



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10508.000263/98-21  
Recurso nº : 203-115973  
Matéria : Ressarcimento de IPI  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL E CARGILL CACAU LTDA.  
Interessada : Cargill Cacau Ltda. e Fazenda Nacional  
Recorrida : 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes  
Sessão de : 04 de julho de 2005.  
Acórdão : CSRF/02-01.949

PIS E COFINS – INCENTIVO FISCAL – RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – BASE DE CÁLCULO – AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES E DE ÓRGÃOS GOVERNAMENTAIS - 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 e órgãos governamentais) 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. A forma de cálculo prevista na norma legal estabelece uma ficção legal, aplicável a todas as situações, independentemente da efetiva incidência das contribuições na aquisição das mercadorias ou nas operações anteriores. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS - Não podem ser incluídos, na base de cálculo do incentivo de que trata a Lei nº 9.363/96, os valores de energia elétrica e combustíveis. TAXA SELIC - Incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recurso Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado restituição e ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento.

Recurso especial da Fazenda Nacional negado  
Recurso especial do contribuinte provido parcialmente

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por FAZENDA NACIONAL E CARGILL CACAU LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso 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, em DAR provimento PARCIAL ao recurso especial do contribuinte, para tão somente reconhecer a incidência da taxa SELIC sobre os valores a serem ressarcidos, vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques (Relatora), Antonio Carlos Atulim, Antonio Bezerra Neto e Henrique

Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

Pinheiro Torres que negaram provimento ao recurso, e Rogério Gustavo Dreyer, Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, Adriene Maria de Miranda e Mário Junqueira Franco Júnior que deram provimento parcial ao recurso, para também admitir a inclusão dos dispêndios com combustíveis e energia elétrica na base de cálculo do incentivo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 02 MAI 2006

Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

Recurso nº : 203-115973  
Matéria : Ressarcimento de IPI  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL E CARGILL CACAU LTDA.  
Interessada : Cargill Cacau Ltda. e Fazenda Nacional

## RELATÓRIO

Trata-se de recursos de divergência apresentados por Cargill Cacau Ltda. (fls. 184 a 203), empresa interessada nos presentes autos, e pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 126 a 137) contra o Acórdão 203-07427 (fls. 114 a 124) da 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, admitidos, respectivamente, pelos despachos de fls. 208 a 214 e 152 a 154.

O acórdão recorrido deu parcial provimento ao recurso da interessada, relativamente a pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, admitindo a inclusão, na base de cálculo do incentivo, das aquisições de insumos de pessoas físicas, de cooperativas e do MICT, e não admitindo os valores relativos a combustíveis, energia elétrica e frete e a correção dos valores pelos juros Selic.

As partes recorreram em relação às matérias em que foram vencidas, tendo sido ambos os recursos admitidos na integralidade.

Segundo a Fazenda Nacional, a Lei nº 9.363, de 1996, apenas teria admitido a inclusão na base de cálculo do incentivo de aquisições sujeitas à incidência das contribuições sociais (PIS e Cofins).

Nas contra-razões (fls. 164 a 170), a interessada alegou que o recurso não poderia ser admitido, uma vez que a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais já se teria uniformizado, no sentido de admitir as aquisições. Para embasar a alegação, citou ementa de acórdão da 1ª Turma da CSRF que exarou tal entendimento (Ac. CSRF/01-02132, de 17 de março de 1997).


Ademais, o recurso de divergência teria semelhanças, segundo entendimento da CSRF, com os embargos de divergência do Processo Civil, somente admitidos, segundo a Súmula n. 168 do STJ, enquanto a matéria não estiver pacificada no Tribunal.

No mérito, repetiu os fundamentos admitidos pela 2ª Turma da CSRF no julgamento do recurso nº 201-112321, de 16 de setembro de 2002.

Em seu recurso, a interessada alegou que os combustíveis, a energia elétrica e a água enquadrar-se-iam no conceito de produtos intermediários e integrar-se-iam ao produto fabricado, de forma que teriam de ser incluídos na apuração do incentivo.

Quanto aos juros, alegou que o art. 39 da Lei nº 9.250, de 1995, teria que ser aplicada analogicamente ao caso de ressarcimento de IPI e que o ressarcimento em espécie seria “espécie do gênero restituição”.

Além disso, a demora no julgamento do processo é situação atribuível aos órgãos administrativos, de forma que caberia a incidência dos juros, em face dos “princípios da igualdade, finalidade e da repulsa ao enriquecimento ilícito”, conforme Ac. CSRF/02-0707 e CSRF/02-0723.



Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

Por fim, o Decreto nº 2.138, de 1997, teria dado o mesmo tratamento aos casos de restituição e ressarcimento e a 2ª Turma da CSRF teria admitido, nos acórdãos mencionados, que o art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, permitiria a correção monetária do ressarcimento, sendo que o art. 39 da Lei nº 9.250, de 1995, alterou exatamente esse artigo. O entendimento teria sido pacificado no julgamento do recurso nº 201-112321.

A Fazenda Nacional, nas contra-razões (fls. A interessada apresentou embargos de declaração, que foram rejeitados.), alegou que os materiais que a interessada pretendia serem admitidos para apuração do valor do incentivo não estariam relacionados, no Regulamento do IPI, como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem.

Além disso, os acórdãos apresentados pela interessada como paradigmas estariam superados pela jurisprudência mais recente das Câmaras do 2º Conselho de Contribuintes.

Quanto aos juros Selic, alegou que os dispositivos legais relativos aos juros Selic mencionam apenas as hipóteses de pagamento indevido ou a maior do que o devido e os casos de restituição e compensação relativas aos créditos decorrentes de tais hipóteses.

É o relatório.



Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

## VOTO VENCIDO

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Relatora

Foram confirmadas as divergências apresentadas por ambas as partes.

Preliminarmente, no que tange à admissibilidade do recurso da Fazenda Nacional, por ter a CSRF pacificado, segundo a interessada, a jurisprudência relativa à admissão de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, dispõe o Regimento Interno apenas que seja demonstrada a divergência, não impedindo o seguimento do recurso, no caso de o entendimento da CSRF ser o mesmo da Câmara recorrida.

Dessa forma, deve ser dado seguimento ao julgamento dos recursos.

No tocante ao recurso da interessada, trata-se de saber se as aquisições relativas a combustíveis e energia elétrica e o valor do frete podem ser incluídos na apuração do incentivo e se sobre os valores a serem ressarcidos incidem os juros Selic.

Quanto às aquisições de combustíveis e energia elétrica, bem assim quanto ao frete, adoto o entendimento por mim expressado no julgamento do Acórdão 201-77459, em sessão de 16 de fevereiro de 2004.

Reproduzo, abaixo, voto relativo ao julgamento, em sessão de 21 de maio de 2002, do recurso n. 118899, da 1ª Câmara, que resultou no Ac. 201-76090, cujos fundamentos adoto para o presente voto:

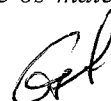

*O objeto do recurso voluntário cinge-se às glosas de valores relativos ao óleo combustível, gás natural e energia elétrica, os quais, segundo a defesa, estariam englobados no conceito de produtos intermediários insculpido no art. 393 do RIPI/1982.*

*Alegou a recorrente que a Lei n.º 9.363, de 1996, art. 3º, parágrafo único, determinou que se buscasse na legislação do IPI os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, mas em momento algum autorizou a importação das hipóteses em que o crédito do imposto é autorizado ou vedado (art. 82 do Regulamento de 1982).*

*A questão posta nestes termos não reside em saber se os conceitos a que alude a Lei n.º 9.363, de 1996, devem ser buscados no art. 82 ou no art. 393 do RIPI/1982, uma vez que os dois dispositivos ao conceituarem produtos intermediários disseram a mesma coisa.*

*Com efeito, nos dois dispositivos regulamentares existe a ressalva de que entre os produtos intermediários estão incluídos aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.*

*A diferença é que o art. 82 o fez ao tratar das hipóteses em que o crédito do imposto é admitido, enquanto que o art. 393 o fez ao conceituar genericamente bens de produção, colocando as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais*



Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

*de embalagem como espécies do gênero bens de produção, ao lado das ferramentas, das máquinas, dos aparelhos e demais equipamentos.*

*Portanto, a controvérsia persiste na 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 vítria 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 é o 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 e 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 a aplicação da orientação administrativa contida na norma complementar batizada com o nome de Parecer Normativo CST nº 65, de 1979:*

*“A expressão ‘consumidos’... há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto de fabricação, ou deste sobre o insumo”.*

*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...”.*

*Desse modo, forçoso concluir que a energia elétrica, o gás natural e o óleo combustível, conquanto compreendidos no conceito econômico de insumo, não estão aptos a gerar crédito presumido de IPI por não terem sido contemplados pela legislação do IPI, nos moldes preconizados pela Lei nº 9.363, de 1996, art. 3º, parágrafo único.*

*Ao contrário do alegado, a interpretação supra em nada afronta os desígnios do legislador em desonerar o produto exportado da Contribuição ao PIS e da Cofins, pois o mesmo legislador que criou o incentivo fiscal foi também responsável por encaminhar ao Legislativo projeto de lei cancelando dotação orçamentária para*

Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

*compensar o acréscimo de renúncia tributária decorrente do benefício, nos termos da Lei nº 9.363, de 1996, art. 7º.*

*Por tal razão é que existe previsão expressa no CTN, art. 111, para que se interprete estritamente a legislação que conceda benefícios fiscais, a fim de que os aplicadores da lei não extrapolem o limite de renúncia fiscal estimado quando da concessão do incentivo.*

No tocante ao frete, o raciocínio é semelhante, pois não se trata de valor relativo ao insumo. Dessa forma, não poderia ser admitida a sua inclusão no cálculo do incentivo.

Quanto à incidência de juros Selic, inexistente previsão legal para tal.

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.*

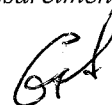
*§ 4º O pedido de ressarcimento será apresentado por trimestre-calendário, em formulário próprio, estabelecido pela Secretaria da Receita Federal.*

*§ 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 n. 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.*



Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

*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”, não havendo que se falar em outra modalidade de ressarcimento.

“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 ao recurso da Procuradoria, trata-se de saber se as aquisições de insumos de pessoas físicas, de cooperativas e do MICT 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 122123, acompanhei a relatora, Adriana Gomes Rego 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.*



Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

*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*

Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

*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 adquire 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*



Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

*PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E/OU RURAIS QUE NÃO  
SUPPORTARAM 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 dívidas, 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.*

O mesmo raciocínio aplica-se aos casos das aquisições de cooperativas e do

MICT.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso de divergência apresentado pela empresa e para dar provimento ao recurso de divergência apresentado pelo Procurador da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, DF, 4 de julho de 2005.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES



Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Redator designado

Os recursos são tempestivos, e tendo atendido aos demais pressupostos processuais para sua admissibilidade, deles tomo conhecimento.

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 naquele acórdão recorrido. A esse propósito, cito voto da lavra do Conselheiro Renato Scalco Isquierdo, que bem respalda minhas razões de decidir:

**“Aquisições de matérias-primas de pessoas físicas, cooperativas e de órgãos governamentais.**

(...)

A glosa feita pela fiscalização, é importante que se registre, atende ao comando de normas administrativas expedidas pela Secretaria da Receita Federal, no sentido da impossibilidade da inclusão de tais aquisições na base de cálculo do incentivo em tela. No caso de aquisição de bens de pessoas físicas, a proibição está contida na IN SRF nº 23/97, art. 2º, §2º, que tem a seguinte redação:

*“Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.*

*§ 1º (...)*

*§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.”*

Com relação às cooperativas, a proibição de inclusão na base de cálculo do incentivo decorre da norma contida na IN SRF n. 103/97, como segue:

*“Art. 2º- As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido.”*

Essa orientação também constou do Boletim Central nº 147/98, no qual foram publicadas “Perguntas e Respostas sobre

Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

Crédito Presumido do IPI”, mais especificamente na pergunta de número 10:

*“10) Tendo-se em vista que o índice de 5,37%, utilizado para cálculo do benefício, corresponde a duas operações sucessivas sujeitas ao pagamento de PIS/COFINS, ocorrendo a hipótese de mercadorias fornecidas na segunda operação terem sido adquiridas de pessoas físicas, produtor rural, sociedades cooperativas (ou outros não sujeitos ao pagamento daquelas contribuições), ou seja, tendo havido apenas uma operação com pagamento de PIS/COFINS, qual o procedimento a adotar para corrigir o aumento indevido no montante do benefício?”*

*R) Não há nenhum procedimento específico a ser adotado em função do número de etapas anteriores. O índice a ser adotado é sempre de 5,37%. No caso de o insumo ser fornecido por pessoa jurídica não sujeita ao PIS/PASEP e COFINS, ou pessoa física, não há direito ao crédito presumido destes insumos (ainda que em etapas anteriores a estes fornecedores tenha havido incidência das contribuições). Deve ser observada a regra do § 2º, do art. 2º da IN 23/97.”*

As demais glosas de outros não-contribuintes estão sendo feitas seguindo uma regra geral, que serviram de fundamento para as normas antes transcritas, segundo a qual, se o incentivo visa ao ressarcimento do PIS e da COFINS incidentes sobre as operações anteriores, de forma a não onerar os produtos exportados com tais contribuições, o fato de não haver a incidência dessas contribuições sobre o vendedor das mercadorias, daria ao ensejo o registro de um crédito indevido.

Penso que tal raciocínio decorre de um exame equivocado das normas que regulam o incentivo fiscal tratado, da falta de compreensão dos mecanismos de apuração da sua base de cálculo, que parte de uma ficção legal, e, finalmente, da transposição incorreta de preceitos da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

O incentivo aqui analisado foi instituído pela Lei nº 9.393/96, decorrência da conversão da Medida Provisória nº 1.484 e suas reedições, esta, por sua vez, antecedida pela Medida Provisória nº 948 e suas reedições. Em sua essência, o cálculo do incentivo fiscal, tal como previsto nas normas citadas, não guarda maiores complexidades.

Segundo a lei, a empresa produtora-exportadora deve apurar a relação percentual da receita de exportação do período em relação ao valor da receita bruta total. O percentual apurado deve ser aplicado sobre o valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Tal procedimento visa segregar o custo dos insumos utilizados na fabricação de produtos exportados. E aqui, é bom que se registre desde logo, estamos diante de uma ficção legal<sup>1</sup>, qual seja, a de que o custo de fabricação dos produtos exportados

<sup>1</sup> Importante para o tema é a distinção entre presunção legal e ficção legal. Segundo Paulo Celso Bonilha, “a presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inegável, portanto, que a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da experiência constitui a premissa maior. A consequência positiva que resulta do raciocínio do julgador é a presunção”. Gilberto Ulhoa Canto, por sua vez, diz que, “na presunção, toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque, na

Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

e dos produtos destinados ao mercado interno guardam relação com o preço de venda.

Sabe-se que o mercado internacional é muitas vezes mais competitivo que o mercado interno, e que as empresas exportadoras operam com uma margem de lucro bem inferior ao praticado no mercado nacional. Ainda que tivéssemos uma empresa fabricante de um produto apenas, de custo de fabricação único, as exigências do mercado internacional fazem com que os custos (com embalagem, seguros, cartas de créditos, etc.) superem os custos com as operações internas. Portanto, a lei, ao determinar a segregação dos custos a partir do rateio das receitas brutas, distancia-se da realidade dos fatos e assume, mesmo sabendo ser falso, que os custos com a fabricação de produtos exportados guarda relação com a proporção entre a receita de exportações e a de venda no mercado interno.

Sobre o valor resultante da aplicação desse percentual apurado sobre o preço de aquisição (portanto, sobre o custo dos produtos exportados), a lei determina que se aplique o percentual de 5,37%. O valor assim apurado é o valor a ser ressarcido (ou compensado com o IPI devido de outras operações, como faculta a lei). A aplicação desses 5,37% é a segunda ficção legal. Estabelece o legislador que a carga tributária da COFINS e do PIS existente no valor das mercadorias adquiridas corresponde a 5,37% do preço final de aquisição.

Note-se que os 5,37% correspondem à aplicação cumulativa da alíquota de 2,65% ( $1,0265 \times 1,0265$ ). Esses valores sequer correspondem às alíquotas atuais da COFINS e do PIS, que são, respectivamente, 3% e 0,75%<sup>2</sup>. Há quem afirme, em face da aplicação cumulativa dos referidos valores, que a lei pretendeu ressarcir as contribuições incidentes sobre as duas últimas operações. Essa informação consta, inclusive, na exposição de motivos da Medida Provisória nº 948/95 como segue:

“Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais

grande maioria das hipóteses análogas, determinada situação se retrata ou define de um certo modo e passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexos causal lógico que o liga aos dados antecedentes”. Segundo Antônio da Silva Cabral, “as ficções, ao contrário das presunções, não se baseiam no que ordinariamente acontece, mas naquilo que se sabe não ter acontecido. A função da ficção é criar a aparência de realidade, quando se sabe que a realidade é outra... A ficção consiste em a lei atribuir a determinado fato, coisa, pessoa ou situação um predicado que não possuem no mundo real. O legislador sabe que as coisas não existem no mundo real, conforme a situação descrita na norma; apesar disso, finge que realmente existem conforme previsto na norma. Enquanto na presunção se parte de um fato conhecido para se chegar a um fato desconhecido, mas real, na ficção já se sabe que o fato não existe, mas a lei o considera como se existisse”.

<sup>2</sup> A alíquota de 2,65% não decorre de uma vontade aleatória do legislador como possa parecer à primeira vista. Ela corresponde à soma da alíquota de 2% da COFINS (vigente desde a sua criação pela Lei Complementar nº 70/92, até a criação do adicional de 1% compensável com o imposto de renda), com a alíquota de 0,65% do PIS, exigível a partir dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, posteriormente declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (com a declaração de inconstitucionalidade, a alíquota do PIS voltou a ser a prevista na Lei Complementar nº 07/70, de 0,75%).

Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

razoável que a desoneração corresponde não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim das duas para 5,37% (...)"

Guardando coerência, aliás, se coubesse a glosa dos valores correspondentes a aquisições de não contribuintes do PIS e da COFINS, pelos mesmos motivos deveria a autoridade fiscal investigar a etapa anterior à última, glosando, igualmente, os valores correspondentes às operações realizadas com não contribuintes dessas exações, já que, como ficou expresso na exposição de motivos da lei, o ressarcimento alcança também a etapa que antecede a aquisição dos insumos. Não se tem notícias, contudo, de glosas realizadas em razão da participação de não contribuintes na operação que antecede à aquisição, pelo estabelecimento incentivado, dos insumos aplicados em produtos exportados.

Cabe destacar, também, que, apesar de ter sido a intenção do legislador ressarcir as contribuições incidentes sobre as duas etapas anteriores ao processo produtivo, como revela a leitura da exposição de motivos, a norma criada gera outros efeitos, diferentes dos imaginados pelo elaborador da norma, pois o percentual de 5,37%, como foi dito, não guarda relação com as alíquotas efetivamente vigentes das contribuições. Além disso, esse percentual previsto pela lei incide sobre o preço de aquisição dos insumos, e portanto, atinge pelo menos a margem de lucro da última operação. O ressarcimento, portanto, mesmo contemplando alíquotas inferiores às efetivamente previstas para as contribuições a serem devolvidas (2,65% para a COFINS e PIS, quando deveria ser 2,75%<sup>3</sup>), pode resultar em um valor maior que o encargo efetivo de PIS e COFINS incidente nas duas últimas operações de compra e venda, dependendo da margem de lucro praticada pelo vendedor da última etapa.

A constatação desse fenômeno é simples, e basta alguns cálculos para sua comprovação. Imagine-se uma determinada matéria-prima que foi vendida por um fabricante a um distribuidor por \$100,00, e este o revendeu ao estabelecimento produtor-exportador com um acréscimo de 50%, por \$150,00, portanto. As contribuições recolhidas nessas duas operações correspondem a \$2,75 ( $\$100,00 \times 2,75\%$ )<sup>4</sup> e \$4,12 ( $\$150,00 \times 2,75\%$ ), o que totaliza \$6,87 ( $\$2,75 + \$4,12$ ).

O ressarcimento, segundo o critério legal, contudo, seria de \$8,05 ( $\$150,00 \times 5,37\%$ ), valor bastante superior ao encargo incidente sobre as duas operações anteriores<sup>5</sup>. Evidentemente esses números variam de acordo com a estrutura de preços praticados nas operações anteriores à aquisição, e exatamente aí reside a dificuldade do ressarcimento pretendido. Por se tratar de tributos cumulativos, e que não permitem um controle sobre a sua incidência em cada fase (ao contrário dos impostos indiretos, como IPI e ICMS, que possuem

<sup>3</sup> Abstraindo-se, evidentemente, o adicional de 1%, recuperável por meio do Imposto de Renda.

<sup>4</sup> Equivalente à soma das alíquotas de 2% da COFINS (desprezado o adicional de 1% compensável com o IR) e de 0,75% do PIS.

<sup>5</sup> O ressarcimento será sempre maior que o encargo efetivo das contribuições nas operações (considerados os critérios da nota anterior), desde que a margem de lucro na segunda operação seja superior a 5%.

Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

registros detalhados em cada etapa), não é possível apurar-se o valor efetivamente cobrado nas etapas anteriores.

Não por outro motivo que o legislador lançou mão da ficção legal antes referida, porque impossível, na prática, precisar o valor pago acumuladamente dos referidos tributos na aquisição dos insumos aplicados nos produtos exportados. Uma primeira conclusão, entretanto, é possível se extrair de tudo o que foi dito até o momento: o incentivo, na forma como foi instituído, visa ressarcir as contribuições incidentes sobre as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem nas suas diversas etapas (e não apenas na última), e que o percentual de 5,37% corresponde ao ressarcimento das contribuições incidentes em mais de duas etapas anteriores.

Ora, se a lei determinou a aplicação de um percentual que não guarda relação direta com as alíquotas efetivamente aplicadas, que incide sobre uma base de cálculo também irreal, e, finalmente, que a aplicação conjunta desses critérios leva à apuração de um valor que supera ao efetivamente pago pelo menos nas duas etapas anteriores, é claro que o legislador não pretendia o ressarcimento apenas do valor incidente na última aquisição. E mesmo que pretendesse apurar um valor que se aproximasse da realidade, buscando ressarcir o encargo tributário incidente sobre as duas últimas operações, conforme evidenciou na exposição de motivos, utilizou um critério fixo, não fazendo qualquer distinção para os casos em que há uma ou dez operações anteriores, e se essas operações estavam ou não sujeitas à incidência das contribuições que se pretende ressarcir.

Aliás, se a lei visasse apenas o ressarcimento das contribuições incidentes sobre a última operação, não haveria motivos para modificar a legislação, já que a Medida Provisória nº 725/94, vigente até a edição das normas atuais, previa o ressarcimento de exatos 2,65% incidentes sobre os insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, mediante, ainda, a apresentação, pelo exportador, das correspondentes guias de recolhimento pelo seu fornecedor imediato<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> A redação da referida Medida Provisória era a seguinte:

Art. 1º. Fica instituído, a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito fiscal, mediante ressarcimento em moeda corrente destinado a compensar o custo representado pelas contribuições sociais de que tratam as Leis Complementares nºs 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, que incidirem sobre o valor das matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno pelo exportador para utilização no processo produtivo.

Art. 2º. A base de cálculo do crédito fiscal será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem referidos no artigo 1º, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do exportador.

Art. 3º. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 2,65% sobre a base de cálculo definida no artigo 2º.

(...)

Art. 5º. O benefício, ora instituído, é condicionado a apresentação pelo exportador, das guias correspondentes ao recolhimento, pelo seu fornecedor imediato, das contribuições devidas nos termos das Leis Complementares nºs 07 e 08/70 e 70/91.

(...)

§2º. A eventual restituição das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições que serviram à comprovação prevista neste artigo, inclusive quando sob a forma de compensação mediante crédito, implica a

Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

A lei nova veio exatamente para corrigir essa distorção, qual seja, o ressarcimento apenas das contribuições incidentes sobre a última aquisição, de forma a ampliar o seu alcance. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 948/95 (da qual originou-se a Lei nº 9.393/96) é clara no sentido de que o ressarcimento visa a desoneração das diversas etapas anteriores e não apenas da última operação. A referida exposição de motivos tem a seguinte dicção:

“(…) permitir a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos. (…)

Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponde não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim das duas etapas antecedentes, o que revela que a alíquota a ser aplicada deve ser elevada para 5,37% atenuando ainda mais a carga tributária incidente sobre os produtos exportados, e se revelando compatível com a necessidade do ajuste fiscal.”

E para alcançar as operações anteriores à última, cujo valor, repita-se, é impossível de ser apurado, o legislador lançou mão de um critério que não guarda relação com a realidade, uma ficção legal, portanto. E mais: criou um critério único, aplicável a todos os casos indistintamente.

Pouco importa, por conseguinte, que a empresa exportadora adquira insumos que percorram 20 etapas anteriores, ou apenas 2. O critério para apuração do crédito a ser ressarcido será sempre o mesmo, qual seja, a aplicação do percentual de 5,37% sobre o valor total de insumos aplicados na fabricação dos produtos exportados, estes, por sua vez, apurados a partir do rateio dos custos, apurado segundo a relação percentual das receitas de exportação e de vendas no mercado interno.

Irrelevante, igualmente, que tenha havido incidência da COFINS e do PIS na aquisição dos insumos feita pelo estabelecimento exportador. **Não há, na lei, qualquer referência a esse requisito (ao contrário da legislação anterior, que expressamente o exigia).** E a interpretação da norma, assim levada a efeito em todos os seus aspectos, especialmente o histórico-integrativo, conduzem à conclusão diversa à contida no lançamento.

Quando o legislador quis auferir a efetiva incidência das contribuições na operação anterior, ele o fez de forma expressa. Havia, como já foi destacado, a exigência da comprovação do efetivo recolhimento das contribuições naquela oportunidade. A reforma legislativa teve como pressupostos básicos a simplificação do incentivo, pela criação de um percentual fixo, e o atingimento das operações anteriores à última.

imediate devolução, por parte do exportador beneficiário do crédito, do valor correspondente à restituição ou compensação, acrescido de atualização e de juros, calculados de acordo com as normas que regem o atraso de pagamento das referidas contribuições.

Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

Não cabe ao intérprete da norma jurídica estabelecer distinção onde o legislador não o fez. Ao excluir as aquisições, cuja última operação não esteja sujeita à incidência das contribuições por haver um distanciamento do critério legal de apuração da carga de contribuições contida nos insumos, automaticamente estar-se-ia legitimando o pleito de um ressarcimento maior que o previsto em lei para os casos em que a carga de contribuições contida no valor das mercadorias fosse maior que o valor resultante da aplicação do critério previsto em lei, em razão do maior número de etapas que tenha percorrido.

O erro da exigência da efetiva incidência das contribuições na última operação decorre, na minha opinião, de dois fatores. A tentativa da administração de barrar o benefício dado pela lei às empresas que adquiram produtos sem a incidência das contribuições, em razão do evidente ganho que auferem pela critérios contidos na lei. O outro é a decorrente da transferência indevida das regras vigentes na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a presente sistemática de apuração dos créditos de COFINS e PIS a serem ressarcidos.

Como é sabido, a legislação do IPI, como regra geral, expressamente proíbe o registro do crédito do imposto, se a operação de aquisição não está sujeita à incidência do referido imposto. Em razão do nome “crédito presumido de IPI” a Secretaria da Receita Federal deu ao incentivo fiscal o tratamento de crédito de IPI (conforme fica evidenciado pelas diversas normas administrativas expedidas por aquele órgão), como é o caso das mercadorias classificadas como “Não Tributadas” (ou NT) na tabela de incidência do IPI, hipótese em que as considera fora do incentivo fiscal em tela. O crédito passível de registro nos livros fiscais do IPI foi apenas uma forma criada pelo legislador para o ressarcimento mais rápido das contribuições, e seu valor não pode ser confundido com o IPI. Por outro lado, a lei autoriza que se utilize os conceitos da legislação do IPI apenas no que se refere aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (art. 3º., parágrafo único, da Lei nº 9.363/96). O fato de ser ressarcido mediante a compensação com créditos de IPI não lhe altera a natureza jurídica, que permanece sendo de contribuição para o PIS e COFINS.

Finalmente, não cabe à autoridade administrativa tentar corrigir eventuais distorções contidas na lei, como é o caso do ressarcimento das contribuições nos casos em que não houve essa incidência na operação anterior por não ser praticada por contribuinte, como nos casos de pessoas físicas e cooperativas, entre outros. Da mesma forma como a lei beneficiou as empresas que adquirem mercadorias de não contribuintes do PIS e PASEP, ao estabelecer um critério uniforme de apuração do crédito a ser ressarcido para todas as situações, igualmente prejudicou aquelas, cujos produtos percorrem várias etapas, sendo oneradas pelas contribuições de forma mais intensa, pela cumulação da incidência tributária, lhes retirando a competitividade,



Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

especialmente no mercado internacional, onde a regra é a não exportação de tributos.

Entendo que a lei deva ser aplicada da forma como foi concebida pelo legislador, e que somente a este compete aprimorá-la. Evidentemente, por todas razões expostas, sou da opinião de que as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, mesmo que adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, ou que, por outro motivo, essas contribuições não tenham incidido na aquisição dessas mercadorias, os valores correspondentes a essas operações devem compor a base de cálculo do incentivo fiscal em tela, sendo, portanto, incorreta a glosa aplicada pela fiscalização.”

Em face do até aqui exposto, **voto pela negativa de provimento ao apelo interposto pela Fazenda Nacional**, pois o entendimento acima transcrito, friso novamente e por relevante, muito bem reflete meu posicionamento pessoal sobre a matéria em debate.

E, quanto ao recurso interposto pelo contribuinte, também a este Colegiado, entendo que melhor sorte não atende a parte do referido apelo e naquilo que diz respeito às supostas possíveis inclusões de combustível, energia e lenha para fins de creditamento do IPI. Explico, assim também o fazendo com fundamento nas razões de decidir sustentada pelo Conselheiro Renato Scalco Isquierdo:

**“Valores referentes a (...), combustíveis e mercadorias revendidas sem industrialização.”**

Relativamente aos valores de (...) combustíveis, também não há correções a serem feitas na decisão recorrida. Conforme já referido nesta decisão, a lei que criou o incentivo remeteu expressamente à legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI no que tange ao conceito de matéria-prima. Não se admite, em relação ao IPI o registro do crédito do imposto em relação a essas mercadorias, porquanto não integram, nem entram em contato direto, com o produto final. Além disso, impossível segregar os valores relativos a essas mercadorias que foram utilizados em outras atividades que não o processo produtivo, como, por exemplo, as atividades administrativas da empresa.”

Ainda no tocante a impossibilidade de se incluir na base de cálculo do crédito presumido do benefício em debate a energia elétrica, combustível e lenha, reafirmo minha concordância com a decisão recorrida neste particular, votando pelo não provimento do apelo especial da recorrente quanto a este tópico.

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

Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

“TRIBUTÁRIO. IPI. ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO.  
POSSIBILIDADE

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

Entendo, por derradeiro e quanto a outra parte do recurso do contribuinte, ser devida a incidência da denominada Taxa SELIC a partir da efetivação do pedido de ressarcimento.

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

Todavia, com a dexindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advent da citada Lei 9.250/95, que acabou com a correção monetária dos créditos dos contribuintes contra a Fazenda Nacional havidos em decorrência do pagamento indevido de tributos, prevaleceu o entendimento de que a partir de então não haveria mais direito à atualização monetária, e de que não se poderia aplicar a Taxa SELIC para tal fim, pois teria a mesma natureza jurídica de taxa de juros, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.

Tal entendimento, entretanto, merece uma melhor reflexão. Tal necessidade decorre de um equívoco no exame da natureza jurídica da denominada Taxa SELIC. Isto porque, em recente estudo sobre a matéria<sup>7</sup>, o Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, expressamente demonstrou que a referida taxa se destina também a afastar os efeitos da inflação, tal qual reconhecido pelo próprio Banco Central do Brasil.

<sup>7</sup> “Da Inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários”, RT 33-59.

Processo nº : 10508.000263/98-21  
Acórdão : CSRF/02-01.949

Por outro lado, cumpre observar a utilização da Taxa SELIC para fins tributários pela Fazenda Nacional, apesar possuir natureza híbrida - juros de mora e correção monetária -, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei 9.249/95, por seu art. 36, II, se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96).

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

Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que ao contribuinte titular do crédito incentivado de IPI, a quem, antes desta suposta extinção da correção monetária, se garantia, por aplicação analógica do art. 66, § 3º, da Lei 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, direito à correção monetária - e sem que tenha existido disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame -, se garanta agora direito à aplicação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, também por aplicação analógica de dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95- que determina a incidência da mencionada taxa sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido -, crédito este que em caso contrário restará minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda verificável sobre o valor da moeda.

A incidência de juros sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido teve origem exatamente com o advento do citado art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95, pois, antes disso, a incidência dos mesmos, segundo o § único do art. 167, do Código Tributário Nacional, só ocorria "*a partir do trânsito em, julgado da decisão definitiva*" que determinasse a sua restituição, sendo, inclusive, este o teor do enunciado 188 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça.

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso especial da Fazenda Nacional, **provendo em parte** o recurso do contribuinte, para reconhecer como devida a incidência da denominada Taxa SELIC a partir da efetivação do pedido de ressarcimento.

Sala das Sessões, em 04 de julho de 2005

  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

