



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº 10670.000480/2003-21
Recurso nº 152.735 Voluntário
Matéria credito presumido IPI
Acórdão nº 2202-00.032-
Sessão de 04 de março de 2009
Recorrente COMPANHIA DE TECIDOS NORTE DE MINAS - COTEMINAS
Recorrida DRJ em JUIZ DE FORA/MG

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

Ementa: INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES (PESSOAS FÍSICAS) E IMPORTADOS

Exclui-se da base de cálculo do crédito presumido do IPI as aquisições de insumos que não sofreram incidência das contribuições ao PIS e à COFINS no fornecimento ao produtor-exportador.

DESPESAS HAVIDAS COM LUBRIFICANTES, ÁGUA E PRODUTOS USADOS NO TRATAMENTO DE ÁGUAS E EFLUENTES.

Somente podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de matéria-prima de produto intermediário ou de material de embalagem. Os lubrificantes, água e produtos usados no tratamento de águas e efluentes não caracterizam matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não se integram ao produto final, nem foram consumidos, no processo de fabricação, em decorrência de ação direta sobre o produto final.

COMPENSAÇÃO.

As normas que regem a compensação são aquelas vigentes à data na qual o sujeito passivo a efetuou, informando ao Fisco por meio de DCOMP, e não aquele vigente à data de ocorrência dos fatos geradores dos quais originou-se o credito usado na compensação.

CORREÇÃO MONETARIA.

À falta de disposição legal de amparo é inadmissível a aplicação de correção monetária no caso de ressarcimento de credito presumido do IPI.

Recurso Negado.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 04/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/04/2012 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 17/04/2012 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 20/05/2012 por NAYRA BAS TOS MANATTA, Assinado digitalmente em 01/04/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 02/08/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Impresso em 16/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso para reconhecer o direito ao crédito de aquisições de pessoa física e incidência da taxa Selic a partir do protocolo do pedido. Vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Nayra Bastos Manatta (Relatora) e Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente) que negavam provimento ao recurso. Designado o Conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho para redigir o voto vencedor.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Presidente

Relatora Nayra Bastos Manatta

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nayra Bastos Manatta (Presidente), Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho, Ali Zraik Junior, Sílvia de Brito Oliveira, Marcos Tranchesí Ortiz, Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente) e Leonardo Siade Manzan..

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI de créditos relativos ao 1º trimestre de 2003, com fundamento na Lei nº 10.276, de 10/09/2001. Solicita, também, atualização do crédito presumido do IPI com base na variação da taxa SELIC. Foram transmitidas DCOMP utilizando-se o crédito pleiteado nas referidas compensações.

A fiscalização efetuou a verificação da legitimidade dos créditos pleiteados, tendo sido glosados aqueles relativos a aquisição de bens não aplicados diretamente na industrialização por não se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, tais como partes e peças de máquinas, produtos usados no tratamento de águas e efluentes, lubrificantes, água, lubrificante contabilizado como óleo combustível e lenha, aquisições de algodão adquirido de pessoas físicas e aquisições de algodão importado. Indeferiu-se, também, a atualização dos créditos com base na taxa SELIC.

As compensações foram homologadas até o limite do crédito tributário reconhecido.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/04/2012 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 17/04/2012 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 20/05/2012 por NAYRA BASTOS MANATTA, Assinado digitalmente em 01/04/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 02/08/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO
Impresso em 16/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando em sua defesa:

1. Cominação de acréscimos moratórios sobre os débitos tributários compensados acarretou um debito superior ao credito na DCOMP entregue em 31/05/2003;
2. As exclusões efetuadas pela fiscalização não estão previstas na lei que instituiu o benefício,
3. É legítima a atualização de seus créditos com base na taxa SELIC.

A DRJ em Juiz de Fora/MG indeferiu a solicitação da empresa, mantendo os valores a serem ressarcidos admitidos pela DRF de origem, bem como as glosas efetuadas.

A contribuinte, cientificada, interpôs recurso voluntário alegando em sua defesa:

1. Os acréscimos moratórios imputados sobre os débitos compensados com parte dos créditos reconhecidos e declarados na DCOMP entregue em 31/05/03 fez com que os créditos indicados (R\$ 4.750.012,78) fossem considerados insuficientes dando origem ao PTA nº 10670.720087/2007-81;
2. A fiscalização considerou que, quando apresentada a referida DCOMP, os débitos nela indicados encontravam-se vencidos, razão pela qual imputou acréscimos moratórios sobre os valores compensados pela contribuinte, a despeito de tal procedimento efetuado pela fiscalização estar equivocado e sem base legal;
3. A homologação parcial do credito pleiteado neste processo (redução de R\$ 6.079.623,86 para R\$ 5.119.496,68) gerou efeitos apenas em relação à análise da segunda DCOMP, sendo todo o credito apontado na primeira (R\$ 4.750.012,78) utilizado nas compensações com os débitos nela apresentados;
4. Quando foi apresentada a DCOMP em questão, abril/03, encontrava-se em vigência a IN SRF 210/02 que não previa qualquer incidência de acréscimos moratórios referentes ao lapso de tempo entre o vencimento do tributo e a data de apresentação do pedido de compensação conforme redação do seu art. 28, inciso II, que determinava que a compensação deveria ser considerada levando-se em conta a data do ingresso do pedido de ressarcimento quando for destinado à compensação de debito já vencido;
5. Tal dispositivo legal só foi alterado pela IN SRF 323, de 24/04/2003, que deu nova redação ao art. 28 da IN SRF 210/02, determinando que os créditos, na compensação, fossem acrescidos de juros compensatórios na forma prevista nos arts. 38 e 39 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação;

6. Não se pode aplicar retroativamente o disposto na IN SRF 323/03 já que os créditos compensados foram constituídos e reconhecidos pela SRF em datas anteriores aos fatos geradores dos débitos compensados; parte dos débitos compensados, assim como os créditos utilizados, tiveram fatos geradores anteriores a publicação da citada IN;
7. Exatamente por vigor à época a IN SRF 210/02 é que a contribuinte não apresentou as DCOMP concomitantemente com o pedido de ressarcimento, já que o regime lhe assegurava o direito de apresentar declarações em momento posterior, ainda que referente a débitos cuja data de vencimento precedeu a entrega da declaração de compensação;
8. Legalidade da atualização de seus créditos pela taxa SELIC;
9. Os lubrificantes e a água são efetivamente utilizados no processo produtivo da recorrente como admite, inclusive a decisão recorrida, sendo produto intermediário consumidos no processo industrial da recorrente, essenciais e indissociáveis da produção, gerando, por consequência, sua aquisição, direito ao crédito;
10. Todos os produtos glosados pela fiscalização são utilizados nas atividades produtivas da recorrente, consumidos no processo produtivo e “apesar de não integrados ao novo produto, são imprescindíveis para a obtenção dos produtos industrializados exportados para o exterior”;
11. Discorre sobre a impossibilidade de a IN SRF nº 23/97 ter restringido o alcance do benefício estabelecido em lei;
12. O art. 147 do RIPI/98 determina que geram créditos as matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se entre as matérias primas e produtos intermediários aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;
13. A Lei nº 9363/97 não determinou implícita ou explicitamente a exclusão para fins do benefício fiscal em questão o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas, não contribuintes do PIS/COFINS;
14. Pede o deferimento total do seu pedido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relatora Nayra Bastos Manatta

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

Primeiramente analisaremos a controvérsia decorrente da exclusão da base de cálculo do crédito presumido de insumos adquiridos de pessoas físicas e de produtos não enquadrados no conceito de matéria prima, material de embalagem e produtos intermediários tais como partes e peças de máquinas, produtos usados no tratamento de águas e efluentes, lubrificantes, água, lubrificante contabilizado como óleo combustível e lenha.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No dizer do mestre Carlos Maximiliano¹: “o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. **Não se presume** o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva.”

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

Verifica-se que o legislador estabeleceu nesse dispositivo que o incentivo fiscal deve ser concedido como ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS. A empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a

restituição da quantia desembolsada, mediante compensação do crédito presumido e, na impossibilidade desta, na forma de ressarcimento em espécie.

Ao compensar o contribuinte, na forma de crédito presumido, com a devolução do montante de tributo pago, o incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação incidente nas etapas precedentes. As pequenas diferenças, para mais ou para menos, porventura existentes nesse processo, se compensam mutuamente dentro de um contexto mais abrangente. Não sendo relevante, sob o ponto de vista econômico, que o crédito concedido não corresponda exatamente aos valores pagos de tributo na aquisição da mercadoria. Esse tratamento, aliás, tem sido muito empregado pelo legislador na concessão de incentivos. A Administração Pública, para facilitar os mecanismos de execução e controle, vem realizando os ressarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa nº 114/88²).

Esclareça-se, por oportuno, que o crédito presumido não pode ter a natureza de subvenção econômica para incremento de exportações, como defende a ilustre Relatora. Segundo De Plácido e Silva³, a subvenção, juridicamente, não tem o caráter de compensação. Sabidamente, o crédito presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como ressarcimento de contribuições.

Feita essa breve introdução, verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao “ressarcimento de contribuições ... incidentes nas **respectivas aquisições**”. Em que pese a impropriedade na redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege as contribuições sociais, a melhor exegese é no sentido de que a lei tem de ser referida à incidência de COFINS e de PIS sobre as operações mercantis que compõem o faturamento da empresa fornecedora. Ou seja, a locução “incidentes sobre as respectivas aquisições” exprime a incidência sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.⁴

Aliás, a linguagem e termos jurídicos postos em uma norma devem ser investigados sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Como ensina Paulo de Barros Carvalho⁵, “À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação”.

² “IN SRF 114/88... item 4. Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos oriundos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se destinem indistintamente à industrialização de:

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

³ De Plácido e Silva, Vocabulário Jurídico, volume IV. Ed. Forense, 2ª ed. p. 1462.

⁴ O termo “respectivas” foi introduzido pela Medida Provisória nº 948/95. Veio a substituir a expressão “adquiridos no mercado interno pelo exportador” constantes do enunciado do artigo 1º nas Medidas Provisórias nºs 845/95 e 945/95, que tratavam da concessão de crédito presumido antes da MP nº 948/95.

⁵ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993.

O termo **incidência** tem significação própria na Ciência do Direito. Segundo Alfredo Augusto Becker⁶: “(...) quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (‘fato gerador’), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo, o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

E, como ensina o mestre Becker⁷, “na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, **o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado.** Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese

de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha”. (grifo meu)

Em harmonia com as exigências de segurança pública do Direito Tributário, utilizando-se a lição de Karl Englich, pode-se dizer que devemos fazer coincidir a expressão da lei com seu pensamento efetivo, mas, para tanto, a interpretação deve se manter sempre, de qualquer modo, nos “limites do sentido literal” e, portanto, pode (e, por vezes, deve) inclusive forçar estes limites, embora não possa ultrapassá-los. A interpretação encontra, pois, o seu limite, onde o sentido das palavras já não dá cobertura a uma decisão jurídica. Como frisa Heck: “o limite das hipótese de interpretação é o sentido possível da letra”.⁸

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

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

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

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

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

Exatamente pelo fato de não terem as aquisições de algodão importado sofrido a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS, também sobre elas não há como

haver o ressarcimento previsto na norma, pelas mesmas razões descritas nos parágrafos anteriores relativa às aquisições de pessoas físicas.

No que diz respeito à inclusão no cálculo do crédito presumido de produtos não enquadrados no conceito de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, tais como partes e peças de máquinas, produtos usados no tratamento de águas e efluentes, lubrificantes, água, lubrificante contabilizado como óleo combustível e lenha, adoto também como razões de decidir aquelas esposadas pelo Presidente e Conselheiro desta Câmara, Henrique Pinheiro Torres, quando do julgamento do RV122.347, que a seguir transcrevo:

“Este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com outros materiais que não integrem o produto final ou que não sejam desgastados em contato direto com este, por entender que, para efeito da legislação fiscal, ditos materiais não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

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

A seu turno, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que seja utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.

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

“Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

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

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

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

Assim sendo, entendo não ser cabível à inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com lubrificantes, água e produtos usados no tratamento de águas e efluentes, bem como partes e peças de máquinas uma vez que estes produtos não podem, legalmente, para fins de apuração do benefício em análise, enquadrar-se como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não incidem diretamente sobre o produto em fabricação.”

Verifica-se ainda que mesmo na sistemática da Lei nº 10276/2001, utilizada pela contribuinte, não restou autorizada a inclusão na base de cálculo do benefício de aquisições de produtos que não se enquadrem no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Quanto à aplicação dos acréscimos moratórios aos débitos vencidos deve ser observado que a incidência de juros e multa de mora sobre tributos vencidos decorre não de um dispositivo contido em instrução normativa, mas sim de lei, no caso a Lei nº 9430/96, art. 61.

O disposto no art. 28 da IN SRF 210/02 assim dispôs:

Art. 28. *A compensação deverá ser efetuada considerando-se as seguintes datas:*

I - do pagamento indevido ou a maior que o devido, no caso de restituição, ressalvadas as hipóteses seguintes;

II - do ingresso do pedido de ressarcimento, quando destinado à compensação com débito vencido;

III - do vencimento do débito, quando o pedido de ressarcimento houver ocorrido antes dessa data;

Ou seja, a compensação deverá ser considerada como sendo a da data do pedido de ressarcimento, quando destinado a compensação com débitos vencidos, se, é claro, for entregue concomitantemente com o pedido de ressarcimento. Isto porque a partir da entrega do pedido de ressarcimento e da declaração de compensação esta será considerada como extintiva do crédito tributário até que o procedimento seja analisado pela Administração e homologado ou não.

No caso dos autos, o pedido de ressarcimento foi protocolizado em 14/04/2003. Todavia as DCOMP só foram apresentadas em 31/05/2003 e 13/06/2005. Ou seja, quando foi feito o pedido de ressarcimento o crédito dele constante não foi objeto de qualquer declaração de compensação. Estas só vieram a ser formalizadas em datas posteriores, não se podendo, por consequência se aplicar ao caso em questão o disposto no art. 28, inciso II da IN SRF 210/02, como quer a recorrente.

Vejamos qual seria a consequência de se aplicar o referido dispositivo ao caso em concreto. Ter-se-ia um pedido de ressarcimento protocolizado em determinada data, sem qualquer vinculação a débitos tributários existentes em nome da contribuinte. Posteriormente, e aqui sem qualquer limitação de tempo, poderia a contribuinte vir a apresentar declarações de compensações com tributos já vencidos sem que sobre estes incidisse qualquer acréscimo moratório. Tal procedimento seria, no mínimo, ilegal pois estaria ferindo o disposto na Lei nº 9430/96 que prevê incidência de juros e multa de mora sobre os débitos tributários vencidos e não recolhidos, nem extintos sobre qualquer outra modalidade prevista no CTN, inclusive compensação.

O que a referida IN SRF 210/02 fez foi considerar que, nos casos de os tributos a serem compensados encontrarem-se vencidos, e os créditos usados na compensação pretendida fossem oriundos de pedido de ressarcimento feito junto com a declaração de compensação, considerar a data do protocolo do pedido de ressarcimento como sendo o da compensação, pois, caso a compensação fosse homologada incidiriam acréscimos moratórios sobre os tributos vencidos apenas entre a data do vencimento e o protocolo do pedido de ressarcimento, que coincide com o da compensação.

Veja-se que, em momento algum restaram dispensados os acréscimos moratórios sobre os tributos vencidos, objeto de compensação, entre a data do vencimento do tributo e a data de protocolo do pedido de ressarcimento, acompanhado de declaração de compensação.

O que restou, naquela hipótese, caracterizado foi que, considerada como formalizada a compensação na data do protocolo do seu pedido, coincidente com a data de formalização do pedido de ressarcimento, sobre os valores cuja compensação fosse homologada posteriormente não incidiriam acréscimos moratórios.

Entretanto, como se disse, este não é o caso dos autos. A compensação foi formalizada após a formalização do pedido de ressarcimento. Neste caso conta-se a compensação na data em que foi formalizada e não a data do pedido de ressarcimento, já que este não foi destinado, desde a sua formalização, a compensação com débitos vencidos.

No caso de compensação é de se observar que o procedimento adotado há de ser disciplinado pelos dispositivos legais vigentes à época do pedido e não à época de ocorrência dos fatos geradores.

Difere, portanto, a compensação do nascimento da obrigação tributária. A primeira refere-se a um direito, uma opção do sujeito passivo que pode exercer-la quando bem lhe aprouver desde que respeitados os prazos decadenciais e prescricionais em relação aos créditos a serem utilizados na compensação, e a segunda, é um dever, nasce independentemente da vontade do sujeito passivo. Daí o porque de a primeira ser regida pelas normas vigentes na data do protocolo da compensação (momento no qual a contribuinte exerce seu direito) e a segunda, pelas normas vigentes à data da ocorrência do fato gerador do tributo.

Assim sendo, duvida não há de que a legislação aplicável à matéria versando sobre compensação é aquela vigente à data do protocolo do pedido de compensação, que é quando o sujeito passivo exerce seus direito compensatório

No caso em análise a compensação informada pela recorrente por meio de DCOMP há de ser regida pelas normas vigentes na data do protocolo, ou seja, a IN SRF nº 323/03.

A referida IN SRF nº 323/03, que deu nova redação ao art. 28 da IN SRF 210/02, é expressa ao determinar que incidirão sobre os créditos juros compensatórios e sobre os débitos os acréscimos legais previstos nos arts. 38 e 39 da IN SRF nº 210/02, até a data da entrega da DCOMP.

“Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão acrescidos de juros compensatórios na forma prevista nos arts. 38 e 39 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

Parágrafo único. Na compensação de ofício, os juros compensatórios e acréscimos moratórios de que trata o caput serão calculados considerando-se as seguintes datas:

I – do consentimento, expresso ou tácito, da compensação; ou

II – da efetivação da compensação, quando se tratar de débito inscrito em Dívida Ativa da União.”

Observe-se que no caso em questão o débito para com a Fazenda Nacional já havia nascido anteriormente e não foi extinto por nenhuma das formas previstas no CTN, ou seja, desde o nascimento da obrigação tributaria existia débito a ser pago e não o foi. Posteriormente a contribuinte ingressa com declaração de compensação, o que implica que entre a ocorrência do fato gerador do tributo e a compensação efetivada pelo sujeito passivo a Fazenda Nacional possuía crédito a seu favor que não foi quitado sobre qualquer forma de extinção. Daí o porquê de se incidir sobre tais débitos os acréscimos legais previstos em lei.

Quanto ao disposto no art. 170 do CTN é de se observar que tal norma não se aplica ao caso concreto em análise. Primeiro porque não se trata de crédito vincendo, mas sim de crédito vencido, pois que o pedido de ressarcimento só ocorre após o nascimento do crédito a favor da contribuinte e, segundo, porque não se trata de redução do crédito, mas sim de acréscimos legais computados aos débitos, exatamente na forma estabelecida na norma disciplinadora da compensação.

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento. (grifo nosso).

Entendo, pois, plenamente aplicável ao caso em concreto o disposto na IN SRF nº 323/03 por ser esta a norma que regia a compensação na época em que foi apresentada a DCOMP pela recorrente.

Assim sendo, não há dúvidas de que sobre os débitos vencidos, objeto de compensação, devem incidir acréscimos moratórios como previsto na Lei nº 9430/96.

No que diz respeito à atualização monetária dos créditos do IPI a serem ressarcidos com base na Lei nº 9363/96, ou seja, ressarcimento de crédito presumido do IPI. É de se verificar, primeiramente, como bem frisou a decisão recorrida, que não se trata de repetição de indébito tributário, para a qual há previsão legal expressa para as atualizações monetárias, mas sim de pedido de ressarcimento de créditos presumido do IPI..

Vejamos que o Parecer AGU/MF nº 01/96 trata especificamente de correção monetária no caso de repetição de indébito tributário. O indébito tributário é representado por um recolhimento indevido ou a maior que o devido, ou seja, nos casos em que houve recolhimento a maior beneficiando a Fazenda Nacional.

Neste caso torna-se lógico que na restituição do indébito tributário os créditos existentes em favor do sujeito passivo sejam corrigidos monetariamente pelos mesmos índices que a Fazenda usa para corrigir seus créditos.

Neste escopo é que veio a norma contida no artigo 66 e seu parágrafo 3º, da Lei nº 8.383/91 tratando exclusivamente do indébito tributário e sua compensação com valores de créditos tributários devidos, determinado em seu parágrafo 3º que tais operações sejam efetuadas pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR, *in litteris*:

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

.....

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

Da disposição literal da norma invocada tem-se que não contempla o ressarcimento de crédito presumido do IPI.

O ressarcimento de créditos presumido do IPI trata-se, em verdade de um incentivo fiscal, já que o legislador criou-o com o objetivo de estimular as exportações, ressarcindo as contribuições para o PIS e a COFINS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo de mercadorias a serem exportadas.

Diferente, portanto, da restituição, pois não há pagamento indevido, mas sim um incentivo concedido pelo legislador para estimular a exportação.

O crédito presumido do IPI é um incentivo fiscal destinado a estimular o produtor/exportador, devendo o exercício deste benefício se dar nos exatos termos da lei que o concedeu. Assim, à falta de disposição legal de amparo é inadmissível a aplicação de correção monetária ao ressarcimento de crédito presumido do IPI.

Desta forma, diante da ausência de qualquer norma legal que autorize a atualização monetária de ressarcimento de crédito presumido do IPI, é de se negar o pedido da recorrente.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso interposto, nos termos deste voto.

Sala das Sessões, em 04 de março de 2009.

NAYRA BASTOS MANATTA

Voto Vencedor

Embora não presente à sessão fui designado através do eprocesso como relator “ad hoc” para confeccionar o voto vencedor do presente acórdão em razão de o relator originalmente designado para confeccionar o voto vencedor, Cons. Rodrigo Bernardes de Carvalho, não mais integrar esta Câmara.

Da sumula da r. decisão verifica-se que a d. Maioria deu provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao crédito de aquisições de pessoa física e incidência da taxa Selic a partir do protocolo do pedido.

Nessa matéria verifica-se que o direito ao crédito presumido de IPI relativo às aquisições produtos, matéria-prima e insumos, feitas de pessoas físicas e cooperativas que, naturalmente, não são contribuintes diretos do PIS/PASEP e da COFINS, já foi definitivamente reconhecido pela Jurisprudência do E. STJ, proclamando que a “IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI” as referidas aquisições, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - REMESSA EX OFFICIO: ABRANGÊNCIA – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS DE PESSOA FÍSICA – LEI 9.363/96 E IN/SRF 23/97 – LEGALIDADE.

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

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

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

7. Precedente da Segunda Turma no REsp 586.392/RN.

8. Recurso especial provido em parte.” (cf. Ac. da 2ª Turma do STJ no R.Esp. nº 529.758-SC, REg. nº 2003/0072619-9, em sessão de 13/12/05, REl. Min. ELIANA CALMON, publ. in DJU de 20/02/06 p. 268).

No mesmo sentido vem decidindo a CSRF como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

“IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS

- A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão.

As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das

leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. (...)

Recurso especial provido parcialmente.” (cf. Ac. CSRF/02-01.416 da 2ª Turma da CSRF, no Rec. nº 201-115731, Proc. nº 10980.015233/99-41, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, em sessão de 08/09/2003)

Nessa ordem de idéias, parece não haver dúvida de que, tal como proclama a jurisprudência retro citada, as IN-SRF nºs 23/97 e 103/97 - assim como todas as que lhe são posteriores (IN-SRF nº 103, de 30/12/97, em seu artigo 2º; a IN-SRF nº 69, de 6/08/01, no § 2º do art. 5º; a IN-SRF nº 313, de 3/04/03, no § 2º do art. 2º; a IN-SRF nº 315, também de 3/04/03, em relação ao regime alternativo previsto pela Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, no § 2º do art. 5º; a IN-SRF nº 419, de 10/05/04, no § 2º do art. 2º; e; a IN-SRF nº 420, também de 10/05/04, no § 2º do art. 5º) contendo disposição restringindo o crédito presumido -, desbordam da Lei nº 9.363/96, incidindo em violação ao disposto nos arts. 96, 99 e 100 do CTN.

Da mesma forma, no que toca à correção monetária, verifico que a jurisprudência da C. CSRF já assentou que “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 (...), além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado restituição o ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento.” (cf. Ac. CSRF/02-01.319 da 2ª Turma da CSRF, no Rec. nº 201-110145, Proc. nº 10945.008245/97-93, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, em sessão de 12/05/2003; cf. tb. Ac. CSRF/02-01.949 da 2ª Turma da CSRF, no Rec. nº 203-115973, Proc. nº 10508.000263/98-21, Rel. Cons. Josefa Maria Coelho Marques, em sessão de 04/07/2005).

Em razão desses fundamentos, s.m.j., a d. Maioria deu provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao crédito de aquisições de pessoa física e incidência da taxa Selic a partir do protocolo do pedido.

Sala das Sessões, em 04 de março de 2009

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA Relator “ad hoc” do voto vencedor.