



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo : 13805.003903/97-34
Recurso : 201-116493
Matéria : IPI
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : GRANOL INDÚSTRIA COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO S/A
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Sessão : 24 de janeiro de 2006
Acórdão : CSRF/02-02.201

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – RESSARCIMENTO - AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS – 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 art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS – O artigo 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS em favor da empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a "mercadorias" foi dado o benefício fiscal ao gênero, não cabendo ao intérprete restringi-lo apenas aos "produtos industrializados", que são espécie do gênero "mercadorias". ENERGIA ELÉTRICA, ÁGUA E COMBUSTÍVEIS. Não se defere o pedido do crédito presumido do IPI, pois tais 'insumos' não se incorporam e/ou se agregam à composição do produto final. TAXA SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recurso Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto nº

cy
Gel

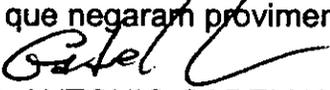
Processo : 13805.003903/97-34
Acórdão : CSRF/02-02.201

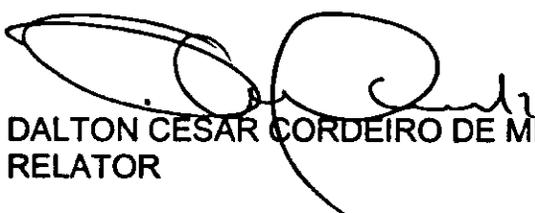
2.138/97 tratado restituição o ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento.

Recurso especial provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Segunda Turma do Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da base de cálculo do incentivo os dispêndios com energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e gases. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Bezerra Neto e Henrique Pinheiro Torres que deram provimento integral ao recurso e os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, Adriene Maria de Miranda e Mário Junqueira Franco Júnior que negaram provimento ao recurso.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 MAI 2006

Processo : 13805.003903/97-34
Acórdão : CSRF/02-02.201

Recurso : 201-116493
Matéria : IPI
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : GRANOL INDÚSTRIA COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO S/A

RELATÓRIO

Trata-se de recurso interposto pela Fazenda Nacional, requerendo a revisão e reforma de acórdão da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, *“alegando, em síntese, 2 (duas) razões ou fundamentos: (a) no julgamento da presente causa foram albergadas razões de fato e de direito contrárias à lei tributária que rege a matéria em dissídio, ou melhor, quanto à exclusão de aquisições de não contribuintes do PIS e COFINS (Cooperativas e Pessoas Físicas); e a exclusão da base de cálculo do benefício dos valores referentes às aquisições de energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e gases industriais; (b) existência ainda de divergência no posicionamento da Segunda Câmara do 2º CC, quanto à exclusão de produtos não tributados e quanto à taxa Selic”* (fl 521).

O apelo especial uma vez preenchidos os pressupostos de admissibilidade foi recebido por despacho da presidência daquela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Com contra-razões da interessada, vieram os autos para minha análise.

É o relatório.



Processo : 13805.003903/97-34
Acórdão : CSRF/02-02.201

VOTO

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Relator

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

Tem-se que o objeto da presente controvérsia é o reconhecimento, pelo Conselho de Contribuintes, de 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.

A lide se originou em virtude de que a autoridade fiscal, quando da verificação do atendimento aos requisitos para fruição do benefício, indeferiu o pleito da recorrente, pois promoveu a exclusão da base de cálculo do benefício das aquisições de pessoas físicas e cooperativas, assim como não reconheceu o direito ao crédito de produtos exportados NT e, por fim, não reconheceu o creditamento quanto a energia elétrica, combustíveis e água utilizados no processo produtivo da contribuinte, com a observação da aplicação da taxa Selic. E esses são ainda os objetos da lide ora em análise, em face da inconformidade manifestada pela Recorrente, Fazenda Nacional, a este Colegiado Superior.

A discussão sobre a exclusão da base de cálculo do benefício das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de cooperativas de produtores e de pessoas físicas, por não terem sofrido a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins sobre o faturamento, a meu sentir, já está por demais discutida e decidida na esfera deste Colegiado; observo, por relevante, em

Processo : 13805.003903/97-34

Acórdão : CSRF/02-02.201

sentido contrário à afirmativa sustentada pela Recorrente. Neste sentido, cito, a bem da ênfase, os acórdãos CSRF/02-01.435 (202-102219) e CSRF/02-01.429 (201-110044) da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Não fosse bastante, é ainda de consignar que o Superior Tribunal de Justiça, por sua Segunda Turma, também já analisou a matéria em comento, tendo concluído que a *"IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições, relativamente aos produtos da atividade rural, de matéria-prima e de insumos de pessoas físicas, que, naturalmente, não são contribuintes diretos do PIS/PASEP e da COFINS."*¹.

Assim, voto por manter o acórdão recorrido neste particular, incluindo na base de cálculo do benefício às aquisições de cooperativas de produtores e pessoas físicas.

No que diz respeito ao reconhecimento do direito ao crédito presumido referente à fabricação e exportação de produtos não tributados pelo IPI (NT), registro também meu desacordo com o recurso manejado, conforme as razões que passo a defender.

Inicialmente, cumpre observar que nesta assentada e a propósito da matéria ora em análise, estou revendo o entendimento último que sobre o tema externei em votação na Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, oportunidade em que votei contra a tese adotada pelo acórdão ora recorrido. Explico.

Naquela oportunidade, adotava voto do Ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, lavrado nos seguintes termos:

"Em relação aos créditos pretendidos pela reclamante no período compreendido entre 1º de janeiro de 1997 e 16 de abril desse ano, cabe, primeiramente, esclarecer que se referem à exportação de produtos que constavam da TIPI com a notação NT (não tributados). A

¹ REsp 586.392-RN, relatora Ministra Eliana Calmon, acórdão publicado no DJU, I, de 6/12/2004

Processo : 13805.003903/97-34
Acórdão : CSRF/02-02.201

partir de 17/04/1997, com a edição da Medida Provisória nº 1.508-16, ditos produtos passaram de NT para serem tributados à alíquota zero. A questão envolvendo o direito de crédito presumido de IPI no tocante às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens utilizados na confecção de produtos constantes da Tabela de Incidência do IPI com a notação NT (Não Tributado) destinados à exportação, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição do Fisco, ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras.

A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão dos valores correspondentes às exportações dos produtos não tributados (NT) pelo IPI, já que, nos termos do *caput* do art. 1º da Lei 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito é destinado, tão-somente, às **empresas que satisfaçam, cumulativamente, dentre outras, a duas condições: a) ser produtora; b) ser exportadora.** Isso porque, os estabelecimentos processadores de produtos NT, não são, para efeitos da legislação fiscal, considerados como produtor.

Isso ocorre porque, as empresas que fazem produtos não sujeitos ao IPI, de acordo com a legislação fiscal, em relação a eles, não são consideradas como estabelecimentos produtores, pois, a teor do artigo 3º da Lei 4.502/1964, *considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.* Ora, como é de todos sabido, os produtos constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI com a notação NT (Não Tributados) estão fora do campo de incidência desse tributo federal. Por conseguinte, não estão sujeitos ao imposto.

Ora, se nas operações relativas aos produtos não tributados a empresa não é considerada como **produtora**, não satisfaz, por conseguinte, a uma das condições a que está subordinado o benefício em apreço, o de ser **produtora**.

Por outro lado, não se pode perder de vista o escopo desse favor fiscal que é o de alavancar a exportação de produtos elaborados, e não a de produtos primários ou semi-elaborados. Para isso, o legislador concedeu o incentivo apenas aos produtores, aos industriais exportadores. Tanto é verdade, que, afora os **produtores exportadores**, nenhum outro tipo de empresa foi agraciada com tal benefício, nem mesmo as *trading companies*, reforçando-se assim, o entendimento de que o favor fiscal em foco destina-se, apenas, aos fabricantes de produtos tributados a serem exportados.

Cabe ainda destacar que assim como ocorre com o crédito presumido, vários outros incentivos à exportação foram concedidos apenas a produtos tributados pelo IPI (ainda que sujeitos à alíquota zero ou isentos). Como exemplo pode-se citar o extinto crédito prêmio de IPI conferido industrial exportador, e o direito à manutenção e utilização do crédito referente a insumos empregados na fabricação de produtos exportados. Neste caso, a regra geral é que o benefício alcança apenas a exportação de produtos tributados (sujeitos ao imposto); se

Processo : 13805.003903/97-34
Acórdão : CSRF/02-02.201

referir a NT, só haverá direito a crédito no caso de produtos relacionados pelo Ministro da Fazenda, como previsto no parágrafo único do artigo 92 do RIPI/1982.

Outro ponto a corroborar o posicionamento aqui defendido é justamente a mudança trazida por essa Medida Provisória (MP nº 1.508-16), aludida linhas acima, consistente em incluir-se no campo de incidência do IPI os galináceos abatidos, cortados e embalados, que passaram de NT para alíquota zero. Essa mudança na tributação veio justamente para atender aos anseios dos criadores e exportadores de frangos, que passaram, então, a usufruir dos incentivos fiscais referentes ao IPI.

Diante de todas essas razões, é de se reconhecer que as aves exportadas pela reclamante, no período em que constavam da TIPI como NT, não geravam crédito presumido de IPI."

Com a devida vênia aos seguidores do acima transcrito entendimento - friso, ao qual me filiei em determinado período -, entendo que o direito da interessada ao crédito presumido de IPI deve ser reconhecido, como acertadamente o foi.

Como já por diversas vezes decidido nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, a finalidade da Lei nº 9.363/96 foi a de desonerar as exportações de mercadorias nacionais e, como conseqüência, melhorar o balanço de pagamentos. Aliás, tal entendimento está em linha com o que doutrinariamente defendido por José Erinaldo Dantas Filho, *"O espírito do citado diploma legal foi o de incentivar a exportação de produtos nacionais, tentando diminuir o chamado 'custo Brasil' para os produtos pátrios, de maneira que sejam 'exportados tributos para o exterior'. O legislador federal visualizou a extrema necessidade de desonerar a exagerada carga tributária para os produtos exportados, bem como visou a combater o acentuado déficit da balança comercial de nosso País, assim gerando mais empregos e maior arrecadação."*².

Diferente não é, aliás, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme já consubstanciado no acórdão referente ao julgamento do já mencionado e citado Recurso Especial nº 586.392/RN³.

² "Da impossibilidade de Restrições ao Crédito Presumido de IPI através de Normas Administrativas Complementares", in *Revista Dialética de Direito Tributário*, volume 75, p. 77.

³ REsp 586.392/RN, Ministra relatora Eliana Calmon, Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, acórdão publicado no D.J.U., Seção I, de 6/12/2004

7 cup

Gal

Processo : 13805.003903/97-34
Acórdão : CSRF/02-02.201

Creio, ainda, abrindo aqui parênteses a bem ilustrar o debate, que do exame do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98), que trata dos conceitos de industrialização (transformação; beneficiamento; montagem; acondicionamento; e renovação e recondicionamento), entendo possível afirmar que as “mercadorias” exportadas pela recorrente (*produtos de origem animal*), são sim objeto ou resultante de um processo produtivo, mesmo que classificados como NT.

Neste sentido, vale citar trechos de artigo de Júlio M. de Oliveira, intitulado “A Constituição, A Lei e o Regulamento do IPI – Hipóteses de Conflito”⁴:

“(...)”

Ao nosso ver, o objeto do imposto não consiste meramente no ato de produzir acima delineado, pelo contrário, a materialidade da hipótese de incidência reside no resultado final deste ato – o produto.

Assim não fosse, estaríamos diante de um imposto sobre industrialização e não sobre o produto industrializado. Neste sentido, cabe lembrar as sempre lúcidas considerações do mestre Geraldo Ataliba, verbis:

“... Pela sua utilização (desse conjunto de componentes) é que se obtém, afinal, um produto. Se, portanto, a produção ou industrialização for posta na materialidade da hipótese de incidência do imposto, já não se estará diante do IPI, mas de tributo diverso.”⁸

Porém, esgotar-se na existência de produtos industrializados a materialidade da hipótese de incidência do IPI, em outras palavras, o mero surgimento de um produto industrializado é suficiente para caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto?

Quer nos parecer que não. (...)”

Feitas essas considerações, é possível afirmar que as “mercadorias” exportadas pela contribuinte são sim “produtos industrializados”, mesmo que parte deles não tributados. Mas, a meu entender, não é essa a questão que se encontra em debate.

E a propósito da discussão travada nestes autos, necessária se faz reafirmar que o benefício do crédito presumido está expressamente direcionado à empresa produtora e exportadora de **mercadorias** nacionais.

⁴ “IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes – Coordenação Marcelo Magalhães Peixoto” – São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 221 a 238

Processo : 13805.003903/97-34
Acórdão : CSRF/02-02.201

O artigo de lei é abrangente, portanto, daí não ser possível restringir o debate entre a distinção entre "produto industrializado não tributado" e "produto industrializado tributado", pois tanto um como outro são "mercadorias"⁵ e, conseqüentemente, abrangidos pela Lei nº 9.363/96.

Aliás, o crédito presumido em análise tem por objetivo o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as etapas anteriores da cadeia produtiva, no caso o PIS e a COFINS, não importando se o produto é ou não tributado pelo IPI na saída final.

Dessa forma, nego provimento ao recurso para manter a declaração do direito da recorrente ao crédito presumido dos produtos fabricados e exportados que não sejam tributados pelo IPI (NT).

No tocante a impossibilidade de se incluir na base de cálculo do crédito presumido do benefício em debate energia elétrica, combustíveis para caldeira, produtos para tratamento de água e combustíveis, óleo e graxas, afirmo minha concordância com a Fazenda Nacional neste particular, votando pelo provimento do apelo quanto a este tópico.

E assim procedo lastreado na vasta jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes sobre a matéria, valendo inclusive citar, nesta oportunidade, que no Poder Judiciário tal entendimento também vem sendo decidido nestes moldes. Veja-se, por exemplo, o acórdão que consubstancia decisão a que chegou a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região:

"TRIBUTÁRIO. IPI. ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE

Não representa a energia elétrica insumo ou matéria-prima propriamente dito, que se insere no processo de transformação do

⁵ "Aquilo que é objeto de comércio; bem econômico destinado à venda; mercancia. ..." Ferreira, Aurélio Buarque de Holanda. "Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa/3ª edição - Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1999

9 *Cup*

Set

Processo : 13805.003903/97-34
Acórdão : CSRF/02-02.201

qual resultará a mercadoria industrializada. Sendo assim, incabível aceitar que a eletricidade faça parte do sistema de crédito escritural derivado de insumos desonerados, referentes a produtos onerados na saída, vez que produto industrializado é aquele que passa por um processo de transformação, modificação, composição, agregação ou agrupamento de componentes de modo que resulte diverso dos produtos que inicialmente foram empregados neste processo.”

Entendo, por derradeiro, ser devida a incidência da denominada Taxa SELIC a partir da efetivação do pedido de ressarcimento.

Com efeito, sustenta a Recorrente o entendimento no sentido de que até o advento da Lei 9.250/95, ou até o exercício de 1995, inclusive, não obstante a inexistência de expressa disposição legal neste sentido, os créditos incentivados de IPI deveriam ser corrigidos monetariamente pelos mesmos índices até então utilizados pela Fazenda Nacional para atualização de seus créditos tributários, direito este reconhecido por aplicação analógica do disposto no § 3º do art. 66 da Lei 8.383/91.

Todavia, com a dexindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advento da citada Lei 9.250/95, que acabou com a correção monetária dos créditos dos contribuintes contra a Fazenda Nacional havidos em decorrência do pagamento indevido de tributos, prevaleceu o entendimento de que a partir de então não haveria mais direito à atualização monetária, e de que não se poderia aplicar a Taxa SELIC para tal fim, pois teria a mesma natureza jurídica de taxa de juros, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.

Tal entendimento, entretanto, merece uma melhor reflexão. Tal necessidade decorre de um equívoco no exame da natureza jurídica da denominada Taxa SELIC. Isto porque, em recente estudo sobre a matéria⁶, o Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, expressamente demonstrou que a referida taxa se destina também a afastar os efeitos da inflação, tal qual reconhecido pelo próprio Banco Central do Brasil.

⁶ “Da Inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários”, RT 33-59.

Processo : 13805.003903/97-34
Acórdão : CSRF/02-02.201

Por outro lado, cumpre observar a utilização da Taxa SELIC para fins tributários pela Fazenda Nacional, apesar possuir natureza híbrida - juros de mora e correção monetária -, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei 9.249/95, por seu art. 36, II, se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96).

Ou seja, o fato de a atualização monetária ter sido expressamente banida de nosso ordenamento não impediu o Governo Federal de, por via transversa, garantir o valor real de seus créditos tributários através da utilização de uma taxa de juros que traz em si embutido e escamoteado índice de correção monetária.

Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que ao contribuinte titular do crédito incentivado de IPI, a quem, antes desta suposta extinção da correção monetária, se garantia, por aplicação analógica do art. 66, § 3º, da Lei 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, direito à correção monetária - e sem que tenha existido disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame -, se garanta agora 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 9.250/95- que determina a incidência da mencionada taxa sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido -, crédito este que em caso contrário restará minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda verificável sobre o valor da moeda.

A incidência de juros sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido teve origem exatamente com o advento do citado art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95, pois, antes disso, a incidência dos mesmos, segundo o § 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 do Superior Tribunal de Justiça.



Processo : 13805.003903/97-34
Acórdão : CSRF/02-02.201

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, nos exatos termos em que acima fundamentado.

É como voto.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2006


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA