



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10950.005380/2002-63  
**Recurso n°** 257.003 Voluntário  
**Acórdão n°** **3302-00.660 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 28 de outubro de 2010  
**Matéria** IPI - Crédito Presumido - Ressarcimento  
**Recorrente** USINA DE AÇÚCAR SANTA TEREZINHA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS DE ATIVIDADE AGRÍCOLA. ADUBOS, DEFENSIVOS E FERTILIZANTES.

Sendo integralmente consumidos no processo produtivo, geram direito à crédito presumido de IPI os insumos de atividade agrícola.

CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente as aquisições de insumos de contribuintes da Cofins e do PIS geram direito ao crédito presumido concedido como ressarcimento das referidas contribuições, pagas no mercado interno.

RESSARCIMENTO DE IPI. JUROS SELIC. INAPLICABILIDADE.

Descabe a incidência de juros compensatórios no caso de ressarcimento de créditos presumidos ou básicos de IPI.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos: (I) por maioria de votos, para incluir na base de cálculo do crédito presumido do IPI as aquisições de fertilizantes, adubos e defensivos agrícolas, nos termos do voto da relatora. Vencidos, nesta parte, os conselheiros Walber José da Silva e José Antonio Francisco; (II) pelo voto de qualidade, para manter a decisão recorrida quanto às demais matérias (aquisições de pessoas físicas e taxa Selic no ressarcimento). Vencidos, nesta parte, os conselheiros Fabíola Cassiano Keramidas (relatora), Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto. Designado o conselheiro José Antonio Francisco para redigir o voto vencedor

desta parte. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Gabriel Cabral dos Nascimento, OAB nº 22.912-SC.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas - Relatora

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Alan Fialho Gandra, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI - Imposto sobre Produtos Importados - deferido parcialmente pelas autoridades administrativas da Delegacia da Receita Federal - DRF - em Maringá (fls. 1017/1025 - Vol. V),

Inconformada a Recorrente interpôs manifestação de inconformidade (Fls. 1029/1060 - Vol. V), por meio da qual pleiteou o reconhecimento dos créditos decorrentes da aquisição de insumos:

- (i) adquiridos de pessoas físicas e cooperativas;
- (ii) decorrentes de defensivos agrícolas, neste particular a Recorrente concorda em não obter crédito dos insumos utilizados para preparar o solo, mas pleiteia os insumos utilizados no plantio da cana de açúcar;
- (iii) de uso industrial; lubrificantes para uso industrial e agrícola; peças e materiais para a manutenção industrial, de caminhões e de máquinas agrícolas;
- (iv) de insumos transferidos entre estabelecimentos da Recorrente; além da
- (v) atualização dos créditos pela Taxa Selic.

Após analisar as razões trazidas pela Recorrente a Segunda Turma da Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto/SP, proferiu o acórdão nº 14-18.541 (fls. 1.084/1.088 - Vol. V), por meio do qual se manteve a decisão da DRF, a saber:

*“CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.*

*Os valores referentes às aquisições ou transferências de insumos que não sofrem a incidência do PIS/PASEP e da COFINS, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal. Os conceitos de produção, matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na*

*legislação aplicável ao IPI, não bastando simplesmente participar do ciclo produtivo do estabelecimento.*

*INCONSTITUCIONALIDADE.*

*A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade da lei e dos atos infralegais.*

*CRÉDITO PRESUMIDO. JUROS PELA TAXA SELIC. POSSIBILIDADE.*

*Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito de IPI.*

*Solicitação indeferida.”*

Inconformada, a Recorrente opôs Recurso Voluntário (fls. 1.091/1.118) por meio do reiterou as razões trazidas em sua inconformidade, especificando que pretende os insumos decorrentes da FASE III de sua atividade agroindustrial - fls. 1.104, Vol. V - denominada TRATO CULTURAL, quais sejam: adubo químico; torta de filtro ou cama-de-frango; inseticidas; fertirrigação; corretivos do solo; adubação de soqueira; aplicação de herbicidas; controle biológico; aplicação de área.

É o relatório. Passo ao voto.

## Voto Vencido

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, relatora

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele conheço.

A matéria que permanece em discussão no presente processo administrativo está limitada à possibilidade ou não de aproveitamento do crédito presumido de IPI indicado como existente pela **Recorrente** para quitação dos valores decorrentes das contribuições ao PIS e COFINS.

Em síntese discute-se a possibilidade de aproveitamento do crédito em relação aos **(i)** insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas e **(ii)** adubos, defensivos e fertilizantes aplicados na agricultura de plantação de cana de açúcar utilizados na fabricação do álcool exportado.

### ***(i) dos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas***

No que tange à possibilidade da inclusão de insumos adquiridos de cooperativas e/ou pessoas físicas, para fins de cálculo do crédito presumido de IPI sob análise, este órgão já pacificou seu entendimento, no sentido de permitir o cômputo dos custos com estes insumos, tendo em vista que a Lei nº 9.363/96 não vedou o direito ao crédito do contribuinte neste particular.

Pelo contrário, o entendimento firmado é de que **a Lei não restringiu o direito ao crédito, concedendo-o em relação ao valor total de aquisição de insumos**, não obstante a Instrução Normativa nº 23/97 tentasse restringi-lo, vedando o crédito quanto à aquisição de insumos de cooperativas e pessoas físicas. Ocorre que as normas administrativas não podem dispor *contra-legem, praeter-legem, ultra-legem ou extra-legem*, (neste particular correto o patrono). Isto porque as Instruções Normativas são normas complementares das Leis

(art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto das normas que complementam.

São precedentes neste sentido, da Primeira Câmara do então Segundo Conselho, os Recursos nº 111.665; 111.931; 111.579; 117.909, dentre outros. No mesmo esteio seguem diversas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais quando da análise da matéria, Recursos nº 201-110.145; 201-115.731; 201-111.581; 201-107.591, dentre outros.

É imperioso, ainda, ressaltar, que recentemente a Câmara Superior de Recursos Fiscais, composta por nova composição em razão da Receita Federal do Brasil (acrescida, portanto, dos julgadores vindos do antigo CRPS - Conselho de Previdência) reafirmou este entendimento, conforme se depreende do julgamento do RP/202-119537 - ocorrido em janeiro de 2008.

**(ii) dos insumos utilizados na atividade agrícola - adubos, defensivos e fertilizantes**

A autoridade fiscal procedeu à glosa dos valores correspondentes a aquisição de fertilizantes, defensivos e adubos, por entender que tais produtos não foram utilizados na industrialização do produto final, mas sim no cultivo da cana de açúcar, sendo aplicado ainda o entendimento de que não houve contato com o produto final.

Em relação aos insumos supra citados, entendo pela possibilidade de a **Recorrente** utilizar os créditos, uma vez que foram totalmente consumidos no processo de industrialização. Neste sentido, entendo que não é necessário o contato direto do insumo com o produto final, bastando que este seja integralmente consumido no processo e, em uma Usina, o plantio da cana de açúcar é necessário. Tal interpretação está baseada no art. 82 do RIPI/82 e 164 do RIPI/02 *"embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente"*. Certamente os insumos citados não compõem o ativo permanente da Recorrente, estando, portanto, fora da hipótese excludente do crédito.

É possível citar como exemplo precedentes da Primeira Câmara do então Segundo Conselho de Contribuintes, Recursos nº 116.199; 111.516; 111.579; 110.075; 116.436, além de precedentes da Câmara Superior, também nestes termos, conforme decisão proferida no Recurso nº 202-109.885.

**(iii) da aplicação da Taxa Selic**

Pleiteia, ainda, a Recorrente, a aplicação da Taxa Selic sobre os créditos. Neste particular, com razão da Recorrente.

Por esclarecer a questão com maestria, cito na íntegra o voto do **Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa**, julgador da antiga Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, nos autos do processo administrativo nº 11831.000621/99-31, RV 124.931, Acórdão 201-77.483, a saber:

*"Sobre o assunto entendo, inicialmente, ser oportuno transcrever o voto da ilustre Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes no Processo nº 13805.008515/96-31, Recurso nº 111.047, Acórdão nº 201-73.147, a seguir:*

*"A incidência da Taxa SELIC sobre restituição e compensação foi estabelecida pela Lei nº 9.250, art. 39, § 4º a seguir transcrito:*

*'Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser*

*efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.*

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

§ 3º (VETADO)

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

*Posteriormente, em 29.011.97, foi editado o Decreto nº 2.138/97 do seguinte teor:*

**'DECRETO Nº 2.138, DE 29 DE JANEIRO DE 1997.**

*Dispõe sobre a compensação de créditos tributários com créditos do sujeito passivo decorrentes de restituição ou ressarcimento de tributos ou contribuições, a ser efetuada pela Secretaria da Receita Federal.*

**O PRESIDENTE DA REPÚBLICA**, no uso das atribuições que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **DECRETA:**

*Art. 1º É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.*

*Parágrafo único. A compensação será efetuada pela Secretaria da Receita Federal, a requerimento do contribuinte ou de ofício, mediante procedimento interno, observado o disposto neste Decreto.*

*Art. 2º O sujeito passivo, que pleitear a restituição ou ressarcimento de tributos ou contribuições, pode requerer que a Secretaria da Receita Federal efetue a compensação do valor do seu crédito com débito de sua responsabilidade.*

*Art. 3º A Secretaria da Receita Federal, ao reconhecer o direito de crédito do sujeito passivo para restituição ou ressarcimento de tributo ou contribuição, mediante exames fiscais para cada caso, se verificar a existência de débito do requerente, compensará os dois valores.*

*Parágrafo único. Na compensação será observado o seguinte:*

*a) o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição respectiva;*

b) o montante utilizado para a quitação de débitos será creditado à conta do tributo ou da contribuição devida.

Art. 4º Quando o montante da restituição ou do ressarcimento for superior ao do débito, a Secretaria da Receita Federal efetuará o pagamento da diferença ao sujeito passivo.

Parágrafo único. Caso a quantia a ser restituída ou ressarcida seja inferior aos valores dos débitos, o correspondente crédito tributário é extinto no montante eqüivalente à compensação, cabendo à Secretaria da Receita Federal adotar as providências cabíveis para a cobrança do saldo remanescente.

Art. 5º A unidade da SRF que efetuar a compensação observará o seguinte:

- certificará:

a) no processo de restituição ou ressarcimento, qual o valor utilizado na quitação de débitos e, se for o caso, o valor do saldo a ser restituído ou ressarcido;

b) no processo de cobrança, qual o montante do crédito tributário extinto pela compensação e, sendo o caso, o valor do saldo remanescente do débito;

II - emitirá documento comprobatório de compensação, que indicará todos os dados relativos ao sujeito passivo e aos tributos e contribuições objeto da compensação necessários para o registro do crédito e do débito de que trata o parágrafo único do artigo 3º;

III - expedirá ordem bancária, na hipótese de saldo a restituir ou ressarcir, ou aviso de cobrança, no caso de saldo do débito;

IV - efetuará os ajustes necessários nos dados e informações dos controles internos do contribuinte.

Art. 6º A compensação poderá ser efetuada de ofício, nos termos do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, sempre que a Secretaria da Receita Federal verificar que o titular do direito à restituição ou ao ressarcimento tem débito vencido relativo a qualquer tributo ou contribuição sob sua administração.

§ 1º A compensação de ofício será precedida de notificação ao sujeito passivo para que se manifeste sobre o procedimento, no prazo de quinze dias, sendo o seu silêncio considerado como aquiescência.

§ 2º Havendo concordância do sujeito passivo, expressa ou tácita, a Unidade da Secretaria da Receita Federal efetuará a compensação, com observância do procedimento estabelecido no art. 5º.

§ 3º No caso de discordância do sujeito passivo, a Unidade da Secretaria da Receita Federal reterá o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito seja liquidado.

Art. 7º O Secretário da Receita Federal baixará as normas necessárias à execução deste Decreto.

Art. 8º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

*Brasília, 29 de janeiro de 1997; 176º da Independência e 109º da República.*

*FERNANDO HENRIQUE CARDOSO*

*Pedro Malan'*

*Como se vê da leitura do transcrito Decreto o tratamento dado à restituição é o mesmo dado ao ressarcimento, razão pela qual tornou-se inquestionável que se a Taxa SELIC incide sobre restituição ou compensação, e através de Decreto ficou estabelecido o mesmo tratamento para a compensação de valores decorrentes de restituição ressarcimento, igualmente a referida Taxa incidirá sobre ressarcimento.*

*Acresça-se a isso que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao aprovar, à unanimidade, o voto do ilustre Conselheiro Marcus Vinicius Neder de Lima no Processo nº 10825.000730/93-33, Recurso/RD201-0.285, Acórdão CSRF/02-0.708, formalizado em 04.06.98, reconheceu que o ressarcimento é espécie do gênero restituição.*

*Por todo o exposto, dou provimento ao pedido da Taxa SELIC, a partir de 1º de janeiro de 1996, não podendo ser cumulada com qualquer índice de correção.*

*É o meu voto."*

*Igualmente, transcrevo o voto do ilustre Conselheiro Jorge Freire, sobre o assunto, no Processo nº 13808.002368/97-00, Recurso nº 114.964, somente na parte relativa à taxa Selic, como segue:*

*"Quanto à aplicação da Taxa SELIC desde o protocolo do pedido, é de ser a mesma deferida, conforme entendimento já firmado por esta Câmara.*

*Inicialmente, debatia com meus ilustres pares nesta Câmara quanto à aplicação da referida Taxa SELIC, posto que em tal taxa está embutido juros remuneratórios. Também havia a posição adotada pelo eminente Conselheiro Serafim Fernandes Correa de que a partir de 01/01/996 a legislação teria desindexado a economia como um todo, desta forma, não permitindo a atualização de tributos. No entanto, minha divergência com o referido ilustre Conselheiro é no sentido de que pode ter havido desindexação da economia, mas não fim da inflação, a qual, uma vez existindo, retira o poder de compra da moeda. Em síntese, entendo que, **havendo inflação, esta deve ser reposta nos casos de ressarcimento de incentivo fiscal, como definiu a CSRF, e mesmo o Parecer AGU nº 01/96. A questão é qual índice a ser aplicado após a extinção da UFIR, de molde a assegurar o real valor de compra da moeda.***

*Sem embargo, a jurisprudência do STJ é farta no sentido de que a Taxa SELIC traz embutida em si não só índice de reposição da perda do valor da moeda, como também juros. É aí minha divergência quanto à aplicação da Taxa SELIC, já que entendo não ser legítimo o pagamento de juros pela mora nos ressarcimentos decorrentes de créditos incentivados, onde há renúncia fiscal pela Fazenda Pública.*

*No entanto, embora mais recentemente a Segunda Turma do STJ venha pugnando, inclusive, pela inconstitucionalidade da Taxa SELIC sob o fundamento de que para que ela pudesse ser albergada para fins tributários haveria imperiosa necessidade de lei estabelecendo os critérios para sua exteriorização, essa é a taxa que vem sendo aplicada em repetições de indébito, entendendo nela estarem embutidos tanto a correção monetária como os juros moratórios, estes aplicados em créditos repetíveis, que, registre-se, não se identificam, em sua natureza jurídica, com créditos ressarcíveis. Assim, fica negada a aplicação cumulada da Taxa SELIC com correção monetária.*

*Porém, à míngua de permissão legal para utilização de outro índice de correção monetária, venho, desde a votação dos Recursos nº 114.029, da lavra do eminente Conselheiro Antônio Mário de Abreu Pinto, e 106.200, por mim relatado, acatando o entendimento majoritário desta Câmara de que os créditos a serem ressarcidos devem ser atualizados monetariamente de acordo com o atado ato administrativo da SRF. Todavia, como dantes colocado, mantenho meu entendimento pessoal de que é descabida a aplicação de juros moratórios em ressarcimento de créditos incentivados.*

***Ex positis, DOU PROVIMENTO AO RECURSO PARA O FIM ÚNICO DE QUE AO VALOR A SER RESSARCIDO, CONFORME DEMONSTRATIVO DE FL. 335, SEJA APLICADA A TAXA SELIC DESDE 10/06/1997 (DATA DO PROTOCOLO DO PEDIDO).***

*É assim que voto.”*

*Após a transcrição dos dois votos, manifesto o meu entendimento sobre a matéria, transcrevendo os arts. 13 da Lei nº 9.065, de 20/06/95, e 39 da Lei nº 9.250/95, a seguir:*

***Lei nº 9.065/95*** “Art. 13 - A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

..... ”

***Lei nº 9.250/95*** “Art. 39 - A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subseqüentes.

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

§ 3º (VETADO)

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

*Pelo transcrito, constata-se que a partir de 01/04/95 os valores a receber pela Fazenda Nacional, quando pagos pelo contribuinte fora do prazo, passaram a ser acrescidos da taxa Selic. E a partir de 01/01/96, a mesma regra passou a valer em favor do contribuinte quando este tenha direito à restituição e/ou à compensação.*

*Estabeleceu-se, então, a mesma regra para os dois lados.*

*Em princípio, salvo melhor juízo, não há o que discutir. No entanto, há quem entenda que a Lei contempla restituição ou compensação, mas, no caso, trata-se de ressarcimento de IPI previsto pela Lei nº 9.363/96, que seria um subsídio à exportação e não uma restituição.*

*Sobre essa questão cabe registrar, de início, que o Brasil é signatário da Organização Mundial de Comércio, e como tal sujeita-se às regras que estabelecem a concorrência leal. Sendo assim, como membro da OMC, o Brasil não pode admitir, por força de tratado internacional que, inclusive, se sobrepõe à legislação interna nos termos do art. 98 do CTN (Lei nº 5.172/66), a prática de subsídio. É bom lembrar que o crédito-prêmio de IPI às exportações foi extinto, exatamente por essa razão.*

*A Lei nº 9.363/96 teve origem na MP nº 948/95. Na Exposição de Motivos da referida MP o Exmo. Sr. Ministro da Fazenda deixou claro que o objetivo era desonerar as exportações de Cofins e PIS dentro da linha existente no mundo inteiro de que não se exporta tributos. A opção pelo crédito presumido de IPI, como a primeira forma de realizar a desoneração das contribuições em cascata, foi a dificuldade de caixa do Tesouro Nacional.*

*Por oportuno, transcrevo trechos da citada Exposição de Motivos, a seguir:*

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

*“Por outro lado, as dificuldades de caixa do Tesouro Nacional demonstram que, em lugar do ressarcimento de natureza financeira, melhor e de efeitos mais imediatos será que o exportador possa compensar o valor resultante da aplicação das alíquotas com seus débitos de IPI, recebendo em espécie apenas a parcela que exceder o montante que deveria ser recolhido a esse título.”*

***Pelo transcrito, resulta evidente que seja qual for o nome dado - desoneração, restituição, compensação ou ressarcimento - o***

*Tesouro Nacional está devolvendo, restituindo, ressarcindo valores relativos à Cofins e ao PIS incidentes nas etapas anteriores da produção com o objetivo de evitar a exportação de tributos, já que na última operação, qual seja a exportação, Cofins e PIS não incidem. Nessas condições, a meu ver, não há dúvida de que deve ser obedecida a regra do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.*

*Por outro lado, como bem lembrou a ilustre Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes em seu voto anteriormente transcrito “a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao aprovar à unanimidade, o voto do ilustre Conselheiro Marcus Vinícius Neder de Lima no processo nº 10825.000730/93-33, Recurso RD/201-0.285, Acórdão CSRF/02-0.708, formalizado em 04.06.98, reconheceu que o ressarcimento é espécie do gênero restituição.”*

*Por último, entendo que se alguma dívida restava sobre a aplicação da taxa Selic esta foi definitivamente dirimida pela Portaria nº 38, de 27/02/97, do Ministro da Fazenda. Tal Portaria “Dispõe sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996” e estabelece em seus arts. 5º, 8º e 9º o seguinte:*

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

*(...)*

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

*Art. 9º - O crédito presumido aproveitado a maior ou indevidamente será pago com o acréscimo de multa de mora e juros calculados à taxa a que se refere o artigo anterior, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do aproveitamento até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.”*

*Ora, se a partir da Lei nº 9.250/95 o princípio é o de que a taxa Selic incide sobre restituição e compensação da mesma forma que anteriormente já incidia sobre a cobrança dos créditos tributários por força da Lei nº 9.065/95, ou seja, vale para os dois pólos, a teor do art. 9º da Portaria MF nº 38/97 que*

*estabelece que, quando o crédito presumido aproveitado for maior ou indevido, deverá ser pago acrescido da taxa Selic, não pode haver dívida, a meu sentir, que a mesma taxa incidirá quando o contribuinte tiver direito a receber de volta o PIS e a Cofins.*

*Cabe a transcrição de alguns Acórdãos, a seguir:*

*“(…)*

***TAXA SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - 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 Recursos Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado de restituição e ressarcimento da mesma maneira, a referida taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento. Recurso parcialmente provido.”***  
*(RV - 112197, Primeira Câmara, Processo:10980.015483/98-28, 20/03/2001, acórdão nº 201-74277, Rel. Serafim Fernandes Correa )*

*“(…)*

***4) TAXA SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - 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 Recursos Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado de restituição e ressarcimento da mesma maneira, a referida taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento. Recurso parcialmente provido.”***  
*(RV - 114851, Primeira Câmara, Processo:13854.000221/97-85, 20/03/2001, acórdão nº 201-74303, Rel. Serafim Fernandes Correa )*

*Por todo o exposto, sou de opinião que a taxa Selic incide sobre os valores a serem ressarcidos. Resta, porém definir os termos inicial e final da contagem dos juros. No caso, entendo deva ser aplicada a mesma regra estabelecida pelo art. 9º da Portaria MF nº 38/97, ou seja, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do pedido até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.”*

Ante o exposto, dou PROVIMENTO ao presente recurso, reconhecendo a inclusão das aquisições de pessoa física e das aquisições de fertilizantes, adubos e defensivos agrícolas na base de cálculo do crédito presumido do IPI referente ao exercício do ano de 1997 e a incidência da taxa Selic.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas

## Voto Vencedor

Conselheiro José Antonio Francisco, redator designado quanto à Selic e às aquisições de pessoas físicas

Em relação às aquisições de não contribuintes das contribuições sociais, discordo do entendimento da eminente Relatora.

No caso do crédito presumido de IPI, que é incentivo fiscal criado com uma finalidade específica (anular, ao menos em parte, o efeito indesejável da “exportação de tributos”), não se pode prescindir da interpretação teleológica.

A lei, nesse caso, deve adequar-se ao fim que se propôs a atingir. Nesse contexto, não é possível admitir que se efetue ressarcimento sobre aquilo que não lhe sirva de causa, à vista de uma pretensa interpretação literal da lei.

No caso do crédito presumido, só em aparência faltou ao texto legal a distinção valorativa entre aquisições efetuadas de contribuintes da Cofins e do PIS e de aquisições de não contribuintes, uma vez que o próprio dispositivo do art. 1º refere-se a contribuições “*incidentes sobre as respectivas aquisições*”.

Ademais, a valoração também somente aparenta estar ausente da disposição literal específica do art. 2º da Lei n. 9.363, de 1996, uma vez que “*matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem*” são os mencionados no artigo anterior.

Por fim, o art. 5º da Lei determina que, se houver restituição ao fornecedor de valores relativos às contribuições pagas, ele deverá ser estornado pelo adquirente, o que implica ser completamente equivocada a tese de que, para a Lei n. 9.363, de 1996, a incidência das contribuições na aquisição seria irrelevante.

No mais, adoto, em meu voto, os fundamentos do Acórdão 201-77.932, do qual foi relatora a Conselheira Adriana Gomes Rego Galvão:

*Inicialmente, argumenta a recorrente que a exclusão, para efeito do cálculo do crédito presumido, das aquisições de insumos efetuadas a pessoas físicas foi indevida.*

*Entretanto, discordo completamente deste seu entendimento.*

*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, e já contrapondo-se ao argumento da recorrente de que não pode haver interpretação restritiva neste caso, 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, nem tampouco em razão do que havia sido disposto pela MP nº 674/94, que foi revogado, porque, nos demais artigos da lei, também se verifica tal posicionamento, como muito bem elucida o mencionado parecer, que transcrevo:

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

‘Art. 5º A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente.’

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

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

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

28. Esta interpretação lógica é confirmada por todos os demais dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996. De fato, em outras passagens da Lei, percebe-se que o legislador previu formas de controle administrativo do crédito presumido, estipulando ao seu beneficiário uma série de obrigações acessórias, que ele não conseguiria cumprir caso o fornecedor do insumo não fosse

*pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. Como exemplo, reproduz-se o art. 3º da multicitada Lei nº 9.363, de 1996:*

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

*29. Ora, como dar efetividade ao disposto acima, quando o produtor/exportador 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.”*

*A propósito, no tocante à exigência de apresentação de comprovantes do recolhimento das contribuições a que se referia a MP nº 674/94, também convém trazer à tona palavras do parecer:*

*“40. Outro argumento apresentado é no sentido de que, no sistema anterior, o incentivo seria condicionado à prova de que o fornecedor pagou o tributo, o que não ocorreria com a Lei nº 9.363, de 1996. Assim, como essa disposição não consta da referida Lei, estaria demonstrado que o novo sistema não condicionou a concessão do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor de insumo.*

*41. Ocorre que a alteração legislativa nada prova em favor dessa tese. Não é cabível dizer que, em vista da revogação de uma obrigação acessória (prova do pagamento de tributos pelo fornecedor), o incentivo não estaria condicionado ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor de insumos.*

*42. Da revogação do antigo sistema é possível inferir apenas que o beneficiário do crédito presumido não precisará mais provar que o fornecedor do insumo pagou as referidas contribuições. Mas isso não quer dizer que o crédito presumido surge mesmo quando o fornecedor não pagou tais tributos. Uma coisa em nada tem a ver com a outra.*

43. *Inclusive, tal argumento cai diante do sistema de concessão e controle do crédito presumido fixado pela Lei nº 9.363, de 1996, fundamentado inteiramente na proposição de que o fornecedor do insumo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.*

44. *E a forma encontrada pelo legislador para conceder um crédito 'presumido' que reflita a média das 'incidências' do PIS/PASEP e da COFINS sobre os insumos que compõem o produto exportado, sem que o incentivo acarrete o enriquecimento sem causa do beneficiário foi, claramente, condicionar o aproveitamento do crédito ao pagamento das contribuições pelo fornecedor."*

*Ressalto que toda essa argumentação vale para os artigos 165 e 166 do RIPI/98 (artigos 179 a 184 do RIPI/2002), já que a matriz legal desses dispositivos é justamente a Lei nº 9.363/96.*

*Além disso, a apuração com base em custos coordenados a que se refere o § 5º do art. 3º da Portaria MF nº 38/97 não se contradiz com a exclusão, no cômputo destes custos, das aquisições efetuadas a não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, como aduziu a recorrente, porque tal apuração apenas implica dizer que deve ser possível determinar, a par da escrita contábil e fiscal da pessoa jurídica, a quantidade e os valores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, ao final de cada mês, porém levando-se em conta, para efeito do cálculo, a premissa maior que é considerar as aquisições sobre as quais as contribuições **incidiram**.*

Portanto, a lei somente não é mais expressa em relação à matéria por que pouca dúvida poderia haver, em face de não haver sentido lógico na concessão de créditos sobre produtos adquiridos de não contribuintes das contribuições sociais.

Em relação à Selic, não há previsão legal que permita a incidência de juros, no caso de ressarcimento de IPI.

Esclareça-se que não se está falando de correção monetária, mas de juros compensatórios.

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 aos demais casos de compensação, mesmo porque a compensação é efetuada, em regra, na data do pedido. O texto da Lei n. 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.

Por fim, é preciso esclarecer que o ressarcimento de crédito presumido de IPI não se confunde com restituição e não equivale à restituição das contribuições sociais.

A restituição aplica-se somente aos casos de recolhimento indevido ou a maior do que o devido, segundo a legislação de regência.

No caso do crédito presumido, as contribuições PIS e Cofins são devidas nas vendas dos produtos para o produtor-exportador. Se não fossem, caberia o pedido de restituição.

Algo totalmente diverso é o incentivo fiscal instituído por lei específica, cuja natureza é de crédito presumido de IPI.

Como a incidência de juros depende de expressa previsão legal, não cabe a sua incidência no presente caso.

À vista do exposto, em relação à matéria para a qual fui designado redator, voto por negar provimento quanto à incidência da Selic e à inclusão de aquisições de não contribuintes das contribuições sociais.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco