente para essa finalidade.

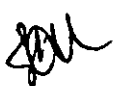
3º No caso de impossibilidade de utilização do crédito presumido na forma do caput ou do § 1º, o contribuinte poderá solicitar, à Secretaria da Receita Federal, o seu ressarcimento em moeda corrente.

§ 4º O pedido de ressarcimento será apresentado por trimestre-calendário, em formulário próprio, estabelecido pela Secretaria da Receita Federal.

§ 5º O ressarcimento em moeda corrente, na hipótese de apuração centralizada, será efetuado ao estabelecimento matriz.

§ 6º Constitui requisito para a fruição do crédito presumido a inexistência de débito relacionado com tributos ou contribuições federais de responsabilidade da empresa.

Da mesma forma como ocorria com os demais créditos de IPI, o crédito presumido deveria ser objeto de pedido de ressarcimento em espécie, conforme já previsto no art. 4º da Lei nº 9.363, de 1996:



Art. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito presumido apurado na forma do § 2º do art. 2º, o ressarcimento em moeda corrente será efetuado ao estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

Aliás, o termo “ressarcimento” sempre foi utilizado pela legislação com o complemento “em espécie”.

“Ressarcimento em espécie”, portanto, é uma solução específica, adotada no âmbito da legislação do IPI, para dar efetivo cumprimento à não cumulatividade do imposto. A não ser pelo fato de o devedor ser o fisco, não há outras semelhanças com a restituição, que cabe quando há pagamento indevido ou a maior do que o devido.

Menos semelhanças ainda há entre os ressarcimentos decorrentes de incentivos fiscais, em que há uma renúncia fiscal, sendo incorreta a afirmação de que ressarcimento seria espécie, em relação à qual a restituição seria gênero.

Voltando à questão da compensação, a IN SRF nº 21, de 1997, em seu art. 3º, III, previu a possibilidade de compensação dos créditos objetos de pedidos de ressarcimento em espécie do IPI. Foi o primeiro ato da Secretaria da Receita Federal a prever a modalidade de “ressarcimento, sob a forma de compensação”.

A previsão legal para a incidência de juros Selic, por sua vez, somente se refere aos casos de restituição. Ao mencionar a compensação (art. 39, § 4º), é claro que o dispositivo refere-se aos valores que poderiam ser restituídos, não permitindo interpretação extensiva. O texto da Lei nº 9.250, de 1995, é claro, não havendo como aplicar por analogia aquele dispositivo ao caso do ressarcimento.

A data prevista para o início da incidência dos juros é a do pagamento indevido ou a maior do que o devido, data que somente pode ser identificada se se tratar de pedido de restituição.

A incidência dos juros Selic a partir da data de protocolo do processo de pedido de ressarcimento é critério que não consta da legislação, o que reforça a tese de que os juros não podem incidir, nesse caso.

Portanto, não existe previsão legal para a incidência dos juros, no caso dos autos.

Quanto às aquisições de energia elétrica e combustíveis na base de cálculo do incentivo, a controvérsia cinge-se à questão da adoção do conceito econômico ou jurídico de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, que são os insumos geradores de crédito presumido de IPI, nos termos da Lei nº 9.363, de 1996, art. 1º.

O parágrafo único do art. 3º dessa lei é de clareza vítreia ao mandar aplicar subsidiariamente a legislação do IPI para o estabelecimento dos conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.



No mesmo sentido são os comando da Portaria MF nº 38 e da IN SRF nº 23, ambas de 1997, que regulamentam os dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996, ao preceituarem de modo expresso, no § 16 do art. 3º parágrafo único do art. 8º, respectivamente, que "*Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI*" (o grifo não consta no original).

Ora, o significado e o alcance do vocábulo *legislação* no subsistema jurídico-tributário nos é fornecido por interpretação autêntica no art. 96 do CTN e engloba as normas complementares previstas no art. 100 do mesmo diploma, entre as quais incluem-se os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Depreende-se daí que o legislador, ao mencionar expressamente a utilização subsidiária da *legislação do IPI*, além de fazer a opção pelo conceito jurídico de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quis também limitar a abrangência do conceito ao previsto no regulamento e nos demais atos normativos baixados para complementá-lo.

Nessa linha de raciocínio é perfeitamente válida aplicação da orientação administrativa contida na norma complementar batizada com o nome de Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, elidindo-se, com isso, a eventual arguição de sua ilegalidade.

A propósito, o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, elucida a correta interpretação do inciso I do art. 66 do RIPI/79, o qual corresponde ao mencionado inciso I do art. 82 do RIPI/82.

Pela importância do entendimento ali expendido, cumpre reproduzir as disposições do aludido Parecer:

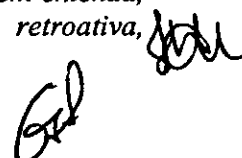
"Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).

2 - O artigo 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8ª do artigo 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, repetida "ipsis verbis" pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.136, de 7 de setembro de 1970, dispõe:

"Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuindo do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer".

Como se vê, trata-se de norma não auto-aplicável, de vez que ficou atribuído ao regulamento especificar os produtos entrados que geram o direito à subtração do montante de IPI a recolher.

3 - Diante disto, ressalte-se serem "ex nunc" os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do artigo 66 do RIPI/79, ou seja, usando da atribuição que lhe foi conferida em lei, o novo Regulamento estabeleceu as normas e especificações que a partir daquela data passaram a reger a matéria, não se tratando, como há quem entenda, de disposição interpretativa e, por via de consequência, retroativa,



somente sendo, portanto, aplicável a norma em análise, a seguir transcrita, aos fatos ocorridos a partir da vigência do RIPI/79:

'Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8º):

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 os 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.'

4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma 'matérias-primas' e 'produtos intermediários' são empregados 'stricto sensu', a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários 'stricto sensu', ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma



em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

7 - Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários 'stricto sensu', vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse "...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens ao ativo permanente", para o mesmo resultado.

7.1 - Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual 'a lei não deve conter palavras inúteis', o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.

8 - No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão 'incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto forem consumidos no processo de industrialização' é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários 'stricto sensu', geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 - Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve 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 hão de guardar



semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários 'stricto sensu'; semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

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 desgaste, 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. (...)".

A leitura do Parecer acima reproduzido demonstra seu objetivo de esclarecer a equivocada interpretação de que, desde que não façam parte do ativo permanente, todos os insumos consumidos na industrialização poderiam ser considerados matérias-primas e produtos intermediários com fins de gerar o respectivo direito ao crédito. Esclarece, assim, que, dos insumos consumidos ou utilizados na produção, nem todos são matérias-primas ou produtos intermediários, de acordo com a legislação do IPI.

No mesmo sentido, eis o que dispõe a norma complementar contida no Parecer Normativo CST nº 181, de 1974:

"... não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas... bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento..."

Dessa forma, inadmissível a inclusão de valores relativos a aquisições de energia elétrica e combustíveis na base de cálculo do incentivo.

Relativamente às decisões dos TJ do Rio de Janeiro e de Santa Catarina, não poderia tratar-se de matéria relativa ao IPI, que é tributo federal, devendo referir-se, certamente, ao ICMS.

Confirma tal conclusão o fato de que o RE 79.601-RS, julgado em 26 de novembro de 1974, tendo como relator o Eminentíssimo Ministro Aliomar Baleeiro, referiu-se à não cumulatividade do ICM.

Com essas considerações, voto por dar provimento ao recurso do Procurador e por negar provimento ao recurso de divergência da interessada.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2006

Josefa Maria Coelho Marques:
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Voto Vencedor

Da Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ,

Ouso divergir da I. Relatora quanto, a um: não inclusão na base de cálculo do incentivo fiscal, dos valores das aquisições de não contribuintes do PIS e da COFINS, especialmente pessoas físicas e cooperativas e a dois: atualização monetária pela Taxa SELIC, a partir da protocolização do pedido de ressarcimento.

i- AS AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS

A recorrente, Fazenda Nacional, pretende seja revisto e reformado o acórdão recorrido que reconheceu o direito do contribuinte a incluir, na base de cálculo do incentivo fiscal de que se tratam, os valores das aquisições de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, especialmente pessoas físicas, cooperativas e de compras feitas dos estoques reguladores do governo. Neste diapasão, entendo como corretas as decisões de decidir sustentadas no acórdão recorrido.

Muito embora o assunto já se encontre pacificado no âmbito desta E. Câmara, não pela unanimidade de votos, pertinente são as conclusões do respeitável doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira em trabalho divulgado em 2000, quando o assunto era ainda polêmico.¹ Para melhor clareza, peço vênica para reproduzir as suas conclusões como se minhas fossem:

¹ Em 20/06/200, sob o título: Crédito presumido de ipi para ressarcimento de PIS e COFINS - direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas.



VII - CONCLUSÃO: AS AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS INTEGRAM O CÁLCULO DO INCENTIVO, SENDO ILEGAIS AS INSTRUÇÕES NORMATIVAS FAZENDÁRIAS EM CONTRÁRIO.

De tudo se conclui que as aquisições de insumos que não tenham sofrido a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS também integram a determinação da base de cálculo do crédito presumido a que alude a Lei n. 9363.

Isto porque, e em síntese:

- a expressão legal "*contribuições incidentes*" não pode ser vinculada a cada operação de aquisição de insumos, pois tal vinculação não faz qualquer sentido lógico, além de impor condição - a incidência sobre cada aquisição, isoladamente considerada - de realização impossível, porque as contribuições não incidem na base de 5,37%, que é a percentagem para cálculo do crédito presumido segundo a respectiva fórmula legal;

- seja pela literalidade da norma do art. 1º da Lei n. 9363, seja por sua consideração em conjunto com os demais dispositivos dessa mesma lei, especialmente com os que estatuem a fórmula de cálculo do crédito presumido, verifica-se que a alusão ao ressarcimento das contribuições incidentes somente pode ser referida a todas as incidências que possivelmente tenham ocorrido em qualquer anterior etapa do ciclo económico do produto exportado e dos seus insumos;

- o incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção "*juris et de jure*", não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte;

- a fórmula legal de cálculo do incentivo manda considerar o valor total das aquisições de insumos, sem distinção entre as tributadas e as não tributadas;

- o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras, e não se confunde com restituição de contribuições, não havendo, assim, razão para exigir a incidência de contribuições para que uma aquisição de insumos seja integrada ao respectivo cálculo;

- o ressarcimento do crédito presumido, em moeda corrente, é uma forma alternativa de pagamento da subvenção, sendo que ressarcimento significa provimento do incentivo, em cobertura de parte das despesas de custeio, e não restituição de contribuições, também por isto sendo irrelevante ter ou não ter havido incidência sobre cada aquisição de insumos, isoladamente considerada;



- a prova da incidência e dos recolhimentos sobre cada aquisição de insumos era exigida pela legislação anterior, mas foi tacitamente revogada, não, podendo, pois, ser feita na vigência da nova lei, revogadora da anterior;
- 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;
- tudo isto é confirmado pelas regras de hermenêutica, que excluem a interpretação pela literalidade da norma legal e a consideração de apenas um dispositivo isolado das demais normas da mesma lei e do ordenamento jurídico, que exigem resultado derivado da interpretação que seja coerente com os objetivos da lei, que excluem resultado ilógico e de realização impossível, e que requerem o emprego de todos os métodos de exegese, notadamente o sistemático, o teleológico e o histórico;
- não obstante, mesmo a letra da lei comporta perfeitamente a interpretação no sentido de que não é necessária a incidência sobre a aquisição de insumos, propriamente dita, referindo-se, antes, às possíveis incidências em quaisquer outras operações que tenham onerado as aquisições dos insumos e o custo do produto exportado.

Em vista disso tudo, conclui-se de modo inarredável que carecem de base legal o parágrafo 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF n. 23/97 (que limita o crédito às aquisições feitas à pessoas jurídicas e que tenham sido tributadas) e o art. 2º da Instrução Normativa SRF n. 103/97 (que exclui as aquisições feitas à cooperativas).

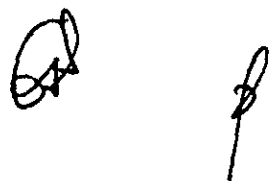
O Superior tribunal de Justiça também tem se manifestado nesse sentido, conforme, a título de exemplo, noticia o Recurso Especial nº 529.578-SC (2003/0072619-9).² Também a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, vem reiteradamente se pronunciando nesse sentido³, motivo pela qual nego provimento ao recurso da D. Fazenda Nacional.

II- ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC

O cerne da questão diz respeito à respectiva atualização monetária pela Taxa SELIC, a partir da protocolização do pedido de ressarcimento. A

² Revista Dialética de Direito Tributário nº 128, p. 225.

³ CSRF/02-01.666 e CSRF/02-01.653, informação extraída do sites dos Conselhos de Contribuintes.



recorrente pretende seja revisto e reformado o acórdão recorrido que entendeu inexistir previsão legal, para a incidência de correção monetária sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos de IPI decorrentes de incentivos fiscais.

Muito embora o assunto já se encontre pacificado no âmbito desta E. Câmara, necessário se faz as seguintes considerações: Penso que a partir da data de protocolização do respectivo pedido e o do efetivo ressarcimento, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que à contribuinte titular do direito ao crédito de IPI, garanta-se o direito à atualização monetária pela SELIC, nesse período, nos moldes aplicáveis na cobrança, restituição ou compensação dos tributos e contribuições federais.

Isto porque a demora própria do andamento fiscal, e a correspondente defasagem monetária do crédito, não podem ser carregadas como ônus do contribuinte, sob pena de ficar comprometido, pelo menos em parte, o valor ressarcido, que se busca preservar.

Alguns, poderiam questionar o porquê da escolha da taxa SELIC. Penso que a sua aplicação vai de encontro ao adotado na legislação, nos pedidos de restituição, compensação e cobrança de créditos da União.

Observe inexistir texto legal específico conceituando a taxa SELIC. Algumas Resoluções antigas do Banco Central, como as de ns. 2.672/96, 1.693/90 e 1.124/86, permitem inferir que essa taxa corresponde àquela média mensal apurada no Sistema Especial de Liquidação - SELIC para os rendimentos dos títulos federais dentre os quais se inserem as Letras do Banco Central. Outrossim, inexistente definição legal quanto à composição dessa mesma taxa. Como esta corresponde aos rendimentos dos títulos federais, deve albergar conjuntamente os juros remuneratórios do capital empregado na aquisição desses títulos e, ainda, a correção monetária, que, a despeito de suprimida relativamente às demonstrações financeiras, para fins de apuração do imposto de renda (art. 4º da Lei nº 9.249/95), continua presente na economia nacional e é reconhecida através da publicação de vários índices oficiais ou oficiosos. Aliás, não é por outra razão que essa taxa varia mensalmente. Embora o livre jogo do mercado financeiro possa influir nessa variação,

Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page. The first signature is a stylized, cursive 'G' followed by a vertical stroke. The second signature is a simple, vertical stroke.

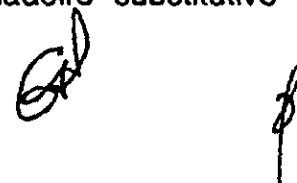
o componente relativo à inflação mensal é nela indescartável.

De fato, a taxa SELIC não corresponde exclusivamente a juros moratórios em matéria tributária, pois sua incidência ocorre, também, quando do exercício do direito legalmente assegurado de pagar parceladamente os tributos. É o que sucede com o pagamento parcelado do imposto de renda da pessoa física, tal como foi autorizado pelo art. 14 da Lei nº 9.250/95, segundo o qual o saldo de tal imposto poderá, à opção do contribuinte, ser parcelado em quotas iguais, mensais e sucessivas, acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, - SELIC para títulos federais. Esse pagamento se faz ao abrigo da lei e essa taxa incide não obstante inexistente inadimplemento e conseqüentemente, mora. Logo, não havendo mora na hipótese, a taxa equivalente à SELIC somente pode se reportar à correção monetária das parcelas do débito tributário pagas no decorrer do parcelamento, a menos que se entenda que o Poder Público exige juros remuneratórios.

Em verdade, o Fisco exige ou paga ao contribuinte aquilo que a União paga para tal captação. Nesse sentido, "os juros" são devidos por representar remuneração do capital, que permaneceu à disposição da empresa, e não guardam natureza de sanção.

Também deve ser considerado o disposto no art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, que preceitua que, a partir de 1º de janeiro de 1996, em lugar da UFIR, a compensação ou restituição de tributos deve ser acrescida de juros equivalentes à taxa referencial SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, juros esses calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição. Ora, na repetição do indébito, consoante o disposto no parágrafo único do art. 167 do CTN, os juros moratórios são devidos apenas a partir do trânsito em julgado da decisão que a determinar. Logo, infere-se que tal incidência não se faz a título de juros moratórios, pois estes estão vedados pelo Código Tributário Nacional nesse mesmo parágrafo único do art. 167.

As Instruções Normativas da Receita Federal indicam ser a taxa SELIC adotada como referencial de juros moratórios, verdadeiro substitutivo da



correção monetária. Mas, se a inflação, mesmo oficial, ainda permanece, não há como reconhecer apenas juros moratórios em favor do Fisco credor, sendo a correção elemento integrativo do próprio tributo devido e, pois, inseparável deste. Em verdade, o que ocorre é a substituição de um indexador por outro, de forma a repor o valor real do indébito a ser restituído. O mesmo, de resto, sucede quando credor o Fisco, com a atualização de seus créditos mediante uma taxa de supostos juros moratórios correspondentes à taxa referencial SELIC.⁴

Por esses motivos, a exemplo do ocorrido na cobrança, restituição ou compensação dos tributos e contribuições federais é que entendo que a escolha da taxa SELIC reflete a melhor opção. Devida assim a atualização monetária, a partir da data de protocolização do pedido de ressarcimento, com a utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao pagamento e de 1% no mês do pagamento.

CONCLUSÃO

Em face ao acima exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2006.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

⁴ Também deve-se levar em consideração que o próprio Banco Central do Brasil, que apura a taxa SELIC, reconheceu em sua Circular nº 2.672/96, ao regulamentar Linha Especial de Assistência Financeira do Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional (PROER), ser a taxa SELIC diferenciada dos juros. Tanto assim que cobra encargos financeiros capitalizados diariamente e exigíveis trimestralmente à taxa equivalente à taxa média ajustada de todas as operações registradas no SELIC, acrescida de juros. Portanto, distinguem-se os juros dessa última taxa.

