



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10980.011183/99-23
Recurso nº : RD/202-124592
Matéria : RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente : DAGRANJA AGROINDUSTRIAL LTDA.
Recorrida : 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 03 de julho de 2007
Acórdão nº : CSRF/02-02.778

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

II-DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os insumos que se integram ao produto final, ou que, embora a ele não se integrando, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre ele, no processo de fabricação. A energia elétrica usada como força motriz ou fonte de iluminação não atua diretamente sobre o produto final, e, por isso, não se enquadra nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

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

Recurso especial parcialmente provido.

Recurso especial parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por
DAGRANJA AGROINDUSTRIAL LTDA.

Processo nº : 10980.011183/99-23
Acórdão nº : CSRF/02-02.778

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso especial, para: 1) admitir a inclusão, na base de cálculo do incentivo, das aquisições de pessoas físicas e cooperativas; 2) reconhecer a incidência da taxa SELIC no ressarcimento, a partir do pedido. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim e Antonio Bezerra Neto que negaram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 25 AGO 2008

Participaram ainda, do presente julgamento os Conselheiros: GILENO GURJÃO BARRETO, LEONARDO SIADÉ MANZAN (Substituto convocado), RODRIGO BERNARDES RAIMUNDO DE CARVALHO (Substituto convocado) e JOSÉ CARLOS PASSUELLO (Substituto convocado).

Processo nº : 10980.011183/99-23
Acórdão nº : CSRF/02-02.778

Recurso nº : RD/202-124592
Recorrente : DAGRANJA AGROINDUSTRIAL LTDA.
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos adoto o relatório do acórdão recorrido.

Trata-se de pedido de ressarcimento do crédito presumido de IPI da Requerente, correspondente ao segundo trimestre de 1997, no valor histórico de R\$ 84.461,77. Indeferido parcialmente seu pleito pela r. decisão de fl. 230, embasada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 221/227, interpôs o Contribuinte a impugnação de fls. 232/240, opondo-se, em síntese, às glosas efetuadas relativamente às compras de pessoas físicas e cooperativas, aquisição de energia elétrica, materiais de uso e consumo, frete e cálculo de juros de acordo com a variação da Taxa SELIC.

Ao apreciar a Impugnação da Requerente, decidiu a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS pelo seu indeferimento, na forma da r. decisão de fls. 243/250, assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializado - IPI

Período de Apuração: 01/04/1997 a 30/06/1997

Ementa: Crédito Presumido de IPI

As aquisições de insumos de cooperativas de produtores e de pessoas físicas, não contribuintes do PIS e da Cofins, não podem ser incluídas no cálculo do Crédito Presumido.

Tampouco se incluem, no cálculo do benefício, os gastos com transporte, utilidades e serviços e encargos gerais, porque não revestem a condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, únicos insumos admitidos pela lei.

Inexiste previsão legal para abonar acréscimo de juros equivalentes à Taxa Selic a valores objeto de pedido de ressarcimento de créditos incentivados.

Solicitação indeferida."

Irresignada com essa decisão, apresentou a Contribuinte seu Recurso Voluntário de fls. 254/262, basicamente repisando os argumentos já aduzidos em sede de impugnação.

É o relatório.

A Câmara a quo negou provimento ao recurso. O acórdão foi assim ementado.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 9.363/96. AQUISIÇÕES DE INSUMOS EM OPERAÇÕES ONDE NÃO HÁ INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.

Tendo a Lei nº 9.363/96 instituído um benefício fiscal a determinados contribuintes, com conseqüente renúncia fiscal, deve ela ser interpretada

Processo nº : 10980.011183/99-23
Acórdão nº : CSRF/02-02.778

restritivamente, como ensina a boa doutrina. Assim, se a Lei dispõe que farão jus ao crédito presumido, com o ressarcimento das contribuições COFINS e PIS, incidentes sobre as aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo, não há que se falar no favor fiscal quando não houver incidência das contribuições na última aquisição, como no caso de aquisições de pessoas físicas ou de cooperativas.

ENERGIA ELÉTRICA. ÔNUS DA PROVA.

A energia elétrica consumida no processo produtivo gera direito ao ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo ao PIS/COFINS, desde que provada tal circunstância pelo contribuinte.

FRETE. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

A despesa com frete não se constitui em item contemplado com o direito ao ressarcimento do crédito presumido do PIS e da COFINS previsto na Lei nº 9.363/96, por não se conceituar como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. LEI Nº 9.250/95, ART. 39, § 4º.

Não se aplica a variação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, por ausência de amparo legal.

Recurso negado.

O sujeito passivo dissentiu da decisão que lhe foi desfavorável e apresentou recurso especial, fls.305/316, por meio do qual requereu a reforma do acórdão vergastado para incluir na base de cálculo do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições do PIS e da COFINS incidentes sobre as aquisições de insumos utilizados no processo de industrialização de produtos exportados pela Recorrente, os valores relativos ao transporte, materiais de uso/consumo, despesas com energia elétrica e também às aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Requereu, também, que o valor do ressarcimento, fosse acrescido da Taxa Selic, desde a data em que se tornou devido.

O recurso foi admitido pelo Presidente da 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, quanto às aquisições de não contribuintes, despesas de energia elétrica, e também, quanto à incidência da Selic nos valores a ressarcir.

O Procurador da Fazenda Nacional apresentou contra-razões de fls. 390 a 410.

É o relatório. //



Processo nº : 10980.011183/99-23
Acórdão nº : CSRF/02-02.778

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO-RELATOR HENRIQUE PINHEIRO TORRES

O recurso apresentado pelo sujeito passivo merece ser conhecido por ser tempestivo e atender aos pressupostos de admissibilidade.

Das aquisições de insumos de não contribuintes – pessoas físicas e cooperativas.

O Fisco, em 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 nas aquisições de insumos no mercado interno pelo produtor exportador de mercadorias nacionais, aqueles recebidos de não contribuintes a exemplo de pessoas físicas e de cooperativas de produtores, enquanto à Câmara recorrida entendeu que o ressarcimento, por ser presumido, alcança também as compras de insumos a estabelecimentos não contribuintes das referidas 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 dos contribuintes, 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 do 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 materiais 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.



Processo nº : 10980.011183/99-23
Acórdão nº : CSRF/02-02.778

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, cita-se os acórdãos nº 02-01.742 e 02-01-294 proferidos nesta Turma.

Desta feita, não se pode concordar com o creditamento pertinente às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas.

Das despesas havidas com energia elétrica.

Este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica utilizada como fonte de calor ou de iluminação, por entender que tal insumo não integra os produtos destinados à exportação nem é consumido em contato direto com eles, e, por isso, não se caracteriza, legalmente, 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.

Ditos 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:

M

62

Processo nº : 10980.011183/99-23
Acórdão nº : CSRF/02-02.778

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 decorrente do contato físico, ou de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, preditos insumos não podem ser considerados 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: “*hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, melhor dizendo, de ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida*”.

No mesmo sentido tem-se o Parecer Normativo CST nº 181/1974, cujo item 13 foi assim vazado:

13- Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, às partes, às peças e aos acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários

Processo nº : 10980.011183/99-23
Acórdão nº : CSRF/02-02.778

usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.

Diante disso, entendo não ser cabível à inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica, já que este insumo não pode, legalmente, para fins de apuração do benefício em análise, enquadrar-se como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Da atualização pela Taxa Selic.

Por último, resta a controvérsia sobre a aplicação da taxa Selic no montante do crédito a ressarcir.

Esse tema tem sido objeto de acirrados debates no Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalecendo a posição contrária da Fazenda Nacional ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras.

A meu sentir, a posição mais consentânea com o bom direito é a da não incidência de correção monetária desses créditos, visto que, contra tal pretensão, há o fato intransponível da **inexistência de previsão legal** que autorize a atualização. A Lei concessiva do benefício (Lei 9.363/1996) foi absolutamente silente em relação ao tema.

A Instrução Normativa SRF nº 125, de 07/12/89, que trata dos créditos decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI, ao prever o ressarcimento em dinheiro dos créditos excedentes aos débitos, não faculta a hipótese de utilização da correção monetária nesses créditos. Aliás, mandou que se corrigisse monetariamente apenas a importância recebida a maior, nos casos em que a requerente, comprovadamente, tenha obtido ressarcimento indevido.

Assim, na legislação específica desse benefício não há previsão legal autorizando a correção monetária do valor a ser ressarcido. Resta, agora, analisar a parte geral da Legislação para verificar se há previsão para que se atualizem os créditos do IPI.

O RIPI/98, que reproduz a legislação do IPI não traz qualquer autorização para que se corrijam valores a ressarcir. A lei 9.779/1999 que modificou a sistemática de utilização de créditos de IPI não deu qualquer abertura para que se corrigissem eventuais ressarcimentos. A IN SRF nº 33/1999, que cuidou, dentre outros temas, do direito a ressarcimento trimestral do saldo credor de IPI, não previu qualquer hipótese de atualização desses créditos.

Confirma-se, assim, não haver previsão legal para proceder a correção monetária do crédito de IPI, e de outra forma não poderia ser, pois na sistemática de crédito criada pelo

Processo nº : 10980.011183/99-23
Acórdão nº : CSRF/02-02.778

legislador ordinário, para atender o princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI, onde se abate o imposto efetivamente pago nas operações anteriores do IPI devido na operação seguinte, não há lugar para a correção monetária, pois consistiria numa redução do IPI a recolher sem base legal ou lógica. Ora, se não é admissível a correção do crédito utilizado para abater do imposto devido, tampouco haveria razão para se permitir a correção do crédito a ser ressarcido.

Também a Lei 8.383/91, que instituiu a UFIR como medida de valor e parâmetro de atualização monetária de tributos, multas e penalidades de qualquer natureza, previstos na legislação tributária federal, não tratou da correção do crédito do IPI. O art. 66, § 3º dessa Lei, ao contrário do alegado, não é o suporte legal para a correção monetária dos créditos a lhe serem restituídos. Tal dispositivo trata dos casos de repetição do pagamento indevido ou da parcela paga a maior.

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

§ 1º (...)

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da UFIR. (Destaque não presente no original).

Decorre dos princípios da hermenêutica que na interpretação das normas jurídicas não se pode dissociar o parágrafo do *caput do artigo*, a interpretação deve ser integrada, sistêmica e não isoladamente, de tal forma que o parágrafo complete o sentido do artigo ou acrescente exceções ao seu enunciado.

Assim, o § 3º supracitado ao estabelecer que o valor da compensação ou da restituição serão corrigidos, está completando o sentido do *caput* do art. 66 que trata exclusivamente de pagamento indevido ou maior que o devido de tributos e contribuições federais.

Por outro lado, a aplicação da taxa SELIC à compensação ou à restituição foi assim estabelecida no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

4 

Processo nº : 10980.011183/99-23
Acórdão nº : CSRF/02-02.778

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. (Grifou-se).

Ora, ao reportar-se ao art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, o dispositivo legal acima transcrito restringe a aplicação da taxa SELIC apenas aos casos de compensação ou restituição referentes a pagamento indevido ou a maior que o devido de tributos e contribuições federais. Essas hipóteses de repetição do indébito em nada se assemelham ao ressarcimento dos créditos decorrentes de estímulos fiscais; portanto, não é lícito estender o alcance desse dispositivo legal para permitir a correção monetária pretendida.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional ao tratar sobre pagamento de tributo indevido ou a maior que o devido assim dispôs:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

Processo nº : 10980.011183/99-23
Acórdão nº : CSRF/02-02.778

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de 3ª decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (Grifou-se).

Como se pode perceber dos dispositivos transcritos, o CTN quando trata de compensação ou restituição, refere-se a **pagamento de tributo indevido ou pago a maior que o devido**, o que não é absolutamente o caso do presente processo, que se refere a **ressarcimento de crédito presumido de IPI**.

Ressalte-se que o direito à compensação desse crédito ou a seu ressarcimento em espécie, o qual tem como fundamento o favor fiscal graciosamente concedido pela entidade tributante, não tem a mesma natureza jurídica da repetição do indébito, vez que esta tem como origem um pagamento indevido ou maior que o devido pelo sujeito passivo. Em outras palavras, o ressarcimento ou a compensação do crédito de IPI relativo às aquisições de insumos utilizados na fabricação de produtos isentos têm natureza jurídica de **incentivo fiscal**, enquanto a repetição do indébito, quer na modalidade de restituição, quer na de compensação, tem natureza jurídica de devolução de tributo exigido indevidamente (de receita que ingressou nos cofres da Fazenda Nacional e que não lhe pertencia de direito).

Ademais, a empresa ao adquirir os insumos paga a contribuição que vem embutida no preço das mercadorias, exatamente como determina a lei. O que existe posteriormente é um favor fiscal que prevê o ressarcimento desses tributos na forma de créditos de IPI. Donde conclui-se que o ressarcimento desse crédito não se confunde com a devolução de pagamento indevido.

Dessa forma, não é lícito valer-se da analogia para estender ao **ressarcimento de crédito** o que a legislação (artigo 39, § 4º da Lei 9.250 c/c o art. 66, da Lei nº 8.383, de 1991) prevê exclusivamente para as hipóteses de compensação e de restituição de pagamento de

Processo nº : 10980.011183/99-23
Acórdão nº : CSRF/02-02.778

tributos e contribuições indevidos ou pagos a maior que o devido. Ora, é evidente que se o legislador quisesse conceder a correção monetária também para o ressarcimento em questão, tê-lo-ia incluído nos diplomas legais citados ou no que instituiu o incentivo fiscal.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial apresentado pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões/DF, Brasília 03 de julho de 2007.


Henrique Pinheiro Torres



Processo nº : 10980.011183/99-23
Acórdão nº : CSRF/02-02.778

VOTO VENCEDOR

DA Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Redatora designada, quanto aos insumos de não contribuintes e atualização pela taxa SELIC.

Ouso divergir do Ilustre Conselheiro relator somente quanto aos itens :

i) admissão, na base de cálculo do ressarcimento de IPI, dos insumos adquiridos de não contribuintes; e;

ii) deferimento da atualização do crédito pela taxa SELIC.

A matéria, diz respeito primeiramente, quanto à inclusão na base de cálculo do incentivo fiscal, dos valores das aquisições de não contribuintes do PIS e da COFINS, especialmente pessoas físicas e cooperativas.

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

VII - CONCLUSÃO: AS AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS INTEGRAM O CÁLCULO DO INCENTIVO, SENDO ILEGAIS AS INSTRUÇÕES NORMATIVAS FAZENDÁRIAS EM CONTRÁRIO De tudo se conclui que as aquisições de insumos que não tenham sofrido a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS também integram a determinação da base de cálculo do crédito presumido a que alude a Lei n. 9363.

Isto porque, e em síntese:

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

- seja pela literalidade da norma do art. 1º da Lei n. 9363, seja por sua consideração em conjunto com os demais dispositivos dessa mesma lei, especialmente com os que estatuem a fórmula de cálculo do crédito presumido, verifica-se que a alusão ao ressarcimento das contribuições incidentes somente pode ser referida a todas as incidências que

¹ Em 20/06/2000, sob o título: Crédito presumido de ipi para ressarcimento de PIS e COFINS - direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas.

possivelmente tenham ocorrido em qualquer anterior etapa do ciclo econômico do produto exportado e dos seus insumos;

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

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

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

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

- a prova da incidência e dos recolhimentos sobre cada aquisição de insumos era exigida pela legislação anterior, mas foi tacitamente revogada, não, podendo, pois, ser feita na vigência da nova lei, revogadora da anterior;

- o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado;

- tudo isto é confirmado pelas regras de hermenêutica, que excluem a interpretação pela literalidade da norma legal e a consideração de apenas um dispositivo isolado das demais normas da mesma lei e do ordenamento jurídico, que exigem resultado derivado da interpretação que seja coerente com os objetivos da lei, que excluem resultado ilógico e de realização impossível, e que requerem o emprego de todos os métodos de exegese, notadamente o sistemático, o teleológico e o histórico;

- não obstante, mesmo a letra da lei comporta perfeitamente a interpretação no sentido de que não é necessária a incidência sobre a aquisição de insumos, propriamente dita, referindo-se, antes, às possíveis incidências em quaisquer outras operações que tenham onerado as aquisições dos insumos e o custo do produto exportado.

Processo nº : 10980.011183/99-23
Acórdão nº : CSRF/02-02.778

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

Na verdade, o crédito presumido de IPI, por ser presumido, independe do valor que efetivamente tenha sido recolhido a título daquelas contribuições sobre as diversas fases de elaboração do produto vendido. O Superior tribunal de Justiça também tem se manifestado nesse sentido, conforme, a título de exemplo, notícia o Recurso Especial nº 529.578-SC (2003/0072619-9).² Também a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, vem reiteradamente se pronunciando nesse sentido³, motivo pela qual dou provimento ao recurso da contribuinte.

No mais, com que diz respeito à SELIC, o cerne da questão diz respeito à respectiva atualização monetária, a partir da protocolização do pedido de ressarcimento de créditos de IPI.

Ressalto conhecer da existência de Jurisprudência cristalina dos Tribunais Superiores no sentido de que crédito escritural não deve ser sujeito à atualização, na linha genérica desenvolvida pelo i. Procurador da Fazenda Nacional, em seu recurso. Não é o caso dos autos em que a recorrente pede a atualização a partir do protocolo do pedido administrativo de ressarcimento de crédito de IPI.

Aliás, a partir do protocolo de pedido de restituição de determinada importância, passa a ser a referida importância, uma dívida. Como dívida, ressalva-se um outro aspecto importante. A demora própria do andamento fiscal, e a correspondente defasagem monetária do crédito, não podem ser carregadas como ônus do contribuinte, sob pena de ficar comprometido, pelo menos em parte, o valor ressarcido, que se busca preservar.

Cabe também asseverar que não se discute se correção monetária é mera recomposição do poder aquisitivo da moeda, fato este constatado pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, a exemplo dos seguintes julgados: RE nº 93.415/RS, RE nº 89383-7/RJ, RE nº 77.803/RS.

Penso, que a partir da data de protocolização do respectivo pedido e o do efetivo ressarcimento, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que à contribuinte titular do direito ao crédito de IPI, garanta-se o direito à atualização monetária pela SELIC, nesse período, nos moldes aplicáveis na cobrança, restituição ou compensação dos tributos e contribuições federais.

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

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

Processo nº : 10980.011183/99-23
Acórdão nº : CSRF/02-02.778

A negativa de aplicação da taxa SELIC, nos ressarcimentos de crédito do IPI, por parte dos julgadores administrativos tem sido fundamentada em duas linhas de argumentação: uma, com o entendimento de que seria indevida a correção monetária, por ausência de expressa previsão legal, e a outra considera cabível a correção monetária até 31 de dezembro de 1995, por analogia com o disposto no art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, não admitindo a correção a partir de 1º de janeiro de 1996, com base na taxa SELIC, por ter ela natureza de juros e alcançar patamares muito superiores à inflação efetivamente ocorrida.

Não comungo nenhum desses entendimentos, pois, sendo a correção monetária mero resgate do valor real da moeda, é perfeitamente cabível a analogia com o instituto da restituição para dispensar ao ressarcimento o mesmo tratamento, como o faz a segunda linha de argumentação acima referida, à qual não me alio porque, no meu entender, a extinção da correção monetária a partir de 1º de janeiro de 1996 não afasta, por si só, a possibilidade de incidência taxa SELIC os ressarcimentos. Entendo que, se sobre os indébitos tributários incidem juros moratórios, também nos ressarcimentos, analogamente à correção monetária, esses juros são cabíveis.

Registre-se, entretanto, que os indébitos e os ressarcimentos se diferenciam no aspecto temporal da incidência da mora, visto que o indébito caracteriza-se como tal desde o seu pagamento, podendo ser devolvido desde então. Já os créditos de IPI devem antes ser compensados com débitos desse imposto na escrita fiscal e somente se tornam passíveis de ressarcimento em espécie quando não houver possibilidade de se proceder a essa compensação, cabendo então a formalização do pedido de ressarcimento pelo contribuinte que fará as provas necessárias ao Fisco.

Destarte, pode-se afirmar que a obrigação de ressarcir em espécie nasce para o Fisco apenas a partir desse pedido, portanto, somente com a protocolização do pedido de ressarcimento, pode-se falar em ocorrência de demora do Fisco em ressarcir o contribuinte, havendo, pois, a possibilidade de fluência de juros moratórios.

Ademais, o simples fato de a taxa de juros eleita por lei para a administração tributária ser compensada pela demora no pagamento dos seus créditos e compensar o contribuinte pela demora na devolução do indevido alcançar patamares superiores ao da inflação não pode servir à negativa de compensar o contribuinte pela demora do Fisco no ressarcimento.

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

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

Por esses motivos, a exemplo do ocorrido na cobrança, restituição ou compensação dos tributos e contribuições federais é que entendo que a escolha da taxa SELIC reflete a melhor opção. Devida assim a atualização monetária, a partir da data de protocolização do pedido de ressarcimento, com a utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de

Processo nº : 10980.011183/99-23
Acórdão nº : CSRF/02-02.778

Custódia - SELIC, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao pagamento e de 1% no mês do pagamento.

CONCLUSÃO:

Em face ao acima exposto, voto no sentido de DAR provimento parcial ao recurso da contribuinte de forma a admitir a inclusão na base de cálculo, as aquisições de insumos de cooperativas de produtores e de pessoas físicas, não contribuintes do PIS e da Cofins, bem como, a atualização do crédito após a protocolização do pedido, pela taxa SELIC .

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2007.

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

