



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo n.º : 13805.005102/97-86
Recurso n.º : 201-116437
Matéria : RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 1ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
Interessada : GRANOL INDÚSTRIA COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO S/A
Sessão de : 17 de outubro de 2006
Acórdão n.º : CSRF/02-02.494

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

PRODUTOS EXPORTADOS, CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS - O art. 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS em favor de empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a "mercadorias", contemplou o gênero, não cabendo ao intérprete restringir sua aplicação apenas aos "produtos industrializados", que são uma espécie do gênero "mercadorias".

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. Para que sejam caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, oriunda de ação exercida diretamente pelo produto em industrialização. A energia elétrica e os combustíveis utilizados como fonte de energia motriz, que desatendem essa circunstância, não se incluem nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

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

Processo n.º : 13805.005102/97-86
Acórdão n.º : CSRF/02-02.494

Recurso especial parcialmente provido.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso especial, para excluir os dispêndios de energia elétrica e combustíveis da base de cálculo do incentivo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Bezerra Neto e Henrique Pinheiro Torres que deram provimento integral ao recurso e o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto que negou provimento ao recurso.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ
RELATORA

FORMALIZADO EM: 30 JAN 2007

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, ADRIENE MARIA DE MIRANDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente o Conselheiro GUSTAVO VIEIRA DE MELO MONTEIRO.

Processo n.º : 13805.005102/97-86
Acórdão n.º : CSRF/02-02.494

Recurso n.º : 201-116437
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : GRANOL INDÚSTRIA COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO S/A

RELATÓRIO

A matéria discutida no presente feito refere-se a pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI, de que trata a lei nº 9.363/96, período de apuração de 01/97 a 03/97.

Em sessão plenária de 21 de março de 2001, a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes julgou o recurso nº 116.437. Inicialmente, a redação que constou da ementa da do Acórdão nº 201-74.328 está assim redigida:

Ementa: IPI - LEI Nº 9.363/96 - CRÉDITO PRESUMIDO - EXPORTAÇÃO -1) 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 materiais 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 SRF nrs. 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 às Contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF 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 SRF 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. 2) PRODUTOS EXPORTADOS, CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS - O art. 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS em favor de empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a "mercadorias", contemplou o gênero, não cabendo ao intérprete restringir sua aplicação apenas aos "produtos industrializados", que são uma espécie do gênero "mercadorias". 3) PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS - CUMULATIVIDADE - A Lei nº 9.363/96, em seu artigo 1º, definiu que a empresa produtora e

Processo n.º : 13805.005102/97-86
Acórdão n.º : CSRF/02-02.494

exportadora fará jus ao crédito presumido de IPI. Sendo assim, são duas exigências cumulativas: a de produção e a de exportação. Se a empresa atende a apenas uma das duas exigências, não fará jus ao crédito presumido, razão pela qual devem ser excluídas as exportações de produtos adquiridos de terceiros. Negado provimento quanto a este item. **CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO - ENERGIA ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E GASES** - A energia elétrica, os combustíveis, os lubrificantes e os gases, embora não integrem o produto final, são produtos intermediários consumidos durante a produção e indispensáveis à mesma. Sendo assim, devem integrar a base de cálculo a que se refere o art. 2º da Lei nº 9.363/96. **COMBUSTÍVEIS E ENERGIA ELÉTRICA** - O art. 82, inciso I, do RIPI/82, é claro ao estabelecer que está abrangido dentro do conceito de matéria-prima e de produto intermediário os produtos que, "embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente". Assim, não provando o Fisco o contrário, também devem ser incluídos no cômputo dos cálculos do benefício fiscal os valores referentes à energia elétrica e a combustíveis. **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 Recursos Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado de restituição e ressarcimento da mesma maneira, a referida taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento. Recurso parcialmente provido.

Cientificado da decisão do Segundo Conselho de Contribuintes, o Representante da Fazenda apresentou embargos de declaração, alegando omissão com esteio no art. 27 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes. Pelo Despacho de fls 427/428, foram acatados os embargos declaratórios, e submetidos ao Plenário, onde por unanimidade de votos, os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, acolheram os Embargos para retificação da folha de rosto do Acórdão em questão, nos seguintes termos:

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI (LEI Nº 9.363/96) - Incluem-se na base de cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de pessoas físicas e cooperativas, da energia elétrica e dos combustíveis. Descabe inclusão no cálculo do benefício dos valores referentes a produtos adquiridos de terceiros e exportados sem sofrer qualquer processo de industrialização pelo exportador beneficiário do crédito presumido. Incluem-se no cômputo do benefício os produtos exportados considerados na TIPI como NT. Aplica-se a Taxa SELIC na atualização dos valores pleiteados a título

Processo n.º : 13805.005102/97-86
Acórdão n.º : CSRF/02-02.494

do referido benefício fiscal. Embargos de declaração acolhidos para retificar a folha de rosto do Acórdão nº 201-74.328.

(...) fica retificado para:

*"ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes em dar provimento parcial por maioria ao recurso, nos seguintes termos: I – **Aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem por cooperativas e pessoas físicas** – Dado provimento por maioria, vencido o Conselheiro Jorge Freire que apresentou declaração de voto. II – **Inclusão na base de cálculo do benefício dos valores referente às aquisições de energia elétrica e combustíveis**, considerados como insumos. Dado provimento por maioria. Vencido o relator e os Conselheiros Jorge Freire e José Vieira. Foi designado relator do voto vencedor, quanto a este item, o Conselheiro Antônio Mário de Abreu Pinto. III – **Exportações de produtos adquiridos de terceiro sem sofrer processo de industrialização**. Negado provimento por unanimidade. IV – **Produtos Exportados considerados na TIPI como NT e aplicação da taxa SELIC**. Dado provimento por unanimidade, nos termos do voto do relator."*

A Fazenda Nacional, por sua procuradora, com fundamento no art. 32, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria n.º 55, de 12/03/98, contra decisão majoritária consubstanciada em acórdão da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes interpõe recurso especial a esta Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Inconformada, pois, com a decisão que reconheceu direito quanto:

- a) exclusão de produtos não tributados;
- b) exclusão de aquisições de não contribuintes do PIS e da COFINS – cooperativas e pessoas físicas;
- c) exclusão de energia elétrica e combustíveis;
- d) taxa SELIC.

O apelo especial, uma vez preenchidos os requisitos de admissibilidade, foi recebido pelo despacho n.º 201-284 (fls 485/489) da Presidência daquela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Processo n.º : 13805.005102/97-86
Acórdão n.º : CSRF/02-02.494

Acolhido e autuado o recurso especial, foram presentes os autos á douda Procuradoria da Fazenda Nacional, pelo prazo de 15 dias, conforme prescreve o art. 15, do Regimento Interno da CSTF.

Às fls. 502/526 as Contra-Razões do contribuinte, onde invoca PRELIMINARMENTE o não conhecimento do recurso quanto aos itens que já há posicionamento da CSRF (não contribuintes – PF e cooperativas; produtos não exportados; e SELIC). Defende que após a manifestação da CSRF sobre determinado dispositivo legal haverá uniformidade e não mais será possível alegar contrariedade à lei, salvo se decisão posterior contrariar o posicionamento firmado por aquele órgão julgador. No mérito, repisando argumentos defendidos anteriormente, em apertada síntese requer que não seja mantido o acórdão recorrido. Traz jurisprudência da CSRF em seu favor com relação a alguns itens.

É o Relatório.



Processo n.º : 13805.005102/97-86
Acórdão n.º : CSRF/02-02.494

VOTO

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora.

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 32, inciso II, da Portaria MF n. 55/98, Anexo II, contra decisão consubstanciada no Acórdão n.º 201-116437.

O cerne da questão diz respeito a várias matérias:

- a primeira, quanto à inclusão na base de cálculo do incentivo fiscal, dos valores das aquisições de não contribuintes do PIS e da COFINS, especialmente pessoas físicas e cooperativas.
- a segunda, a exclusão de produtos não tributados;
- a terceira, exclusão de energia elétrica e combustíveis;
- a última, diz respeito à respectiva atualização monetária pela Taxa SELIC, a partir da protocolização do pedido de ressarcimento.

A recorrente, Fazenda Nacional, pretende seja revisto e reformado o acórdão recorrido.

Passo ao exame das matérias.

I- aquisições de não contribuintes

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

Muito embora o assunto já se encontre pacificado no âmbito desta E. Câmara Superior, conforme jurisprudência trazida pela interessada, não pela unanimidade de votos, pertinente são as conclusões do respeitável doutrinador Ricardo

Processo n.º : 13805.005102/97-86
Acórdão n.º : CSRF/02-02.494

Mariz de Oliveira em trabalho divulgado em 2000, quando o assunto era ainda polêmico.¹ Para melhor clareza, peço vênha para reproduzir as suas conclusões como se minhas fossem:

VII - CONCLUSÃO: AS AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS INTEGRAM O CÁLCULO DO INCENTIVO, SENDO ILEGAIS AS INSTRUÇÕES NORMATIVAS FAZENDÁRIAS EM CONTRÁRIO

De tudo se conclui que as aquisições de insumos que não tenham sofrido a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS também integram a determinação da base de cálculo do crédito presumido a que alude a Lei n. 9363.

Isto porque, e em síntese:

- a expressão legal "*contribuições incidentes*" não pode ser vinculada a cada operação de aquisição de insumos, pois tal vinculação não faz qualquer sentido lógico, além de impor condição - a incidência sobre cada aquisição, isoladamente considerada - de realização impossível, porque as contribuições não incidem na base de 5,37%, que é a porcentagem para cálculo do crédito presumido segundo a respectiva fórmula legal;
- seja pela literalidade da norma do art. 1º da Lei n. 9363, seja por sua consideração em conjunto com os demais dispositivos dessa mesma lei, especialmente com os que estatuem a fórmula de cálculo do crédito presumido, verifica-se que a alusão ao ressarcimento das contribuições incidentes somente pode ser referida a todas as incidências que possivelmente tenham ocorrido em qualquer anterior etapa do ciclo econômico do produto exportado e dos seus insumos;
- o incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção "*juris et de jure*", não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte;
- a fórmula legal de cálculo do incentivo manda considerar o valor total das aquisições de insumos, sem distinção entre as tributadas e as não tributadas;
- o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras, e não se confunde com restituição de contribuições, não havendo, assim, razão para exigir a incidência de

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

Processo n.º : 13805.005102/97-86
Acórdão n.º : CSRF/02-02.494

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 n. 23/97 (que limita o crédito às aquisições feitas à pessoas jurídicas e que tenham sido tributadas) e o art. 2º da Instrução Normativa SRF n. 103/97 (que exclui as aquisições feitas à cooperativas).

O Superior tribunal de Justiça também tem se manifestado nesse sentido, conforme, a título de exemplo, noticia o Recurso Especial nº 529.578-SC (2003/0072619-9).² Também a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, vem

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

Processo n.º : 13805.005102/97-86
Acórdão n.º : CSRF/02-02.494

reiteradamente se pronunciando nesse sentido³, motivo pela qual nego provimento ao recurso da D. Fazenda Nacional.

II- Da exclusão de produtos não tributados;

Neste item, importa examinar a inclusão no montante da exportação do valor dos produtos classificados na TIPI como não tributados (NT).

A matéria já é conhecida desta E. Câmara Superior, razão pela qual desnecessário grandes aprofundamentos (ex. CSRF/02-01.440, de 08/09/2003).

Consta da decisão recorrida, pela D. representante da Fazenda Nacional, que:

Como se vê pela leitura do artigo 1º da lei 9363/96, anteriormente transcrito, o incentivo está expressamente dirigido à “empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais”.

O produto industrializado, seja ou não tributável, é uma mercadoria, mas nem sempre mercadoria é um produto industrializado. A mercadoria é gênero, o produto industrializado é espécie. O artigo é portanto abrangente.

Se o legislador desejasse que o benefício fiscal ficasse restrito a produtos industrializados tributáveis, teria usado, ao invés de “mercadorias”, “produtos industrializados tributáveis”. A palavra usada, no entanto, foi “mercadorias” e, dessa forma, abrange todas as mercadorias, mesmo aquelas que não são produtos industrializados ou que são produtos industrializados não tributáveis. A distinção feita entre “produtos industrializados” e “produtos industrializados não tributáveis”, a meu ver, é irrelevante. Tanto uns quanto outros são mercadorias e como tal todos estão abrangidos pelo artigo.

De fato, referindo-se a lei a “mercadorias” conclui-se que o incentivo fiscal está no gênero “mercadorias”, não cabendo ao interprete restringir o alcance do mesmo.

Voto com relação a este item no sentido de negar provimento ao recurso especial.

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

Processo n.º : 13805.005102/97-86
Acórdão n.º : CSRF/02-02.494

III- exclusão de energia elétrica e combustíveis;

A matéria já é conhecida deste E. Conselho, tendo em vista que por diversas vezes já foi enfrentada.

Consta dos autos que a interessada produz e comercializa óleo de amendoim e óleo de soja.

Alega a interessada (fls.377 e 525) *"que a energia elétrica destina-se ao acionamento dos motores elétricos, que por sua vez, movimentam as máquinas e equipamentos usados no processo de industrialização dos produtos finais exportados."* E continua (fl. 378 e 528) *"Já os combustíveis (derivados de petróleo) serão usados nas caldeiras, também no processo produtivo. Conseqüentemente, trata-se de produtos intermediários, uma vez que, embora não integrem fisicamente o produto final, são, contudo, consumidos no processo de industrialização, integrando-se economicamente."*

O artigo 1º da Lei nº 9.363/96 enumera expressamente os insumos utilizados no processo produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: *matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.*

De fato, o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras. O objetivo expresso do legislador foi o de estimular as exportações de empresas industriais (produtor-exportador) e a atividade industrial interna, mediante o ressarcimento das contribuições COFINS e PIS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de insumos utilizados no processo produtivo.

Mas isso não significa uma interpretação ampla, a ponto de se incluir como insumo toda e qualquer aquisição que venha a ser utilizada *"para"* e não *"na"* industrialização do produto. É necessário a meu ver, certa distinção. Na industrialização propriamente dita são necessárias aquisições de específicos insumos. Já, *"para a"* industrialização, certamente são também necessários diversos elementos,

Processo n.º : 13805.005102/97-86
Acórdão n.º : CSRF/02-02.494

tais como: maquinários, equipamentos, peças, utensílios, pessoal técnico etc, substituíveis em espécie, sem a alteração do produto final. Daí, se dizer com certa propriedade que, aquilo que se agrega ou mantém contato direto ao produto é certamente insumo básico ou produto intermediário ou material de embalagem. Conseqüentemente, o insumo utilizado na consecução do produto final, somente será produto intermediário, se tiver contato direto com o produto final.

Nem se diga que a energia e os combustíveis não sejam "produto intermediário", necessário "para a" industrialização. No meu entender, a questão não está na necessidade da utilização do insumo, mas no contato direto. No caso em que a energia é utilizada como elemento de aquecimento de peças, não faz parte, não se agrega e nem é utilizada diretamente. Pode-se substituir pela lenha, carvão ou outra forma de energia, que não necessariamente modificará o produto final em suas características essenciais. O fato de ser a energia consumida durante o processo industrial, pois também a energia elétrica aplicada na ação das máquinas o é, nem por isso passa a ser conceituada como produto intermediário, não dá o enquadramento como produto intermediário.

A seu turno, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que seja utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.

Destarte, conceitualmente, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, (reproduzido pelo inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 – RIPI/1988), as seguintes regras:

"Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem

Processo n.º : 13805.005102/97-86
Acórdão n.º : CSRF/02-02.494

consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.” (grifamos).

Da exegese desse dispositivo legal, onde utilizado a palavra “no” processo de industrialização, bem como “forem consumidos no processo de industrialização” quer me parecer – diretamente na industrialização.

O conceito de matéria-prima, produto intermediário a que refere o art. 82, inciso I, do RIPI /82, deve ser alcançado de acordo com a interpretação alcançada pelo Parecer CST nº 65/79. A expressão ‘consumidos’ deve 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 de fabricação, ou deste sobre o insumo’. ⁴

Ora, a utilização da energia elétrica na industrialização de óleos (inexiste parecer técnico nos autos) no meu sentir, deixa de atender tais requisitos legais. Isto simplesmente pelo fato de que a energia elétrica, neste caso, conforme esclarecimentos da interessada (SIC) *“destina-se ao acionamento dos motores elétricos, que por sua vez, movimentam as máquinas e equipamentos usados no processo de industrialização dos produtos finais exportados.”* E continua (fl. 378 e 528) *“Já os combustíveis (derivados de petróleo) serão usados nas caldeiras, também no processo produtivo.*

Tal como a energia elétrica que é aplicada sobre outras máquinas e equipamentos industriais, consumida na geração da força motriz, de pressão ou outro tipo qualquer de efeito, com altas temperaturas de um forno siderúrgico (energia térmica), por analogia, a energia elétrica utilizada para operacionalizar os fornos tem a mesma função da energia motriz empregada para mover as máquinas industriais, ou ter ação direta sobre outros tipos de equipamentos.

⁴ O PN nº 65/79, no item 10.1 define contato físico, como a ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida. Por outro lado, consumo é descrito como *“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.”*

Processo n.º : 13805.005102/97-86
Acórdão n.º : CSRF/02-02.494

Não há assim, como não reformar o acórdão recorrido de forma a não se manter a sua conceituação como produto intermediário, para efeito da apuração inclusive do crédito presumido do IPI. Na realidade, para que a energia elétrica pudesse ser considerada como produto intermediário, seria necessário que o fluxo de elétrons agisse diretamente sobre o insumo, ou sobre o óleo, sem depender de qualquer equipamento adicional, como o forno, para a função transformadora (energia térmica). Nessa ação direta, representada pela ação da corrente elétrica aplicada diretamente ao insumo, deveria ser consumida e capaz de modificar a matéria-prima sobre que atuasse, o que obviamente não ocorre na aplicação da energia elétrica nos fornos siderúrgicos ao gerar a energia térmica e/ou eletromagnética.

A utilização da energia elétrica tem a função exclusiva de produzir a elevação da temperatura do forno (energia térmica), e não se poderá alegar tenha ela outra função, como a industrialmente impossível de se concretizar, de uma aplicação direta dos elétrons ou da corrente elétrica sobre o óleo, obtendo dessa aplicação um novo produto.

Portanto, em relação a este item, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial.

IV- TAXA SELIC

Por último, cabe examinar a respectiva atualização monetária pela Taxa SELIC, já admitida a partir da protocolização do pedido de ressarcimento.

No que diz respeito a SELIC, necessário se faz as seguintes considerações: Penso que a partir da data de protocolização do respectivo pedido e do efetivo ressarcimento, por imposição dos princípios constitucionais da Isonomia e da moralidade, nada mais justo que à contribuinte titular do direito ao crédito de IPI, garanta-se o direito à atualização monetária pela SELIC, nesse período, nos moldes aplicáveis na cobrança, restituição ou compensação dos tributos e contribuições federais.

Processo n.º : 13805.005102/97-86
Acórdão n.º : CSRF/02-02.494

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

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

Observo inexistir texto legal específico conceituando a taxa SELIC. Algumas Resoluções antigas do Banco Central, como as de ns. 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 esta corresponde 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.

De fato, a taxa SELIC não corresponde exclusivamente a juros moratórios em matéria tributária, pois sua incidência ocorre, também, quando do exercício do direito legalmente assegurado de pagar parceladamente os tributos. Esse pagamento se faz ao abrigo da lei e essa taxa incide não obstante inexistente inadimplemento e conseqüentemente mora. Logo, não havendo mora na hipótese, a taxa equivalente à SELIC somente pode se reportar à correção monetária das parcelas do débito tributário pagas no decorrer do parcelamento, a menos que se entenda que o Poder Público exige juros remuneratórios.

Em verdade, o Fisco exige ou paga ao contribuinte aquilo que a União paga para tal captação. Nesse sentido, "os juros" são devidos por representar

Processo n.º : 13805.005102/97-86
Acórdão n.º : CSRF/02-02.494

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, juros esses calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição. 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.

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 atualização de seus créditos mediante uma taxa de supostos juros moratórios correspondentes à taxa referencial SELIC.⁵

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

⁵ 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.

Processo n.º : 13805.005102/97-86
Acórdão n.º : CSRF/02-02.494

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

Conclusão

Em face ao acima exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que diz respeito à energia elétrica e combustíveis.

Sala das Sessões - DF, em 17 de outubro de 2006.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

