



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13055.000144/00-91
Recurso nº 235.420 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-001.720 – 3ª Turma
Sessão de 07 de novembro de 2011
Matéria IPI - Ressarcimento
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDÚSTRIA DE PELES PAMPA LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos finais a serem exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto nos artigos 1º e 2º, ambos da Lei nº 9.363/96.

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.

Deve ser aplicada a taxa Selic aos valores a serem ressarcidos à título de incentivo fiscal, sob risco de se afrontar à própria lei instituidora do benefício, se este tiver seu valor corroído pelos efeitos da inflação. Entretanto, a taxa Selic não incide desde o momento em que o crédito presumido foi gerado, ou seja, não incide desde a entrada dos insumos que ocasionaram o pagamento de PIS/COFINS, mas sim desde o protocolo do pedido de ressarcimento, conforme determina o acórdão proferido pelo STJ por ocasião do julgamento do recurso especial representativo de controvérsia de nº 1.035.847, eis que o ressarcimento de créditos escriturais não se confunde com o ressarcimento dos demais créditos.

BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCLUSÃO DE AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE COOPERATIVAS.

Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas e 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. Antecedentes desta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

VENDAS PARA O EXTERIOR DE MERCADORIAS INDUSTRIALIZADAS POR TERCEIROS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO E RECEITA OPERACIONAL BRUTA.

Sendo certo que a base de cálculo do crédito presumido de IPI é determinada mediante a aplicação, sobre o valor dos insumos, de um percentual obtido da relação existente entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador, nada mais justo e coerente que não sejam considerados nem na receita de exportação nem na receita operacional bruta, os valores das receitas de vendas dos produtos para os quais não foram utilizados quaisquer insumos, *in casu*, os produtos adquiridos de terceiros e vendidos ao exterior.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial. Os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Júlio César Alves Ramos votaram pelas conclusões quanto à relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Nanci Gama - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Gileno Gurjão Barreto e Otacílio Dantas Cartaxo.

Ausente, justificadamente, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional com fulcro no artigo 7º, incisos I e II do antigo Regimento Interno a Câmara Superior de Recursos Fiscais, qual seja, o aprovado pela Portaria 147/2007, em face aos acórdãos de nºs 203-11.926, proferido pela Terceira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, e 2201-00.013, proferido pela Segunda Câmara da Primeira Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do CARF.

O acórdão de nº 203-11.926 respaldou, (i) por maioria de votos, o provimento ao recurso voluntário para que fossem incluídos, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, os gastos com as industrializações por encomenda, (ii) por unanimidade de votos, o provimento ao recurso voluntário para incluir, nessa mesma base de cálculo, os valores referentes às aquisições de insumos de cooperativas e, (iii) por maioria de votos, o provimento

a esse mesmo recurso para reconhecer a incidência da taxa Selic sobre os valores dos créditos presumidos de IPI a partir do momento em que o pedido de ressarcimento foi protocolado, conforme ementa a seguir:

“CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÕES POR ENCOMENDA. CÔMPUTO DO VALOR DA INDUSTRIALIZAÇÃO.

No cálculo do crédito presumido de IPI devem ser considerados os valores referentes às industrializações promovidas por encomenda.

AQUISIÇÕES DE INSUMOS FRENTE A COOPERATIVAS.

As aquisições de insumos feitas perante cooperativas devem ser computadas no cálculo do crédito presumido de IPI.

SELIC. RESSARCIMENTO.

A Selic deve ser computada ao valor do ressarcimento postulado por conta do crédito presumido de IPI.

Recurso provido.”

Aduzindo possível omissão do Colegiado quanto à matéria suscitada no recurso voluntário, qual seja, a referente ao IPI no cálculo de receitas operacionais e devoluções de compras, o i. Presidente da Terceira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, com fulcro no artigo 57, §1º dos antigos Regimentos Internos dos Conselhos de Contribuintes, opôs embargos de declaração em face ao acórdão anteriormente mencionado, para que aludida omissão fosse devidamente sanada.

Acolhendo, por unanimidade de votos, os embargos de declaração supra citados, a Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, por meio do acórdão de nº 2201-00.013, entendeu por retificar o acórdão de nº 203-11.926 para que passasse a constar, da sua ementa, que, com relação à matéria de ressarcimento de IPI no cálculo das receitas operacionais, dever-se-ia ser dado provimento ao recurso voluntário e, no que se refere à outra discussão, pendente de análise, qual seja, a referente à possibilidade de se incluir na base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores referentes às devoluções de insumos adquiridos, fosse negado provimento ao recurso voluntário, conforme ementa a seguir:

“NORMAS PROCESSUAIS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. Cabível o recurso de embargos de declaração quando o acórdão recorrido consubstancia decisão omissa com relação a matérias suscitadas em apelo voluntário dirigido ao Segundo Conselho de Contribuintes.

RESSARCIMENTO DE IPI. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. Em obediência à legislação do IPI, os valores das devoluções de insumos adquiridos são excluídos da base de cálculo do incentivo. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO E RECEITAS OPERACIONAIS. Deve ser estabelecida a relação percentual existente entre receitas de exportação e as operacionais brutas, para que seja excluído do numerador e do denominador da

fração o valor das receitas de vendas de mercadorias adquiridas de terceiros.”

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial suscitando que o acórdão recorrido teria sido proferido em manifesta contrariedade ao disposto nos artigos 1º da Lei 9.363/96 e 39, §4º da Lei nº 9.250/95, bem como que o mesmo teria sido proferido em divergência aos acórdãos de números 201-79.254 e 204-02.250.

No que se refere à matéria referente à industrialização por encomenda, a Fazenda Nacional alegou que, ao contrário do entendido pelo acórdão recorrido, o artigo 1º da Lei 9.363/96 restringe a base de cálculo do crédito presumido de IPI às aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, não podendo, nesse sentido, se incluir, em aludida base de cálculo, os custos referentes à “*prestação de serviço de beneficiamento*” como se matérias primas fossem.

Quanto à matéria referente à taxa Selic, a Recorrente suscitou que o acórdão recorrido teria violado o artigo 39, §4º da Lei 9.250/95, eis que, segundo esse dispositivo, a taxa Selic somente seria aplicável à compensação ou restituição, não havendo que se falar na sua aplicação para situações que envolvam ressarcimento de IPI. Suscitou, também, que haveria violação à Lei 9.363/96, eis que a mesma é omissa quanto à aplicação da taxa Selic para o benefício fiscal que é o crédito presumido do IPI.

Quanto à questão referente à aquisição de insumos de cooperativas, a Recorrente alegou que apenas poderiam ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores dos insumos que tenham sofrido a incidência do PIS e da COFINS na etapa imediatamente anterior à cadeia produtiva e, a seu ver, sendo certo que as cooperativas não são contribuintes dessas contribuições, não haveria que se incluir esses valores na base de cálculo do benefício fiscal em tela.

Finalmente, quanto à matéria referente ao ressarcimento de IPI no cálculo das receitas operacionais, a Fazenda Nacional alegou que os valores decorrentes da revenda para o exterior de produtos adquiridos de terceiros de fato não deveriam integrar a receita de exportação do contribuinte, mas, em contrapartida, deveriam integrar a sua receita operacional bruta.

Em despacho de fls. 312, o i. presidente da Quarta Câmara da Terceira Seção do CARF admitiu o recurso especial da Fazenda Nacional, aduzindo que “*a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial alegando que a decisão proferida é contrária a lei e há divergência de interpretação sobre as matérias versando sobre as aquisições de cooperativas na base de cálculo do crédito presumido de IPI e a incidência da taxa SELIC sobre os valores a serem ressarcidos entre a decisão proferida e aquela esposada no acórdão 201-79.254 e 204-02.250 que não incluem na base de cálculo do benefício as aquisições de cooperativas; não admite a incidência da taxa Selic sobre os valores a serem ressarcidos e determinam que os valores relativos às aquisições de mercadorias de terceiros e exportadas devem ser excluídos da receita de exportação, embora sejam incluídas na receita operacional bruta*”.

Regularmente intimado do acórdão e do despacho que admitiu o recurso da Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou suas contrarrazões às fls. 319/353, requerendo fosse negado provimento ao recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheira Nanci Gama, Relatora

Primeiramente cabe mencionar que o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e, a meu ver, encontram-se reunidos os pressupostos de admissibilidade.

O seu objeto, a meu ver, além do conteúdo mencionado no despacho de admissibilidade, também abarca a matéria relativa à inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, dos valores gastos com a industrialização por encomenda.

Assim, a controvérsia aduzida nos presentes autos cinge-se, a meu ver, basicamente, em determinar quatro pontos, quais sejam: (i) se os gastos com a industrialização por encomenda podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido de IPI; (ii) se é cabível a atualização da taxa Selic sobre os valores dos créditos presumidos de IPI a partir do momento em que o pedido de ressarcimento foi protocolado; (iii) se os valores das aquisições dos insumos de cooperativas podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido de IPI; e (iv) se os valores decorrentes da revenda, para o exterior, de produtos adquiridos no mercado interno, devem ser incluídos na receita operacional bruta do contribuinte para fins de cômputo do percentual a ser utilizado no cálculo do crédito presumido do IPI.

O primeiro ponto cinge-se, portanto, em determinar se os valores pagos pelo contribuinte, encomendante, correspondentes a beneficiamentos de matérias primas por outra empresa encomendada devem ser computados como “*aquisição de matérias primas*”, como entendeu o acórdão recorrido, ou como “*prestação de serviços*” de industrialização por encomenda, como aduz a Fazenda Nacional.

De fato, o artigo 2º, da Lei 9.363/96, ao determinar que “*a base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor e exportador*”, é categórico ao não incluir a “*prestação de serviços*” na base de cálculo do benefício fiscal.

Entretanto, em que pesem os argumentos da Fazenda Nacional focados para determinar que os valores pagos pela Recorrida seriam referentes à “*prestação de serviços*”, entendo que os mesmos não mereçam prosperar.

Isso porque, o produto industrializado por encomenda, que retorna ao estabelecimento do contribuinte, não se transmuda em função dessa industrialização para descaracterizar-se como insumo.

Ora, evidente é que as matérias primas beneficiadas por outrem, as quais serão utilizadas como insumo no processo de industrialização do produto a ser exportado, continuam a ser consideradas como matérias primas e, evidentemente, estão abrangidas pela expressão “*aquisições de matérias primas*” a que o artigo 2º da Lei 9.363/96 faz referência.

Ademais, considerando o sedimentado ensinamento de José Pacheco da Silva de que “*na lei não existem palavras inúteis. Todas elas têm um sentido próprio e adequado*”¹, e, também, as lições de Carlos Maximiliano de que “*presume-se que a lei não contenha palavras supérfluas, devem todas ser entendidas como escritas adrede para influir no sentido da frase respectiva*”², resta-se evidente que o legislador, ao utilizar o vocábulo “*aquisições*”, ao invés de algum referente à “*compra e venda*”, demonstra que o relevante, para compor a base de cálculo do crédito presumido de IPI, é o valor de aquisição e não o valor de compra.

Dessa forma, resta-se indiferente o fato de a matéria prima inicial ter ou não sido fornecida pelo encomendante, ao encomendado, para fins de beneficiamento, desde que seja evidente, como o é, que o que foi adquirido (não comprado) pelo encomendante foi a matéria prima beneficiada que irá compor fisicamente e intrinsecamente o produto final a ser exportado.

Esse é, inclusive, o entendimento que vem sendo adotado pela jurisprudência desta corte administrativa, a saber:

1-) “*IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. DIREITO A CRÉDITO. LEI No- 9.363/96. O benefício deve ser calculado incluindo-se os valores referentes à operação de beneficiamento de insumo semi-acabado - industrialização por encomenda. (...)*”³

2-) “*(...) RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto na Lei nº 9.363/96.*”⁴

3-) “*IPI - CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - Caracterizado na nota fiscal emitida pelo executor da encomenda (contribuinte em face das contribuições sociais - PIS/PASEP e COFINS) que o produto que industrializou se identifica com um dos componentes básicos para o cálculo do crédito presumido (MP, PI e ME), a ser utilizado no processo produtivo do encomendante (empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais), fica demonstrado o direito desse insumo integrar a base de cálculo do crédito presumido e, conseqüentemente, de ser a ele incorporado o custo do beneficiamento e, também, o da mão-de-obra do executor da encomenda. Recurso especial negado.*”⁵

¹ DA SILVA, José Pacheco in “Tratado das Locações, Ações de Despejo e Outras”, São Paulo, 9ª ed., RT, 1994, p. 405.

² MAXIMILIANO, Carlos in “Hermenêutica e Aplicação do Direito”, 16ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1996, p. 110.

³ Acórdão nº 202-16.676; 2ª Câmara do extinto 2º Conselho de Contribuintes; Relator Gustavo Kelly Alencar; DOU de 12/07/2007.

⁴ Acórdão nº 203-11.016; 3ª Câmara do extinto 2º Conselho de Contribuintes; Relator Odassi Guerzoni Filho; DOU de 12/03/2007.

⁵ Acórdão nº 02-02.087; Segunda Turma da CSRF; Relator Henrique Pinheiro Torres; DOU de 16/07/2007.

Assim, quanto a esse ponto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo os efeitos do acórdão recorrido no que tange à industrialização por encomenda.

O segundo ponto consiste em definir se é cabível, no ressarcimento, a aplicação da taxa Selic ao crédito presumido de IPI desde a entrada dos insumos empregados na produção dos produtos exportados, cabendo, ainda, definir se é cabível ou não realizar uma distinção entre “ressarcimento” e “restituição” para fins de aplicação do disposto no artigo 39, §4º da Lei nº 9.250/95 que, por sua vez, dispõe:

“Art. 39. (...)

§ 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)

Aludida matéria já foi objeto de diversos julgados prolatados por esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, razão pela qual peço *venia* para transcrever como meu, o voto proferido pela ilustre conselheira Maria Teresa Martínez López, quando do julgamento do recurso nº 201-125.339, conforme abaixo segue:

“O STJ, orientado pela jurisprudência do STF, não reconhece o direito à correção monetária dos créditos meramente escriturais, como é o caso, porquanto, fundamentalmente, nos casos de compensação, a correção se aplicada aos créditos escriturais, ensejaria a correção dos débitos da mesma conta, sendo inalterável o resultado final e efetivo, se comparado aos valores históricos⁶. Nesse sentido, também é a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes.⁷

No entanto, 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 taxa SELIC, nesse período, nos moldes aplicáveis na restituição. Nesse sentido, vejam-se precedentes jurisprudenciais reconhecendo a aplicação da taxa SELIC.⁸

Isto porque 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

⁶ REsp. 667308/ SC; REsp. 412.710/SC, Rel. Min. Franciulli Netto, DJU 08/09/2003. REsp 416.776/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJU 16/02/2004 e REsp 541.505/PR, Rel. Min. José Delgado, DJU 20.10.2003, e REsp 412.710/SC.

⁷ Veja-se os acórdãos 203-02.719/96, 202-08.583/96, 202-08.594/96 e 203-02.719/97.

⁸ A matéria já foi objeto de vários julgados dos Conselhos de Contribuintes, (ACÓRDÃO 202-13.920, sessão de 09/07/2002; ACÓRDÃO 201-77.484, sessão de 16/02/2004, incluindo CSRF (CSRF/02-01.732, sessão de 13 de setembro de 2004; e CSRF/02-0.762, DOU de 06/08/99; Acórdão nº CSRF/02-0.708, de 04/06/98), reconhecendo, tratando-se de restituição de crédito de IPI, o direito à atualização do crédito pela taxa SELIC.

comprometido, pelo menos em parte, o valor ressarcido, que se busca preservar.

De outra frente, poder-se-ia invocar que a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, não seria apropriada em razão de não ser especificamente taxa de atualização monetária. Penso que a sua aplicação vai de encontro ao adotado na legislação, nos pedidos de restituição, compensação e cobrança de créditos da União.

Há de se lembrar que o crédito presumido, quando aproveitado a maior ou indevidamente, também é pago com o acréscimo da SELIC.

Observo inexistir texto legal específico conceituando a taxa SELIC. Pode-se dizer que a taxa SELIC é por sua composição, híbrida, tendo em vista que comporta juros e atualização monetária.⁹

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

Também deve ser considerado o disposto no art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, que preceitua que, a partir de 1º de janeiro de 1996, em lugar da UFIR, a compensação ou restituição de tributos deve ser acrescida de juros equivalentes à taxa referencial SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. Ora, na repetição do indébito, consoante o disposto no parágrafo único do art. 167 do CTN, os juros moratórios são devidos apenas a partir do trânsito em julgado da decisão que a determinar. Logo, infere-se que tal incidência **não** se faz a título de juros moratórios, pois estes estão vedados pelo Código Tributário Nacional nesse mesmo parágrafo único do art. 167.

Por outro lado, as Instruções Normativas da Receita Federal indicam ser a taxa SELIC adotada como referencial de juros moratórios, verdadeiro substitutivo da correção monetária. Mas, se a inflação, mesmo oficial, ainda permanece, não há como reconhecer apenas juros moratórios em favor do Fisco credor, sendo a correção elemento integrativo do próprio tributo devido e, pois, inseparável deste.

Em verdade, o que ocorre é a substituição de um indexador por outro, de forma a repor o valor real do indébito a ser restituído. O mesmo, de resto, sucede quando credor o Fisco, com a

⁹ Algumas Resoluções antigas do Banco Central, como as de nºs. 2.672/96, 1.693/90 e 1.124/86, permitem inferir que essa taxa corresponde àquela média mensal apurada no Sistema Especial de Liquidação - SELIC para os rendimentos dos títulos federais dentre os quais se inserem as Letras do Banco Central. Outrossim, inexistente definição legal quanto à composição dessa mesma taxa. Como corresponde ela aos rendimentos dos títulos federais, deve albergar conjuntamente os juros remuneratórios do capital empregado na aquisição desses títulos e, ainda, a **correção monetária**, que, a despeito de suprimida relativamente às demonstrações financeiras, para fins de apuração do imposto de renda (art. 4º da Lei nº 9.249/95), continua presente na economia nacional e é reconhecida através da publicação de vários índices oficiais ou oficiosos. Aliás, não é por outra razão que essa taxa varia mensalmente. Embora o livre jogo do mercado financeiro possa influir nessa variação, o componente relativo à inflação mensal é nela indescartável.

atualização de seus créditos mediante uma taxa de supostos juros moratórios correspondentes à taxa referencial SELIC.¹⁰

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.”

Dessa forma, considerando que o STJ, no julgamento do recurso especial representativo de controvérsia de nº 1.035.847, entendeu que a atualização dos créditos escriturados de IPI deva ser realizada “*desde o protocolo dos pedidos administrativos de ressarcimento, pela UFIR e, após janeiro de 1996, pela SELIC*”, entendo que as razões suscitadas no recurso especial da Fazenda Nacional não mereçam prosperar.

Nos termos do artigo 62-A¹¹ do atual Regimento Interno do CARF, qual seja, o aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, esta Corte Administrativa deve reproduzir as decisões proferidas pelo STJ, razão pela qual faz-se mister que seja reiterado o reconhecimento da incidência da taxa Selic para atualizar monetariamente os créditos de IPI desde o momento do protocolo do pedido de ressarcimento até a data em que o crédito vier, de fato, a ser ressarcido.

Assim, quanto à esse segundo ponto, também voto no sentido de negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para reiterar o reconhecimento da incidência da taxa Selic sobre os valores dos créditos presumidos de IPI a partir do momento em que o pedido de ressarcimento foi protocolado pelo contribuinte.

O terceiro ponto cinge-se em determinar se as aquisições de insumos de cooperativas podem ser incluídas na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Na verdade, aludida controvérsia existe por conta da publicação das Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal de nºs 23/97 e 103/97, as quais limitam os artigos 1º e 2º da Lei 9.363/96, dispondo que o direito ao crédito presumido de IPI somente pode ser configurado para aquisições de pessoas jurídicas, sendo excluídas, ainda, as aquisições de cooperativas.

Em ambos os casos, o fundamento para essas Instruções Normativas é o mesmo, qual seja, o de que o benefício do crédito presumido de IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e Cofins, somente será cabível quando nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem pelo produtor exportador, houver incidência dessas contribuições sociais. Eis as suas transcrições:

IN SRF nº 23/97:

¹⁰ Também deve-se levar em consideração que o próprio Banco Central do Brasil, que apura a taxa SELIC, reconheceu em sua Circular nº 2.672/96, ao regulamentar Linha Especial de Assistência Financeira do Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional (PROER), ser a taxa SELIC diferenciada dos juros. Tanto assim que cobra encargos financeiros capitalizados diariamente e exigíveis trimestralmente à taxa equivalente à taxa média ajustada de todas as operações registradas no SELIC, **acrescida de juros**. Portanto, distinguem-se os juros dessa última taxa.

¹¹ “Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no **julgamento dos recursos no âmbito do CARF.**”²⁰⁰¹

“Art. 2º (...)

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

IN SRF nº 103/97:

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

A matéria já foi objeto de diversos julgados nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo pertinente trazer à tona as conclusões do doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira¹², mencionado no voto da nobre conselheira Maria Teresa Martínez López, quando do julgamento do Recurso Especial nº 215.839:

“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 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;

¹² DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz in “Crédito Presumido de IPI para ressarcimento de PIS e COFINS – direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas” 24/08/2001

- 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.

Em vista disso tudo, conclui-se de modo inarredável que carecem de base legal o parágrafo 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº. 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 nº. 103/97 (que exclui as aquisições feitas à cooperativas)."

E, como muito bem dito em referido voto proferido pela nobre conselheira Maria Teresa Martínez López, “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. Mesmo o inexpressivo pagamento de

PIS/PASEP e COFINS em etapas anteriores não obstará o direito ao crédito. Isto porque a lei, ao estabelecer a base de cálculo e o percentual, criou uma presunção absoluta, juris et de jure. A dimensão real da cadeia produtiva é irrelevante para o cálculo do benefício”.

Inclusive é esse o entendimento consolidado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a saber:

1-)“(...) mesmo quando o produtor-exportador adquire matéria-prima ou insumo agrícola diretamente do produtor rural pessoa física, paga, embutido no preço dessas mercadorias o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, tais como ferramentas, maquinários, adubos, etc., adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo.(...)”¹³

2-)“TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS – INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO JULGADO A QUO – ART. 1º DA LEI N. 9.363/96 – RESTRIÇÃO PELA IN 23/97 DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – ILEGALIDADE.

1. A controvérsia restringe-se à limitação da incidência do art. 1º da Lei n. 9.363/96, imposta pelo art. 2º, § 2º da IN 23/97, da Secretaria da Receita Federal, que determina que o benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente será cabível em relação às aquisições de pessoa jurídicas.

2. Inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do julgado a quo.

3. Ora, uma norma subalterna, qual seja, instrução normativa, não tem a faculdade de limitar o alcance de um texto de lei. A jurisprudência do STJ posiciona-se no sentido da ilegalidade do art. 2º, §2º da IN 23/97.

Recurso especial improvido.”¹⁴ (grifou-se)

3-)“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. LEI Nº 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIAL-EXPORTADOR. RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS EMBUTIDOS NO PREÇO DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE. DESCABIMENTO DE DISTINÇÃO ENTRE FORNECEDOR DE INSUMOS PESSOA JURÍDICA OU PESSOA FÍSICA. ILEGALIDADE DE IN –SRF 23/97. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO-PROVIDO.

1. O apelo especial da Fazenda Nacional prende-se à alegativa de que a utilização do incentivo fiscal do art. 1º da Lei 9.363/96 deve observar as limitações impostas pela IN - SRF 23/97, tese rechaçada pelo acórdão recorrido, que negou provimento à apelação movida pelo órgão fazendário.

2. Contudo, o inconformismo não merece acolhida, na medida em que o entendimento aplicado pelo julgado atacado está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de

¹³ REsp 529.758-SC, STJ, Ministra Eliana Calmon.

¹⁴ REsp 719.433-CE, STJ, Ministro Humberto Martins, 08/2001

Justiça, segundo a qual, não havendo a Lei 9.363/96 feito distinção entre fornecedores de insumos pessoas físicas (não contribuintes do PIS/PASEP) e fornecedores pessoas jurídicas, não poderia tê-lo feito a IN - SRF 23/97, que é de todo ilegal e descaracteriza o favor fiscal em tela. Nesse sentido o julgado:

De acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS, é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação.

Portanto, inexistente óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, mormente em tal operação ter havido a incidência do PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração posterior, independente de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI ” (REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005).

3. O crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador.

4. Precedentes: Resp 627.941/CE, DJ 07/03/2007, Rel. Min. João Otávio de Noronha; Resp 644.789/CE, DJ 04/12/2006, Rel. Min. Denise Arruda; Resp 617.733/CE, DJ 24/08/2006, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005; Resp 813.280/SC, DJ 02/05/2006, de minha relatoria; Resp 529.758/SC, DJ 20/02/2006, Rel. Min. Eliana Calmon; Resp 586.392/RN, DJ 06/12/2004, Rel. Min. Eliana Calmon.

5. Recurso especial não-provido.”¹⁵ (grifou-se)

Assim, quanto à esse terceiro ponto, também voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para reiterar o entendimento do acórdão *a quo* de que devem ser incluídos, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores gastos com aquisições de insumos de cooperativas.

O quarto e último ponto cinge-se em determinar se os valores decorrentes da simples revenda, para o exterior, de produtos adquiridos por terceiros e posteriormente exportados pela empresa, devem ou não ser incluídos na receita operacional bruta do contribuinte para fins de cômputo do percentual a ser utilizado no cálculo do crédito presumido do IPI.

A relevância de aludida controvérsia cinge-se no fato de que, caso os valores, oriundos da revenda para o exterior de produtos adquiridos de terceiros, sejam incluídos na receita operacional bruta do contribuinte, sem que, no entanto, estejam incluídos na receita de exportação, o percentual obtido da fração “*receita de exportação/receita operacional bruta*”, o

¹⁵ REsp 921.397-CE, STJ, Ministro José Delgado.

qual é necessário para apurar a base de cálculo do crédito presumido de IPI, será reduzido, a teor do que dispõe o artigo 2º da Lei nº 9.363/96:

“Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.” (g.n.)

Não estando presente o requisito básico de que o produto exportado tenha também sido produzido pelo exportador, correta é, para fins de estabelecimento da relação percentual que definirá a base de cálculo do incentivo, a não inclusão, no numerador da fração (receita de exportação), dos valores relativos às receitas de vendas para o exterior de mercadorias adquiridas no mercado interno. Até esse ponto, tanto o acórdão recorrido quanto a Fazenda Nacional estão de acordo.

No entanto, a controvérsia se dá quanto à exclusão ou manutenção, desses mesmos valores, na receita operacional bruta do contribuinte.

A meu ver, da mesma forma que aludidos valores devem ser excluídos do numerador da fração (receita de exportação), os mesmos também devem ser excluídos do denominador dessa fração (receita operacional bruta), exatamente pelo fato de a Lei nº 9.363/96 buscar conceder um incentivo em face dos produtos aportados, ou seja, quanto mais se exportar, mais se será contemplado com o benefício, e, de, outro lado, se se deseja que tal benefício leve em consideração o montante dos insumos efetivamente empregados nesses produtos aportados, nada mais coerente e justo que não sejam considerados na receita operacional bruta os valores das receitas de vendas daqueles produtos para os quais não foram utilizados quaisquer insumos, que é o que ocorre com as mercadorias adquiridas de terceiros e vendidas ao exterior.

Em outras palavras, o que a relação percentual visa determinar é o quanto dos produtos efetivamente industrializados que integram a receita operacional bruta foi vendido para o exterior, daí não podermos, a meu ver, ficarmos presos, no presente caso, ao significado da expressão “receita operacional bruta do exportador” no seu sentido estrito.

Trata-se, nesse sentido, de uma relação de proporcionalidade em que o valor total das aquisições de “matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem”, os quais são utilizados no processo produtivo do produto final exportado, apenas é computado quando também for computado o valor relativo à venda desse produto final exportado, ou seja, apenas é computado quando o valor relativo ao produto final produzido a partir dessas “matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem” também é considerado na “receita de exportação” e, conseqüentemente, na “receita operacional bruta” do produtor exportador.

Assim, a meu ver, em que pesem as razões suscitadas pela Fazenda Nacional no sentido de entender que os valores oriundos das revendas de produtos produzidos no mercado interno devam ser incluídos na receita operacional bruta do contribuinte, entendo que as mesmas não mereçam prosperar.

Dessa forma, voto no sentido de conhecer o recurso especial da Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento para manter o acórdão recorrido também no que se refere a esse último ponto.

Processo nº 13055.000144/00-91
Acórdão n.º **9303-001.720**

CSRF-T3
Fl. 363

Em face do exposto, conheço do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe integral provimento para que seja totalmente mantido o entendimento esposado nos acórdãos recorridos.

Nanci Gama