



Processo nº : 10980.015231/99-16
Recurso nº : 116.358
Acórdão nº : 202-14.056

53

Recorrente : MATOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DE PIS E De COFINS – VENDAS A COMERCIAL EXPORTADORA - O legislador, com a norma veiculada pelo parágrafo único da Lei nº 9.363/96 objetivou apenas explicitar que a operacionalização da exportações através das empresas comerciais exportadoras não desvirtuaria o benefício concedido, vez que o objetivo primordial da lei não restaria prejudicado, não ampliando o benefício concedido, apenas explicitando a sua aplicação.

INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO-CONTRIBUINTES - A lei presume de forma absoluta o valor do benefício, não há prova a ser feita pelo Fisco ou pelo contribuinte, de incidência ou não incidência das contribuições, nem se admite qualquer prova contrária. Qualquer que seja a realidade, o crédito presumido será sempre o mesmo, bastando que sejam quantificados os valores totais das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo, a receita de exportação e a receita operacional bruta.

DEVOLUÇÕES DE MATÉRIA-PRIMA E REVENDA DE PRODUTOS *IN NATURA* - As devoluções de matéria-prima e as revendas de produtos *in natura* para o mercado interno, que indubitavelmente não participou do processo produtivo da empresa, não podendo ser considerada no valor dos insumos efetivamente utilizados. Entretanto, o montante dessas revendas deve ser incluído na receita operacional bruta, vez que dizem respeito à soma bruta dos valores faturados no período.

ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS - Incluem-se entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. A energia elétrica e os combustíveis, produtos utilizados como força motriz no processo produtivo, vez que não incidem diretamente sobre o produto, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do benefício tratado.

TAXA SELIC - A atualização monetária dos ressarcimentos de créditos do IPI (Lei nº 8.191/91) constitui simples resgate da

fl

f



Processo nº : 10980.015231/99-16
Recurso nº : 116.358
Acórdão nº : 202-14.056

54

expressão real do incentivo, não constituindo 'plus' a exigir expressa previsão legal (Parecer AGU nº 01/96). O art. 66 da Lei nº 8.383/91 pode ser aplicado na ausência de disposição legal sobre a matéria, em face dos princípios da igualdade, finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa. (CSRF/02- 0.707).

Recurso ao qual se dá provimento parcial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
MATOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Adolfo Montelo e Henrique Pinheiro Torres.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2002.


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Eaal/ovrs



Processo nº : 10980.015231/99-16
Recurso nº : 116.358
Acórdão nº : 202-14.056

Recorrente : MATOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no valor de R\$ 1.544.376,90, decorrente das Contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, apurado durante o ano de 1996 (doc. fl. 01). O pedido foi protocolizado em 23/09/99.

Após as verificações prévias realizadas na documentação fiscal da requerente, no sentido de examinar os elementos constitutivos do crédito e das operações que lhe deram origem, o Serviço de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Curitiba/PR concluiu pelo deferimento parcial do pedido de ressarcimento, sendo que a glosa dos valores indeferidos deuse, com base em relatório da autoridade fiscal, pelas seguintes razões:

1) Compras de Insumos – Exclusões da Base de Cálculo.

a) devoluções de matéria-prima: “soja em grãos”

Foram excluídas da base de cálculo as devoluções de soja em grãos, no valor de R\$ 736.593,90.

b) revenda de “soja em grãos” adquiridas para comercialização

Foram excluídas da base de cálculo as compras de soja em grãos, para comercialização, e revendidas no mercado interno e externo, portanto, não utilizadas no processo produtivo, no valor de R\$ 2.403,69.

c) Compras de Cooperativas

Foram excluídas da base de cálculo as compras de soja em grãos de cooperativas de produtores, em virtude de que estas operações, de acordo com a Lei nº 5.764/71, não sofrem incidência de PIS/COFIS, no valor de R\$ 215.488,94.

d) Compras de Pessoas Físicas

Foram excluídas da base de cálculo as compras de soja em grãos de cooperativas de produtores, em virtude de que estas operações, de acordo com a Lei nº 5.764/71, não sofrem incidência de PIS/COFIS, no valor de R\$ 36.596.684,89.

e) Compras de Energia Elétrica e Lenha

Foram excluídas da base de cálculo as compras de energia elétrica e lenha, por não se enquadrarem na definição de insumos, conforme artigo 82, I, do RIPI/82 e Parecer Normativo CST nº 65/79, pois não se integram ao novo produto e também não sofrem desgastes através de ação física ou química com o novo produto, no valor total de R\$ 1.438.565,55.

2. Receita de Exportação



Processo nº : 10980.015231/99-16
Recurso nº : 116.358
Acórdão nº : 202-14.056

a) Vendas de Produtos a Comercial Exportadora

As vendas para comerciais exportadoras somente foram admitidas como receita de exportação, para efeito do cálculo do crédito presumido, após a edição da Medida Provisória nº 1484-27, de 23/11/96, até então, somente as exportações diretas efetuadas pelo produtor exportador eram consideradas como receita de exportação, assim foram excluídas as vendas efetuadas a comerciais exportadoras efetuadas no período de 1º de janeiro/96 a 22 de novembro/96, no valor de R\$ 6.601.940,80.

Inconformada, a requerente apresentou, tempestivamente, manifestação contrária ao indeferimento (fls. 415/426), cujos argumentos de defesa foram muito bem sintetizados no relatório da decisão recorrida, que, nesta parte, aqui transcrevemos:

"I – não foram consideradas as vendas a empresas comerciais exportadoras no período de janeiro a novembro de 1996 sob a alegação de que a legislação que disciplina o crédito presumido só admitiu tal inclusão a partir de novembro de 1996, com a edição da MP nº 1.484-27, de 23 de novembro de 1996 e que improcede a glosa, uma vez que o Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, assegurou ao produtor-exportador a manutenção dos incentivos fiscais às exportações realizadas por meio de comercial exportadora;

II – ao calcular o crédito presumido, a fiscalização equivocou-se e considerou o valor das vendas para comerciais exportadoras de R\$ 8.601.940,80, quando o valor correto é de R\$ 6.601.940,80, confirmado no item 3 da decisão às fls. 406;

III – a fiscalização excluiu o valor de R\$ 736.593,90 relativo às devoluções de soja em grãos, sem fundamento legal, uma vez que o art. 2º da MP nº 948 de 23 de março de 1996, que trata especificamente da base de cálculo do incentivo, refere-se ao valor total das aquisições, não prevendo qualquer exclusão;

IV – foi excluído da base de cálculo do crédito presumido o valor de R\$ 2.403,69, referente à revenda de soja em grãos, sendo tal procedimento adotado ilegal, uma vez que excluiu duas vezes os valores das compras de soja para revenda, a primeira excluindo da própria base de cálculo e a segunda não considerando a receita de exportação;

V – as aquisições de matérias-primas de cooperativas e de pessoas físicas foram excluídas pelo fato de esses fornecedores não se sujeitarem à Cofins e ao Pis/Pasep; trata-se de entendimento equivocado, na medida em que a MP nº 948, de 1996, em nenhum de seus dispositivos impôs essa condição para efeito de concessão do crédito presumido;

VI – as Instruções Normativas SRF nºs 23, de 13 de março de 1997 e 103, de 30 de dezembro de 1997, por serem normas de hierarquia inferior, não podem restringir o que a lei não restringiu;



Processo nº : 10980.015231/99-16
Recurso nº : 116.358
Acórdão nº : 202-14.056

VII – todas as aquisições de insumos, independentemente de ser o fornecedor contribuinte ou não do Pis/Cofins, devem ser computadas na base de cálculo do crédito presumido;

VIII – a fiscalização excluiu da base de cálculo do crédito presumido as aquisições de energia elétrica e lenha, ao fundamento de que tais insumos não integram o novo produto; ocorre que mesmo não integrando o produto final, são consumidos no processo de industrialização e incluem-se no custo do produto exportado;

IX – o art. 147 do RIPI, Decreto nº 2.637, de 28 de junho de 1998, que trata dos créditos básicos, admite que se efetue o crédito do IPI também dos bens que, embora não integrem o produto final, sejam consumidos no processo de industrialização, excetuando apenas as aquisições de bens que compõem o ativo permanente;

X – a decisão reclamada não contemplou os juros do Selic a serem acrescidos ao valor do incentivo, deferido quando do efetivo ressarcimento do crédito presumido, de acordo com o art. 39, § 4º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.”

A autoridade recorrida acatou apenas o argumento de defesa referente ao valor excluído das vendas das comerciais exportadoras, que foi considerado no cálculo como receita de exportação o montante de R\$ 8.601.940,80, quando o valor correto seria de R\$ 6.601.940,80, conforme demonstrativos de fls. 45 e 51, manifestando-se pelo deferimento parcial do pedido de ressarcimento, resumindo o seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:

“Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – VENDAS A EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS.

Inaceitável, por falta de expressa previsão legal, a inclusão, na receita de exportação, de valores relativos a vendas a empresas comerciais exportadoras efetuadas antes de 23/11/1996.

OUTROS INSUMOS.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável do IPI, não abrangendo os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, necessários ao seu acionamento.

PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

Não farão jus ao crédito presumido do IPI as matérias-primas, produtos intermediários, e materiais de embalagem adquiridos diretamente de produtores rurais pessoas físicas e cooperativas.

CORREÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO COM BASE NA TAXA SELIC.

Não é cabível a correção monetária do crédito presumido de IPI, pois não existe lei autorizando tal procedimento.

SOLICITAÇÃO DEFERIDA EM PARTE.”

Irresignada com a decisão singular, a interessada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, onde reafirma todos os argumentos de defesa expendidos na impugnação. Ao

J



Processo nº : 10980.015231/99-16
Recurso nº : 116.358
Acórdão nº : 202-14.056

final, requer a integral reforma da decisão *a quo*, com o deferimento do direito ao ressarcimento pleiteado, acrescido da Taxa SELIC, desde janeiro de 1997 até o seu efetivo pagamento.

É o relatório.



Processo nº : 10980.015231/99-16
Recurso nº : 116.358
Acórdão nº : 202-14.056

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

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

O objeto da presente controvérsia é o pedido de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, originado por créditos presumidos deste imposto, referentes à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incidentes sobre as aquisições no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, no ano-calendário de 1996.

Exsurgem dos autos a ocorrência de litígios, em virtude de exclusão da base de cálculo do benefício pleiteado dos seguintes valores: vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras (*trading companies*), compras de cooperativas e de pessoas físicas, revenda de “soja em grão” adquirida para industrialização, devoluções de “soja em grão” e aquisições de lenha e energia elétrica. Reclama, ainda, a interessada o pagamento dos valores que quer ver ressarcidos com a aplicação sobre o crédito apurado da Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, instituída pelo artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

A autoridade julgadora de primeira instância denegou a pretensão da interessada de incluir na base de cálculo do ressarcimento as vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras (*trading companies*), argumentando que, no período abrangido pelo pedido de ressarcimento as normas reguladoras do benefício não abrigavam as operações de exportação por meio de comercial exportadora.

O favor fiscal em foco foi estabelecido pela Medida Provisória nº 948, de 23/03/95, cujo artigo 1º trazia a determinação do beneficiário do favor fiscal, com a seguinte redação:

“Art. 1º. O produtor exportador de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 07 de setembro de 1970, 8, de 03 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.”

Ocorre que, em 22/11/96, a Medida Provisória nº 1.484-27, reedição à Medida Provisória original, trouxe a inclusão do parágrafo único ao artigo 1º supra-referido, onde há o registro de que o benefício veiculado por aquela norma legal tinha aplicação também aos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior, sendo que tal redação permaneceu na Lei nº 9.363/96, *in litteris*:



Processo nº : 10980.015231/99-16
Recurso nº : 116.358
Acórdão nº : 202-14.056

“Art. 1º. A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 07 de setembro de 1970, 8, de 03 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.”
(grifamos)

Como o benefício pleiteado pela recorrente abrange períodos anteriores à inclusão do parágrafo único ao artigo 1º supra-referido, resta saber se a norma incluída é aplicável a tais períodos.

É inegável que a *mens legis* da Lei nº 9.363/96, como nas medidas provisórias que a antecederam, foi a de incrementar a balança de divisas com o estímulo às exportações. E a realização de exportação com a intermediação de empresas especializadas tem tomado grande vulto dada à competição do mercado internacional, e a meu ver, o legislador, com a norma veiculada pelo parágrafo único, objetivou apenas explicitar que a operacionalização da exportações, através das empresas comerciais exportadoras não desvirtuaria o benefício concedido, vez que o objetivo primordial da lei não restaria prejudicado, não ampliando o benefício concedido, apenas explicitando a sua aplicação. Assim, pode-se dizer que o dispositivo adicionado limita-se a esclarecer o texto anterior, enquadrando-se na espécie de normas que se propõem a determinar o sentido daquela contida em lei precedente, e, portanto, ditas interpretativas, vez que se envolvem na chamada interpretação autêntica, eis que empreendida pelos próprios órgãos que elaboraram o emblema legal precedente.

A aplicação intertemporal das normas expressamente interpretativas está veiculado pelo inciso I do artigo 106 do Código Tributário Nacional, que inscreve:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.”

A norma interpretativa, apesar das críticas acerbas por parte de alguns doutrinadores, teve aplicação reconhecida pelo Plenário do Supremo Tribunal, no julgamento da ADIn nº 605-3/DF, em que foi Relator o Ministro Celso de Mello, onde fica demarcado que a interpretação do legislador não usurpa nem exclui a interpretação do Poder Judiciário, quando da aplicação da norma ao caso concreto, sendo tecidas consistentes considerações acerca da sua retroatividade, como se depreende do excerto da ementa a seguir transcrita :

“EMENTA: (...) É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema jurídico positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em

[Assinatura] 8



Processo nº : 10980.015231/99-16
Recurso nº : 116.358
Acórdão nº : 202-14.056

consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder. Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos juízes e tribunais. Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional. (...) O princípio da irretroatividade somente condiciona a atividade jurídica do Estado nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição, em ordem a inibir a ação do Poder público eventualmente configuradora da restrição gravosa: (a) ao status libertatis da pessoa (CF, art. 5º, XL), (b) ao status subjectionis do contribuinte em matéria tributária (CF, art. 150, III, a) e (c) à segurança jurídica no domínio das relações sociais (CF, art. 5º, XXXVI). Na medida em que a retroprojeção normativa da lei não gere nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema Jurídico-Constitucional Brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade (...).” (Decisão: 23/10/91. DJ de 05/03/93, p. 2.897)

Nesse sentido, não vemos porque não reconhecer a aplicação do parágrafo único, do artigo 1º da Lei nº 9.363/96 à espécie.

A recorrente insurge-se também contra a não inclusão na base de cálculo do ressarcimento das aquisições de insumos realizadas de cooperativas e de pessoas físicas.

A negativa deu-se sob o fundamento de que tais operações não teriam sido objeto da contribuição para o PIS e da COFINS, apegando-se o julgador *a quo* ao artigo 1º da Lei nº 9.363/96, para assegurar que só se pode integrar ao as aquisições em que esteja presente a incidência daquelas contribuições.

Tal matéria tem dado azo a divergências neste Colegiado, apegando-se à corrente que defende que as aquisições não objeto da Contribuição para o PIS e da COFINS não devem ser consideradas no cálculo do incentivo à literalidade do pré-falado artigo 1º da Lei nº 9.363/96, entendendo que aquela norma veicula o mandamento de que o incentivo fiscal, como forma de ressarcimento das contribuições, deve representar o tributo embutido no preço de aquisição do insumo, para ser depois recebido como “restituição” da quantia desembolsada.

Concessa venia daqueles que defendem o respeitável entendimento, deles ouso divergir, o que faço invocando o objetivo do diploma legal instituidor do benefício. A norma buscou alcançar, mediante a desoneração tributária dos produtos exportados, uma maior competitividade dos produtos nacionais no mercado externo, vez que existem múltiplas incidências das contribuições tratadas sobre as mercadorias e os serviços adquiridos pelo produtor-exportador, sendo que o incentivo consiste na concessão do ressarcimento de valores calculados sobre um crédito presumido, de acordo com uma fórmula rígida legalmente estabelecida, não importando em “restituição” de contribuições incidentes direta e exclusivamente sobre cada aquisição.

O método de cálculo do benefício, estabelecido pelo artigo 2º da Lei nº 9.363/96, reconheceu que o crédito é uma mera presunção dos valores incidentes sobre as aquisições, mas não necessariamente uma “restituição” de quantias pagas, identificadas e quantificadas previamente à outorga do benefício. Nada tem a nos afirmar que as incidências das contribuições



Processo nº : 10980.015231/99-16
Recurso nº : 116.358
Acórdão nº : 202-14.056

especificamente sobre as operações de compras de insumos somam exatamente 5,37% do valor das operações. Muito pelo, contrário, toda probabilidade é de que, somadas todas as incidências ocorridas até a exportação montem a percentual superior do valor das aquisições.

Com efeito, e exatamente por ser presumido, e não pretender traduzir a realidade, a única maneira de calcular o incentivo é através da fórmula legal, que é rígida e fechada, não admitindo a sua alteração, mesmo que o beneficiário prove que houve incidência das contribuições em patamares maiores que os estabelecidos pela lei, ainda que, por características próprias de controle, seja capaz de precisar quais os exatos montantes das contribuições incidentes nas aquisições de insumos na cadeia de comercialização.

Como bem percebido por Ricardo Mariz de Oliveira¹, a lei instituidora do benefício *“presume de forma absoluta, sem admitir contraprova, mas também sem exigir qualquer prova, que houve custos incorridos e que, a bem das exportações nacionais devem ser ressarcidos ao exportador, e, igualmente, presume de forma absoluta, sem necessidade de prova em qualquer sentido, o montante desses custos a ressarcir”*. E, mais adiante, afirma ainda o autor: *“Em suma, nestas circunstâncias não há prova a ser feita pelo fisco ou pelo contribuinte, de incidência ou não incidência, nem se admite qualquer prova contrária. Qualquer que seja a realidade, o crédito presumido será sempre o mesmo, bastando serem provados os elementos da fórmula geral”*, ou seja, basta que sejam quantificados os valores totais das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo, a receita de exportação e a receita operacional bruta.

Dessa forma, não vejo como os valores das aquisições de insumos de não contribuintes da Contribuição para PIS e da COFINS não serem considerados no cômputo do benefício.

Quanto às devoluções de matéria-prima – soja em grãos, entendemos não assistir razão à recorrente quando defende a inclusão de tais valores no total das aquisições, sob o argumento de que o artigo 2º da Lei nº 9.363/96 refere-se ao “valor total das aquisições”, olvidando-se que mais adiante a norma legal delimita que os insumos adquiridos seriam aqueles listados no artigo anterior, onde está especificado que as aquisições consideradas serão aquelas utilizadas no processo produtivo, e, dúvidas não há de que insumos devolvidos não fizeram parte do processo de industrialização.

Da mesma forma devem ser tratadas as revendas de produtos *in natura* para o mercado interno, que indubitavelmente não participaram do processo produtivo da empresa, não podendo ser consideradas no valor dos insumos efetivamente utilizados. Entretanto, o montante dessas revendas deve ser incluído na receita operacional bruta, vez que dizem respeito à soma bruta dos valores faturados no período.

Insurge-se também a recorrente contra a exclusão de energia elétrica e lenha no cômputo do valor total dos insumos adquiridos. Argumenta que tais itens, mesmo não integrando o produto final, são consumidos no processo de industrialização e incluem-se no custo do produto exportado.

¹ Crédito Presumido de IPI – Ressarcimento de PIS e COFINS – Direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributados, não publicado.



Processo nº : 10980.015231/99-16
Recurso nº : 116.358
Acórdão nº : 202-14.056

Neste ponto não merece censura a decisão recorrida, pois o já citado 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 material de embalagem.

Como bem fez o julgador *a quo*, de pronto devemos abstrair a energia elétrica e a lenha da classificação como material de embalagem, prendendo-se o litígio à sua caracterização como matéria-prima ou produto intermediário.

O parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que utilizar-se-á, 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.

Socorrendo-nos da legislação do IPI, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, as definições pretendidas, *in litteris*:

“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)

O Parecer Normativo CST nº 65/79, explicitando tais conceitos, esclarece que como tal devem ser tratados aqueles materiais que *“hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida”*.

A energia elétrica e os combustíveis, produtos utilizados como força motriz no processo produtivo, vez que não incidem diretamente sobre o produto, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do benefício tratado.

Quanto à reivindicação da aplicação sobre o crédito a ser ressarcido da Taxa SELIC instituída pelo artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

A controvérsia da correção monetária de valores ressarcidos foi objeto de julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais/CSRF-2ª Turma, no Acórdão de nº 02-0.707, que, por unanimidade de votos, reconheceu que o acréscimo proporcionado pela correção monetária dos valores a serem ressarcidos não se constitui em *plus*, mas apenas a recomposição da moeda corroída pelos processos inflacionários, não exige previsão expressa de lei, podendo ser aplicada a analogia, no processo de integração tributária permitido pelo artigo 108 do Código Tributário Nacional. Nesse passo, aplicar-se-iam ao ressarcimentos as normas pertinentes à restituição e à compensação de créditos tributários.



Processo nº : 10980.015231/99-16
Recurso nº : 116.358
Acórdão nº : 202-14.056

Tal entendimento encontrou guarida nesse Colegiado até o advento da Lei nº 9.250, de 27/12/95, que pretendeu determinar a desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, extinguindo a correção monetária dos créditos dos contribuintes contra a Fazenda Nacional, havidos em decorrência do pagamento indevido de tributos. A partir da entrada em vigor da citada norma passou a prevalecer a posição de que não mais se poderia aplicar a Taxa SELIC para a correção monetária dos valores a serem ressarcidos, vez que tal índice teria a natureza mista – de correção monetária e taxa de juros –, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.

O fato de a atualização monetária ter sido expressamente banida de nosso ordenamento jurídico não impediu a Fazenda Nacional de utilizar a Taxa SELIC, para fins tributários, em que pese esta sua natureza híbrida, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei nº 9.249/95, por seu art. 36, II, a sua utilização se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96).

Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que ao contribuinte titular de crédito incentivado de IPI, a quem, anteriormente a esta pseudo extinção da correção monetária, foi garantido, sob o argumento da imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, ao contribuinte titular de crédito incentivado de IPI, a aplicação analógica do art. 66, § 3º, da Lei 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, o direito à correção monetária – note-se, por oportuno, que jamais existiu disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame.

Agora, nada mais justo que, sob os auspícios dos mesmos ditames constitucionais antes invocados que se reconheça ao mesmo sujeito o direito à aplicação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, também por aplicação analógica de dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95 – que determina a incidência da mencionada taxa sobre débitos tributários a partir do pagamento indevido –, crédito este que em caso contrário restará grandemente minorado pelos efeitos de uma inflação, em dias atuais, enfraquecida, mas ainda sabidamente danosa e que continua a corroer o valor da moeda.

Tal convicção resta ainda mais defensável quando se percebe que a incidência de juros sobre débitos tributários a partir do pagamento indevido, nasceu, exatamente, com o advento do citado art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, pois, antes disso, a incidência dos mesmos, segundo o parágrafo único do art. 167, do Código Tributário Nacional, só ocorria “a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva” que determinasse a sua restituição, sendo, inclusive, este o teor do enunciado 188 da Súmula da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Percebe-se, assim, que a Fazenda Pública, neste particular, foi extremamente isonômico, pois adotou a mesma sistemática para os seus créditos e os dos contribuintes, quando decorrentes do pagamento indevido de tributos.

A partir deste posicionamento, é curial a aplicação do procedimento previsto na Norma de Execução Conjunta/SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27/06/1997, que indica o procedimento a ser adotado para as restituições ou compensações tributárias, no âmbito da Secretaria da Receita Federal.



Processo nº : 10980.015231/99-16
Recurso nº : 116.358
Acórdão nº : 202-14.056

Nesse sentido foi o voto da lavra do Conselheiro Jorge Freire, no julgamento do Recurso Voluntário nº 110.508, em que a recorrente é parte de interesse, por concordar com os termos do voto exarado no referido acórdão, o qual adoto como fundamento das razões de decidir o presente feito, tanto na preliminar suscitada, como no mérito, e, por isso, passo a transcrevê-lo parcialmente:

"Não há mais dúvidas no âmbito deste Conselho de Contribuintes, que mesmo, que mesmo o ressarcimento de valor a título de benefício fiscal deve ser creditado ao contribuinte com a atualização monetária correspondente, sob pena de prejudicar ou mesmo tornar inócua a própria política visada pelo legislador. Ainda mais numa economia como a brasileira, onde já chegamos a níveis estratosféricos da espiral inflacionária. Sem falar o tempo que a Administração Tributária leva entre o pedido de ressarcimento e seu efetivo creditamento, (...). E se dívida existia quanto à aplicação da correção monetária, a CSRF, em consonância com o que já vinha decidindo o Judiciário, que de há muito, pôs uma pá de cal nessa discussão decidindo que também em relação ao ressarcimento ela é cabível.

Nada obstante, a discussão que passamos a ter nesta Câmara² foi quanto ao índice a ser aplicado após o fim da UFIR em 31/12/1995, uma vez que nos períodos anteriores a sua extinção firmamos o escólio de que o ressarcimento seria corrigido em UFIR pelo seu valor na data do protocolo do pedido, sendo reconvertido para a moeda nacional pelo valor daquela na data do efetivo creditamento.

Contudo, a questão que vinha debatendo-me com meus ilustres pares nesta Câmara é quanto à aplicação da taxa SELIC, posto que em tal taxa estão embutidos juros remuneratórios. (...) 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 01/96. A questão é qual o índice a ser aplicado após a extinção da UFIR.

(...)

Porém, à mingua de permissão legal para utilização de outro índice de correção monetária, venho, (...) acatando o entendimento majoritário desta Câmara de que os créditos a serem ressarcidos devem ser atualizados monetariamente de acordo com o citado ato administrativo da SRF³."

² O Conselheiro participa da composição da 1ª Câmara deste 2º Conselho de Contribuintes.

³ A Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08/97.



Processo nº : 10980.015231/99-16
Recurso nº : 116.358
Acórdão nº : 202-14.056

O entendimento de que seja dado ao ressarcimento o mesmo tratamento que à repetição de indébito firma-se no do julgamento do Superior Tribunal de Justiça, de lavra do Ministro Antônio de Pádua Ribeiro (REsp. nº 40.343-0-DF), cuja ementa trazemos à colação:

"EMENTA: Tributário. IPI. Crédito-prêmio. Ressarcimento. Decreto-lei nº 491, de 05.03.69. Juros moratórios. Correção monetária. Variação cambial. I – Nas ação de ressarcimento de créditos-prêmio relativos ao IPI, têm aplicação os princípios atinentes à repetição do indébito tributário."

Assim, se a Fazenda Pública utiliza-se da Taxa SELIC para atualização monetária dos tributos que restitui ou que admite a compensação, nada mais justo que se admita tal índice quando dos ressarcimentos de créditos aqui tratados.

A partir de tais considerações, voto no sentido de dar provimento parcial o recurso, para que o benefício seja calculado incluindo-se as vendas a comercial exportadora, as aquisições de não-contribuintes da Contribuição para o PIS e da COFINS, e seja considerada a aplicação da Taxa SELIC no pagamento do ressarcimento.

Sala de Sessões, em 20 de agosto de 2002.


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

