



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

Processo nº 13605.000422/99-21
Recurso nº 242.492 Voluntário
Acórdão nº **3402-00.856 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de outubro de 2010
Matéria IPI. RESSARCIMENTO.
Recorrente SÃO BENTO MINERAÇÃO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/1994

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO.

A fluência do prazo quinquenal para homologação de Declaração de Compensação implica a definitividade da extinção do crédito tributário compensado, não se operando homologação de créditos do sujeito passivo.

Preliminar rejeitada.

CRÉDITOS INCENTIVADOS DO IPI. RESSARCIMENTO. PRESCRIÇÃO.

É de cinco anos o prazo para reclamar o crédito do IPI, inclusive na hipótese de crédito concedido a título de incentivo à exportação.

RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.

É cabível a incidência da taxa Selic, a partir da data de protocolização do pedido, no ressarcimento de crédito de IPI.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/1994

PEDIDO DE PERÍCIA.

É incabível a realização de perícia quando peças processuais produzidas pela interessada são suficientes para formação da convicção do julgador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/1994

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.

Para integrar o valor total das aquisições, na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, os bens adquiridos devem-se caracterizar como

matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e integrar o produto final ou, não o integrado, sofrer alterações em virtude de ação direta sobre o produto final no processo de industrialização.

ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. SÚMULA Nº 12.

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

GASTOS COM TRANSPORTES.

Na determinação da base de cálculo do crédito presumido, é incabível a inclusão de valores relativos a gastos com transportes.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos e Nayra Bastos Manatta, quanto à incidência da taxa Selic.

Nayra Bastos Manatta - Presidente

Sílvia de Brito Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Ângela Sartori (Suplente), Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Leonardo Siade Manzan e Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), protocolizado em 10 de novembro de 1999, relativo ao crédito apurado no período de janeiro a dezembro de 1994, conforme formulário constante da fl. 01.

A contribuinte fundamentou seu pedido no art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 1969.

O crédito foi parcialmente reconhecido, conforme Despacho Decisório de fls. 214 a 217, com fundamento no Relatório de Procedimento Fiscal de fls. 63 a 66, no valor de R\$ 5.371,25 (cinco mil trezentos e setenta e um reais e vinte e cinco centavos), calculado de acordo com a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, tendo sido considerados prescritos os créditos relativos ao período anterior a 10 de novembro de 1994.

Foi apresentada manifestação de inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora-MG (DRJ/JFA) que, por sua vez, manteve o indeferimento parcial do pedido, nos termos do voto condutor do Acórdão de fls. 249 a 267.

Ciente dessa decisão, a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 289 a 319 para, reprimir alegações da manifestação de inconformidade e argüir, em preliminar, a decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar glosas relativas ao crédito peticionado, em virtude da fluência do prazo quinquenal, contado a partir da protocolização do pedido, que, uma vez transcorrido sem prolação da decisão pela autoridade competente, implica a homologação do crédito do IPI objeto de seu pedido de ressarcimento, decaindo o direito de manifestação da autoridade fiscal sobre a legitimidade desses créditos.

Para contestar a decisão do colegiado de piso, alegou a recorrente, em suma, que:

I – não estão prescritos os créditos apurados nos períodos anteriores a 10 de novembro de 1994, pois não que se falar em prescrição com base no Decreto nº 20.910, de 1932, que, de acordo com entendimento dos Conselhos de Contribuintes, só seria aplicável aos créditos não escriturados na época própria, o que não é o caso da recorrente, que os escriturou em 1996 e, portanto, cumpriu o prazo de cinco anos para essa escrituração;

II – a contagem do prazo prescricional só poderia iniciar-se a partir da previsão do direito ao ressarcimento na Lei nº 9.779, de 1999, pois não se poderia iniciar o prazo prescricional em data anterior à própria previsão legal do direito ao ressarcimento;

III – possui o direito de creditar-se do valor do IPI decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização do ouro, que, por ser destinado ao mercado externo, goza de imunidade, conforme reconhecido pela própria Secretaria da receita Federal (SRF), na dicção do art. 4º da Instrução Normativa (IN) SRF nº 33, de 1999, e Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 5, de 17 de abril de 2006;

IV – sua atividade industrial se desenvolve em etapas: perfuração e desmonte da rocha; moagem da rocha; flotação; bioxidação; oxidação sob pressão; lixiviação; neutralização; tratamento da água e, finalmente, a fundição do ouro; e as glosas relativas à aquisição de explosivos e material de perfuração da rocha bruta não procedem, por tratar-se de produtos intermediários que se desgastam no processo produtivo do ouro, o qual compreende a fase de mineração;

V – ainda sobre as glosas de créditos, a recorrente relacionou os insumos utilizados na fase de mineração, mais especificamente, na perfuração e detonação da rocha bruta, cujos créditos decorrentes da aquisição foram glosados, para prestar esclarecimentos sobre sua utilização e defender o direito aos créditos correspondentes a essas aquisições, ressaltando tratar-se de insumos que se desgastam totalmente no processo produtivo, em período inferior a um ano, e são contabilizados como custo de material de operação;

VI – a etapa de extração do minério não constitui fase pré-industrial, pois o produto final do processo industrial já está presente no interior da rocha bruta perfurada e no mineral coletado, não se tratando, pois, de extração de matéria-prima, como concluiu a fiscalização;

VII – a exigência de que o bem utilizado no processo produtivo tenha contato direto com o produto final é ilegítima, não podendo o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, violando o princípio da legalidade, estabelecer requisito não previsto no Regulamento do IPI (Ripi);

VIII – os insumos que geraram direito aos créditos do IPI glosados pela fiscalização, apesar de não integrarem o produto final, são produtos intermediários consumidos integralmente no processo produtivo;

IX – não há possibilidade de contato direto dos insumos com o produto final, visto que o ouro só aparece em sua forma pura no final do ciclo produtivo;

X – as aquisições cujos créditos foram glosados pela fiscalização, que entendeu tratar-se de partes e peças do ativo permanente, são relativas aos bens que se desgastam no processo produtivo e não integram o ativo permanente e, para comprovar isso, requereu a produção de prova pericial, nos termos do art. 16, inc. IV, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, apresentando quesitos relacionados ao consumo/desgaste dos bens e sua classificação contábil;

XI – as glosas relativas a energia elétrica, oxigênio, combustíveis e transporte são improcedentes, pois tais bens constituem insumos efetivamente consumidos no processo de industrialização e são essenciais e indissociáveis da produção;

XII – na hipótese do crédito presumido do IPI, em consonância com o art. 3º da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, as normas subsidiárias a serem observadas são as que regem a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), não sendo pertinente excluir energia elétrica, oxigênio, combustíveis e transporte do conceito de matéria-prima ou de produto intermediário, por força de legislação do IPI, visto que o que se pretende mitigar é a incidência das citadas contribuições;

XIII – a decisão recorrida entendeu que os custos de transportes poderiam integrar a base de cálculo do crédito presumido quando este custo estiver incluído no custo do produto, todavia deixou de dar provimento a este quesito porque a recorrente não produziu prova. Ocorre que essa ausência de comprovação não foi causa da glosa, portanto, só a partir da decisão do colegiado de piso, teve-se conhecimento da necessidade de se produzir essa prova;

XIV – a recorrente mantém em seus controles fiscais e contábeis todos os conhecimentos de transporte vinculados às notas fiscais dos insumos adquiridos, os quais sempre estiveram à disposição das autoridades fiscais, e, caso seja necessário à instância recursal, devem ser os autos baixados em diligência para a recorrente produzir as provas;

XV – em conformidade com o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, o saldo credor do IPI pode ser utilizado de acordo com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, devendo-se proceder de maneira idêntica aos débitos tributários que, por força do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 1995, deve sofrer a incidência da taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic); e

XVI – ao se proceder ao estorno do crédito do IPI objeto de pedido de ressarcimento, afasta-se a característica de crédito escritural para lhe conferir a condição de crédito patrimonial, devendo-se, pois, proceder à devida atualização pela Selic a partir do período base de apuração.

Ao final, solicitou a recorrente a reforma da decisão recorrida para reconhecer o ressarcimento integral dos créditos devidamente atualizados pela Selic.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sílvia de Brito Oliveira, Relatora

O recurso é tempestivo e seu julgamento está inserto na esfera de competência da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), devendo, pois, ser conhecido.

De início, entendo desnecessária a realização da perícia solicitada pela recorrente, tendo em vista a boa descrição do seu processo produtivo nas peças processuais por ela mesma produzidas, bem como a boa descrição da forma de utilização dos materiais objeto das glosas fiscais, de forma que torna-se prescindível qualquer outro esclarecimento ou informação para a formação de convicção sobre a matéria litigada.

Sobre a preliminar de decadência suscitada, fundamentou-se a recorrente no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com as alterações posteriores, que trata de prazo para homologação de compensação objeto de Declaração de Compensação (DCOMP), para concluir que, na hipótese de pedido de ressarcimento, estando seu pedido subordinado à observância do prazo do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), também à Administração dever-se-ia impor prazo para apreciação desse pedido, devendo-se, pois, aplicar o disposto no mencionado art. 74.

Ora, a questão do prazo para homologação da compensação, introduzido pela Medida Provisória (MP) 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, não pode ser dissociada do procedimento inaugurado pela MP nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, para se proceder às compensações tributárias. Isso porque, no novel procedimento, foi instituída a DCOMP com força para extinguir, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, o crédito tributário objeto da compensação ali declarada. Assim, a introdução de prazo para se homologar ou não a compensação visa estritamente à extinção do crédito tributário declarado na DCOMP, que, por força do art. 74, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, passou a constituir confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para exigência do crédito tributário.

Nesse contexto, necessário seria impor esse prazo à administração tributária para não deixar que o contribuinte, que contra si próprio produzira título executivo extrajudicial, confessando o débito e, ao mesmo tempo, extinguindo-o por meio de compensação, permanecesse indefinidamente à espera de que a condição resolutiva da compensação se resolvesse, podendo, a qualquer momento, ser intimado para pagar o débito confessado.

Destarte, referido prazo nenhuma relação guarda com o crédito do sujeito passivo, podendo-se afirmar que, decorrido o quinquênio em questão, o que se opera é a

extinção do crédito tributário confessado na DCOMP e não a homologação de débitos ou créditos do sujeito passivo.

Ademais, a tese defendida pela recorrente decorre de exercício interpretativo, não havendo literal disposição na lei sobre a homologação de créditos do sujeito passivo, e tal interpretação deve ser refutada, de plano, pela mera decorrência de flanco propício para que os contribuintes de má-fé pleiteiem créditos sabidamente inexistentes ou ilegítimos, com vista a, aproveitando-se da morosidade administrativa, locupletarem-se com a ilícita apropriação de recursos públicos.

Quanto à prescrição dos créditos passíveis de ressarcimento apurados em períodos anteriores a 10 de novembro de 1994, não pode prosperar a defesa da recorrente fundamentada na inaplicabilidade do Decreto nº 20.910, de 1932, pois, ademais de a contribuinte não ter efetuado a escrituração dos créditos na época própria, que é a data da efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, conforme art. 171 do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 – Regulamento do IPI (Ripi/98), o ressarcimento em questão não se confunde com a repetição de indébito, visto que este decorre de pagamento indevido e o crédito presumido do IPI constitui incentivo fiscal com vista a desonerar as exportações da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e nenhuma relação guarda com pagamento indevido do IPI. Com efeito, para essa desoneração, a escrituração do IPI apenas foi escolhida como meio de se efetivar essa desoneração.

O argumento alternativo de que o prazo só se iniciaria após a publicação da Lei é flagrantemente falacioso, pois, se não há que se falar em prazo antes da Lei que institui o direito ao ressarcimento, também não há que se falar no próprio direito. Aliás, registre-se que o período de apuração tratado nestes autos não está alcançado pela Lei nº 9.779, de 1999, invocada pela recorrente e o crédito passível de ressarcimento foi calculado em conformidade com a Lei nº 9.363, de 1996, que trata do crédito presumido do IPI como ressarcimento da contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo das empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais. Tal crédito foi originalmente instituído pela Medida Provisória (MP) nº 674, de 25 de outubro de 1994, que, após renumerações e sucessivas reedições, culminou na MP nº 1.484-27, de 22 de novembro de 1996, a qual foi convertida na Lei nº 9.363, de 1996, que prescreve, em seus arts. 1º e 2º, **ipsis litteris**:

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 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

(...)

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.

(...)

Infere-se, pois, que a concessão do crédito em questão exige que a pessoa jurídica seja produtora e exportadora e que as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, sofram a incidência do PIS ou da Cofins.

Observe-se, porém, que o crédito presumido do IPI de que trata a supracitada lei nenhuma relação guarda com a incidência do IPI e as variáveis que compõem sua base de cálculo são: o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, a receita de exportação e a receita operacional bruta. Contudo, o litígio em questão envolve apenas a primeira variável citada.

Destarte, no presente processo, não se afigura pertinente tratar de glosas de créditos escriturais decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, mas, sim, de glosas de valores de aquisição desses bens. Todavia, com espeque no art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363, de 1996, para o cômputo do valor total das aquisições dos bens em questão, há de se buscar na legislação do IPI o conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem cuja aquisição gera direito a crédito do IPI.

Conclui-se, então, que o mero juízo de imprescindibilidade do bem no processo produtivo não autoriza que o valor pago na sua aquisição integre a base de cálculo do crédito presumido. O que se exige é a conformação do bem adquirido na definição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem dada pela legislação do IPI. Dessa forma, correto é inferir que somente podem ser computados no valor total das aquisições os valores pagos na aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem capazes de gerar direito a crédito escritural do IPI. Tal crédito foi tratado no art. 147 do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 – Regulamento do IPI (Ripi/98), com a seguinte dicção:

Art. 147. 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, 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;

(...)

(Grifou-se)

Observe-se que o supracitado dispositivo legal presume que matéria-prima e produto intermediário seriam, em princípio, apenas os bens que integram o produto final, por isso a parte final do dispositivo tratou de ampliar o conceito para alcançar bens que, conquanto não integrem o produto final, sejam consumidos no processo de industrialização, exceto bens do ativo permanente.

Ora, tratando-se então de insumos que não integram o produto final, o cerne da questão diz respeito ao consumo desses insumos no processo de industrialização e sobre isso, há interpretação consolidada no âmbito da Secretaria da Receita Federal, da qual comungo, veiculada no Parecer Normativo da então Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 65, de 1979, publicado no Diário Oficial da União de 06 de novembro de 1979, pela qual infere-se como condição necessária para gerar direito ao crédito que esses bens guardem semelhança com as matérias-primas e produtos intermediários que, efetivamente, se integram ao produto final.

Dessa forma, em conformidade com o referido Parecer, além das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se incorporam ao produto final, quaisquer outros bens não compreendidos no ativo permanente que, em função de ação direta sobre o produto em fabricação, forem consumidos no processo de industrialização, entendido esse consumo como alterações sofridas pelo bem, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, geram direito ao crédito do imposto.

Sobre a acusada ilegalidade do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, observe-se que, implicitamente, a legislação do IPI considera que matéria-prima e produto intermediário são insumos que integram o produto final, porém admite que outros insumos, que não integrem o produto, mas que guardem semelhança com matéria-prima ou com produto intermediário e sejam consumidos no processo industrial, possam ser classificados como matéria-prima ou produto intermediário, para autorizar o crédito do IPI. Assim, o mencionado Parecer contém esclarecimentos sobre que tipos de materiais comportariam a classificação estendida da lei, para fins de crédito desse imposto, caracterizando mera incursão interpretativa das normas atinentes à matéria.

Destarte, não há que se falar em restrição ilegal, pois é a própria lei que remete aos conceitos da legislação do IPI e o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, não tratou de fazer distinção onde a lei não a fez. Com efeito, por meio desse Parecer, o órgão da administração tributária competente para interpretar a legislação tributária e correlata pretendeu esclarecer as restrições impostas pela legislação, especialmente, a relacionada ao consumo no processo de industrialização e, sobre isso, consignou o que abaixo transcreve-se:

(...)

10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens 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.

10.2 - A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediate e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

(...)

Em face disso, não vislumbro ilegalidade na glosa dos valores atinentes à aquisição dos materiais que não se conformam ao art. 147 do Ripi/98, à vista dos esclarecimentos contidos no Parecer Normativo supracitado.

A contestação dessas glosas na peça recursal, apoiada na própria utilização dos materiais relacionados pela recorrente, apenas poderia ter êxito se acolhida a indissociabilidade das fases de mineração ou lavra e de beneficiamento e fundição do ouro sustentada pela recorrente, pois tais materiais são utilizados na primeira etapa do processo produtivo em questão.

Nesse aspecto, refuto a tese defendida pela recorrente com seus próprios esclarecimentos sobre o processo produtivo, que se apresenta com duas etapas bem definidas, obtendo-se, na primeira, o minério em estado bruto, que será matéria-prima para a segunda etapa, em que se obtém o ouro, que, afinal, é o produto final exportado.

Relativamente aos materiais relacionados na peça recursal, com exceção do oxigênio (gás O₂), considero irrelevantes os argumentos expendidos para afastar sua classificação no ativo permanente, pois, independentemente de pertencerem ou não a esse grupo do ativo, não os considero passíveis de gerar direito a crédito do IPI, por não se conformarem ao art. 147 do Ripi/98, observados os esclarecimentos do Parecer CST nº 65, de 1979, e, portanto, as aquisições daqueles materiais não podem integrar o valor total das aquisições, no cálculo do crédito presumido em tela.

A ressalva feita ao gás O₂ decorre do entendimento de que é utilizado em contato direto com o produto final. Esse entendimento foi exposto no voto do Ilustre Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, integrante do Acórdão nº 203-11.313, proferido em processo dessa mesma pessoa jurídica, julgado em 19 de setembro de 2006, cujo trecho reproduzo:

(...)

Partilho do entendimento manifestado no Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) da Receita Federal nº 65, de 1979, segundo o qual esses bens devem guardar semelhança com as matérias-primas e produtos intermediários que se integram ao produto final: "...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. "

*Nessa ótica não se pode aceitar o crédito em relação àqueles itens relacionados e descritos na tabela acima, ou porque são partes e peças de máquinas utilizadas no processo de extração do minério bruto, ou porque não entram em contato direto com o produto em elaboração, tendo seu desgaste de forma natural com o uso e não pelo contato com o produto industrializado, que é o ouro. **Excepciono** de tal regramento, **entretanto**, o produto denominado **Gás O₂**, por entender que o mesmo entra em contato direto com o produto obtido ao final da segunda etapa do processo de industrialização.*

*Acertada, portanto, a decisão da DRJ ao considerar como indevidos os créditos de IPI originários de mercadorias cuja utilização no processo produtivo não se dá mediante o contato direto com o produto final, exceção feita, pelas razões acima expostas, ao referido **Gás 02**.*

(...)

Sobre as alegações atinentes à imunidade do seu produto, em virtude de destinação ao mercado externo, a para das considerações feitas alhures sobre as bem definidas etapas do processo produtivo da recorrente, trago também do Acórdão supracitado, preferido nesta 3ª Câmara, o seguinte trecho:

(...)

Nessa linha, comungo com o entendimento da DRJ, que não reconheceu o direito ao crédito de IPI para aquelas mercadorias empregadas na primeira etapa, a mineração, vez que, esta fase não está compreendida no conceito de industrialização, e, em não estando, o valor do IPI incidente sobre as mercadorias que neste processo tenham sido empregadas não pode ser aproveitado.

Busquemos, pois, os dispositivos legais que sustentam tal entendimento, iniciando pelo conteúdo do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 17/04/2006, que, ao explicitar sobre a abrangência dos créditos previstos no artigo 5º do Decreto-lei nº 491/69, no artigo 11, da Lei nº 9.779/99 e no artigo 4º da IN SRF 33/99, dispôs:

“Art. 1º Os produtos a que se refere o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, são aqueles aos quais a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) garante o direito à manutenção e utilização dos créditos.

Art. 2º O disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, não se aplica aos produtos:

*I – com a notação ‘NT’ (não-tributados, a exemplo dos **produtos naturais ou em bruto**) na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002;*

II – amparados por imunidade;

III – excluídos do conceito de industrialização por força do disposto no artigo 5º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI).

Parágrafo único. Excetuam-se do disposto no inciso II os produtos tributados na TIPI que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação para o exterior.”
(grifos e destaques meus)

Assim, diferentemente do que supôs a interessada ao invocar os inciso II e o parágrafo único em seu favor, o referido ato

interpretativo não a socorre, vez que está nos seus incisos I e III o fundamento para o não aproveitamento do crédito, ou seja, o produto final obtido na fase de mineração é um produto natural, em seu estado bruto, com a notação NT, e excluído do conceito de industrialização.

Lembre-se que o conceito de industrialização, à luz da legislação do IPI, abrange apenas os produtos tributados, ainda que isentos ou tributados à alíquota zero. Os produtos não tributados (NT), por se situarem fora do campo de incidência do imposto, não se inserem naquele conceito, não sendo considerados, para os efeitos do IPI, como produtos industrializados. Esta é a dicção dos artigos 2º e 8º do Regulamento do IPI, Decreto nº 2.637, de 25/06/1998, respectivamente:

“Art. 2º (...)

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado) (Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, art. 13)”

Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).”

E as operações a que se refere o artigo 4º são as de transformação, beneficiamento, montagem e acondicionamento ou reacondicionamento, não se incluindo, portanto, a de extração mineral.

Esse entendimento está esmiuçado no § 3º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF nº 33, de 04/03/1999, que, ao tratar do registro e aproveitamento dos créditos de IPI relacionados ao artigo 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, e aos artigos 178 e 179 do Decreto nº 2.637/1998, dispôs:

“Art. 2º Os créditos do IPI relativos à matéria-prima (MP, produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIFI:

(...)

§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

Pelo exposto, portanto, mostra-se correto o posicionamento da DRJ ao considerar inaproveitáveis os créditos de IPI originados das notas fiscais de compra de mercadorias utilizadas na fase de extração de minério.

(...)

Às contestações relativas às glosas atinentes à energia elétrica e combustíveis, opõe-se a Súmula nº 12 do extinto Segundo Conselho de contribuintes, aprovada na sessão plenária de 18 de setembro de 2007, de aplicação obrigatória, por força do art. 72, § 4º, do Regimento Interno do Carf aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, cujo teor transcreve-se:

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Relativamente às razões recursais que clamam pela produção de provas de que os custos de transportes da recorrente estariam incluídos no custo do produto, são pertinentes as alegações concernentes ao momento de produção dessas provas, contudo, não trouxe a recorrente nem mesmo indícios de sua prática de inclusão dos custos de transportes no custo do seu produto para ensejar determinação de que o colegiado de piso emita outra decisão com apreciação das provas trazidas aos autos.

Assim sendo, tais razões recursais, centradas em alegações destituídas de prova, caracterizam-se como meramente protelatórias, não merecendo prosperar.

Por fim, sobre a incidência da taxa Selic sobre valores objeto de ressarcimento, passo a tecer as considerações que se seguem.

No exame dessa matéria, convém lembrar que, no âmbito tributário, ela é utilizada para cálculo de juros moratórios tanto dos créditos tributários pagos em atraso quanto dos indébitos a serem restituídos ao sujeito passivo, em espécie ou compensados com seus débitos. Contudo, tendo em vista o tratamento corrente de correção monetária em muitos acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, assumirei aqui a expressão “correção monetária”, ainda que a considere imprópria, nos estritos termos da lei, para tratar da matéria litigada.

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, contudo, 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 nos 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 que a administração tributária seja compensada pela demora no pagamento dos seus créditos e também para 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.

Por fim, não se pode olvidar que o índice em questão, a despeito de remunerar o Fisco pela fluência da mora na recuperação de seus créditos, não o deixa desamparado da correção monetária, por isso tem decidido o Superior Tribunal de Justiça (STJ) por sua incidência como índice de correção monetária dos débitos tributários, a partir de janeiro de 1996, conforme Decisão da 2ª Turma sobre o Recurso Especial (REsp) nº 494431/PE, de 4 de maio de 2006, cujo trecho da ementa, reproduz-se:

*TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. TRIBUTO DECLARADO
INCONSTITUCIONAL.*

*COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ATUALIZAÇÃO DO
INDÉBITO. CORREÇÃO*

MONETÁRIA. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS.

(...)

2. Os índices de correção monetária aplicáveis na restituição de

indébito tributário são: a) desde o recolhimento indevido, o IPC,
de

outubro a dezembro/1989 e de março/90 a janeiro/91; o INPC,
de

fevereiro a dezembro/91; a Ufir, a partir de janeiro/92 a

dezembro/95; e b) a taxa Selic, exclusivamente, a partir de

janeiro/96. Os índices de janeiro e fevereiro/89 e de março/90
são,

respectivamente, 42,72%, 10,14%, e 84,32%.

(...)

4. Recurso especial provido.

Pelas razões expostas, voto pelo não atendimento do pedido de perícia formulado e, no mérito, pelo **provimento parcial do recurso**, para, além de admitir o cômputo do valor das aquisições do “gás O2” na determinação da base de cálculo do crédito presumido em questão, determinar a incidência da taxa Selic sobre os valores ressarcidos à recorrente, a partir da data da protocolização do pedido de ressarcimento.

É como voto.

Sílvia de Brito Oliveira