



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 13805.008038/98-76
Recurso nº : 201-116436
Matéria : RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 1ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : GRANOL INDÚSTRIA COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO S/A
Sessão de : 24 de abril de 2006
Acórdão : CSRF/02-02.287

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – BASE DE CÁLCULO – AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES - 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. A forma de cálculo prevista na norma legal estabelece uma ficção legal, aplicável a todas as situações, independentemente da efetiva incidência das contribuições na aquisição das mercadorias ou nas operações anteriores. ENERGIA ELÉTRICA - Não podem ser incluídos, na base de cálculo do incentivo de que trata a Lei nº 9.363/96, os valores de energia elétrica. TAXA SELIC - 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 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 pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da base de cálculo do crédito presumido os dispêndios com energia elétrica. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Josefa Maria

Processo nº : 13805.008038/98-76
Acórdão : CSRF/02-02.287

Coelho Marques, Antonio Bezerra Neto e Henrique Pinheiro Torres que proveram parcialmente o recurso em maior extensão e a Conselheira Adriene Maria de Miranda (Relatora) que negou provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 04 SET 2006

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: GUSTAVO VIEIRA DE MELO MONTEIRO, MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 13805.008038/98-76
Acórdão : CSRF/02-02.287

Recurso nº : 201-116436
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : GRANOL INDÚSTRIA COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO S/A

RELATÓRIO

A contribuinte formulou pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, período de apuração de 01/01/1998 a 31/03/1998.

Em seguida, foi o processo baixado em diligência.

A informação fiscal de fls. 300/303, que relata a diligência, concluiu favoravelmente, em parte, ao pedido da contribuinte. Refez os cálculos e alterou os valores relativos a compras, estoque inicial e final. Adicionou ICMS e exportações excluídas do trimestre anterior. Propôs a exclusão de mercadorias exportadas no trimestre seguinte, produtos adquiridos de terceiros, produtos não tributáveis, exportações canceladas, devoluções de compras, aquisições de não contribuintes de PIS e de COFINS, cooperativas e pessoas físicas, energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, gases industriais e telecomunicações.

Em seguida, a contribuinte, manifestou sua discordância quanto ao Relatório da Fiscalização de fls. 306/307.

A DRF em São Paulo – SP seguiu exatamente o entendimento da Fiscalização e reconheceu, parcialmente, o direito creditório em favor da contribuinte. De tal decisão, houve recurso à DRJ em São Paulo – SP questionando a exclusão das exportações de produtos adquiridos de terceiros, dos produtos não tributados, aquisições de não contribuintes de PIS e de COFINS, cooperativas e pessoas físicas, energia elétrica, combustíveis, lubrificantes, gases industriais e telecomunicações. Pediu, ainda, o acréscimo da Taxa SELIC.

A DRJ em São Paulo – SP manteve o indeferimento.

Contra a decisão, a contribuinte recorreu ao 2º Conselho Contribuintes, o qual, por sua 1ª Câmara deu parcial provido ao recurso em acórdão assim ementado:

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,

Processo nº : 13805.008038/98-76
Acórdão : CSRF/02-02.287

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 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. (fls. 399/400)

Sustentando haver omissão na folha de rosto do julgado, eis que não constou o resultado do julgamento quanto à questão de ser computado na fórmula do benefício da Lei nº 67 9.363 os valores dos produtos exportados classificados como NT, opôs a Fazenda Nacional embargos de declaração que foram acolhidos.

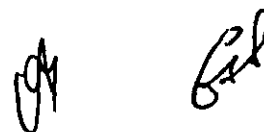
Processo nº : 13805.008038/98-76
Acórdão : CSRF/02-02.287

Ainda, inconformada, a Fazenda Nacional interpôs o recurso especial de fls.448/469, arguindo que o crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96 somente pode ser concedido ao produtor/exportador (i) cujos produtos sejam tributados pelo IPI e (ii) que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem o PIS e a COFINS. Pleiteia, também, a exclusão da base de cálculo do crédito presumido dos valores pagos a título de energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e gases industriais, bem como que não seja utilizada a Taxa SELIC para fins de atualização monetária dos créditos a serem ressarcidos.

Por despacho de fls. 49/502, o recurso foi admitido.

Contra-razões às fls. 515/539

É o relatório.



Processo nº : 13805.008038/98-76
Acórdão : CSRF/02-02.287

VOTO VENCIDO

Conselheira ADRIENE MARIA DE MIRANDA, Relatora.

Como exposto, quatro são pontos abordados no recurso especial, passemos, assim, a análise de cada um deles.

a) do direito ao crédito presumido quando os produtos exportados são NT

No que toca à alegação de que o contribuinte não teria direito ao crédito presumido em comento, porquanto os produtos exportados não são tributados pelo IPI, cumpre-se observar que a Lei nº 9.363/96, em seu art. 1º, concedeu o benefício às empresas produtoras/exportadoras e não apenas às produtoras/exportadoras contribuintes do IPI. Note-se que nenhuma restrição ou ressalva foi feita pelo dispositivo legal nesse sentido:

"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." (negritamos)

Tanto é assim que, em seu art. 4º, prevê referida norma a possibilidade de ressarcimento em moeda corrente na hipótese de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do IPI devido, *verbis*:

"Art. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente."

Dessa forma, é claro que a norma não restringiu o benefício aos produtores/exportadores contribuintes do IPI, em virtude do que é indevida a exclusão da ora recorrida do incentivo fiscal ao argumento de que produtora-exportadora de produtos não tributados pelo IPI.

Ademais, registre-se que nesse sentido é o entendimento externado por essa
Eg. CSRF:

"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS – INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO VALOR DO CRÉDITO - Não fazendo a Lei n.º 9.363/96 qualquer restrição quanto à

Processo nº : 13805.008038/98-76
Acórdão : CSRF/02-02.287

*procedência das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos por empresas exportadoras, para fins de cálculo do crédito presumido de IPI concedido a estas, não pode o Poder Executivo, por meio de Instrução Normativa, inovar na ordem jurídica, estipulando exclusões da base de cálculo do crédito não previstas na lei. **PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COM NÃO TRIBUTADOS - A Lei nº 9.363/96 não exige para o gozo do incentivo que o produto exportado seja industrializado. TAXA SELIC - O Decreto nº 2.138/97 equipara os institutos da restituição e do ressarcimento tributários e confere o direito à utilização da Taxa SELIC. Recurso negado.**" (CSRF/02-01.440, Rel. Cons. Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, d.j. 08/09/2003, negritamos)*

Destarte, deve ser reconhecido o direito ao crédito presumido, confirmando-se o v. acórdão que assim procedeu.

b) do direito ao crédito relativo à aquisição de insumos de pessoas físicas e cooperativas

Com relação à inclusão na base de cálculo do crédito presumido de IPI dos valores relativos aos insumos adquiridos de pessoas não contribuintes do PIS e da COFINS, igualmente não procedem os argumentos deduzidos pela II. Procuradoria da Fazenda Nacional, em especial o no sentido de que o art. 2º, ao determinar que a base de cálculo do crédito será o valor total das aquisições, não autoriza concluir que isso abrangeria todos os insumos adquiridos, quer gravados ou não pelas contribuições.

Isso porque já decidiu essa Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo pacífico o entendimento de que, ao contrário, o art. 2º prevê da Lei nº 9.363/96, ao não fazer qualquer distinção autoriza o crédito referente à aquisição de insumos de pessoas físicas:

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO PIS/COFINS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECONHECIMENTO. A receita, inclusive de exportação, deve ser reconhecida quando da tradição do bem exportado, que se dá apenas quando da entrega do bem pelo vendedor exportador ao comprador estrangeiro, conforme a modalidade de exportação contratada, e não quando da celebração de dito contrato e da emissão da correspondente nota fiscal.

***AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. Incluem-se na base de cálculo do crédito presumido as aquisições feitas de não contribuintes das contribuições para o PIS e da COFINS. Recurso a que se nega provimento.**" (Acórdão CSRF/02-01.415, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, d. j. de 08.09.2003, negritamos)*

"IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTE AO PIS E A COFINS – 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 n.º 9.363

Processo nº : 13805.008038/98-76
Acórdão : CSRF/02-02.287

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 n.º 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão." (CSRF/02-01.435, Rel. Cons. Otacílio Dantas Cartaxo, d.j. 08/09/2003, negritamos)

Outrossim, uma vez que a COFINS e o PIS oneram em cascata o insumo adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição, estando, por conseguinte, embutidos no seu valor.

Nesse passo, o produtor-exportador, ao adquiri-los, acaba por ser contribuinte de fato das mencionadas contribuições. Ora, tendo arcado com o ônus das contribuições incidentes nas operações antecedentes, é de rigor o direito do produtor-exportador ao crédito presumido de IPI como ressarcimento do PIS e da COFINS pagas, sob pena de não se estar cumprindo o espírito da lei que é desonerar os produtores exportadores a fim de incentivar as exportações.

Por fim, cumpre-se registrar que o Col. Superior Tribunal de Justiça, examinando a matéria, concluiu pelo reconhecimento do direito ao crédito presumido referente à aquisição de insumos de não contribuinte do PIS e da COFINS:

"TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS DE PESSOA FÍSICA – LEI 9.363/96 E IN/SRF 23/97 – LEGALIDADE.

1. 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.

2. Entendimento que se baseia nas seguintes premissas: a) a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição; b) o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais; c) a base cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes.

3. Regra que tentou resgatar exigência prevista na MP 674/94 quanto à apresentação das guias de recolhimentos das contribuições do PIS e da COFINS, mas que, diante de sua caducidade, não foi renovada pela MP 948/95 e nem na Lei 9.363/96.

4. Recurso especial improvido." (REsp nº 586.392/RP, Rel. Ministra Eliana Calmom, DJ de 06/12/2004, negritamos)

Desse modo, também quanto a esse aspecto deve ser confirmado o v. acórdão.

c) do direito ao crédito referente à aquisição de energia elétrica, combustíveis, gases e lubrificantes



Processo nº : 13805.008038/98-76
Acórdão : CSRF/02-02.287

Nesse ponto, por primeiro, deve ser observado que o recurso voluntário foi provido para reconhecer a *“inclusão na base de cálculo do benefício dos valores referentes às aquisições de energia elétrica e combustíveis, considerados insumos”* (fls. 445).

Assim, por faltar interesse recursal à Fazenda Nacional, não conheço o recurso especial no tocante o pedido de exclusão das aquisições de lubrificantes e gases industriais, não reconhecidas pela eg. Câmara recorrida.

Quanto à aquisição de energia elétrica e combustíveis, entendo que o v. acórdão recorrido deve ser mantido.

Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, geram direito a crédito as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo, *in verbis*:

“Art. 2º. A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições e 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 produto exportado.”

Na hipótese, a energia elétrica e o combustível configura-se como insumo, ensejando o crédito.

Com efeito, geram direito a crédito todos os insumos que forem consumidos no processo de industrialização e que sejam essenciais ao mesmo, ainda que não integrem o novo produto. É o que dita o art. 147, I do RIPI/98, *verbis*:

“Art. 147 – Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

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 permanentes” (negritamos)

Vale dizer, para caracterizar matéria-prima ou produto intermediário devem os insumos ser consumidos ou utilizados no processo industrial, sendo irrelevante o fato de integrarem o produto final ou que o seu consumo tenha sido imediato e decorrido de contato físico direto sobre o produto em fabricação.

Na espécie, como esclarece a contribuinte, *“a energia elétrica destina-se ao acionamento dos motores elétricos, que, por sua vez, movimentam as máquinas e equipamentos*

Processo nº : 13805.008038/98-76
Acórdão : CSRF/02-02.287

usados no processo de industrialização dos produtos finais exportados". E "os combustíveis (derivados de petróleo) serão usados nas caldeiras, também no processo produtivo" (fls. 392/393)

Como se vê, a energia elétrica e os combustíveis, embora não integrem o produto final, são essenciais ao processo industrial e nele se consomem, constituindo, assim, insumos cuja aquisição gera direito ao crédito presumido de IPI.

Dessa forma, devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido os valores correspondentes à aquisição de energia elétrica e combustíveis.

d) da utilização da Taxa SELIC

Por fim, no tocante ao cabimento da atualização monetária dos créditos objeto de ressarcimento de crédito IPI pela Taxa SELIC, por força do disposto no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95, também não merece ser provido o apelo especial.

Sobre o tema já se manifestou essa Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo pacífico o entendimento de que o ressarcimento constitui uma espécie de restituição, em virtude do que é devida a atualização monetária dos créditos a serem ressarcidos, sendo aplicável a Taxa SELIC para tal fim a partir de janeiro de 1996. É o que se verifica, por exemplo, dos seguintes julgados:

"IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – 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 estabeleceram 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. 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 2.138/97 tratado restituição o

Processo nº : 13805.008038/98-76
Acórdão : CSRF/02-02.287

ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento. Recurso negado." (CSRF/02-01.248, Rel. Cons. Dalton César Cordeiro de Miranda, d. j. 27/01/2003, negritamos)

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). RESSARCIMENTO. 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 2.138/97 tratado restituição o ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento. Recurso a que se nega provimento." (CSRF/02-01.414, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, d.j. 08/09/2003, negritamos)

Conclusão

Diante do exposto, visto que não procede nenhum dos questionamentos suscitados pela Fazenda Nacional no seu recurso especial, voto por negar-lhe provimento.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 24 de abril de 2006


ADRIENE MARIA DE MIRANDA



Processo nº : 13805.008038/98-76
Acórdão : CSRF/02-02.287

VOTO VENCEDOR

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Redator designado

O recurso é tempestivo, e tendo atendido aos demais pressupostos processuais para sua admissibilidade, deles tomo conhecimento.

A recorrente, Fazenda Nacional, pretende seja revisto e reformado o acórdão recorrido que reconheceu o direito do contribuinte a incluir, na base de cálculo do incentivo fiscal de que se tratam, os valores das aquisições de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, especialmente pessoas físicas, cooperativas e de compras feitas dos estoques reguladores do governo.

Neste diapasão, entendo como corretas as decisões de decidir sustentadas naquele acórdão recorrido. A esse propósito, cito voto da lavra do Conselheiro Renato Scalco Isquierdo, que bem respalda minhas razões de decidir:

"Aquisições de matérias-primas de pessoas físicas, cooperativas e de órgãos governamentais.

(...)

A glosa feita pela fiscalização, é importante que se registre, atende ao comando de normas administrativas expedidas pela Secretaria da Receita Federal, no sentido da impossibilidade da inclusão de tais aquisições na base de cálculo do incentivo em tela. No caso de aquisição de bens de pessoas físicas, a proibição está contida na IN SRF nº 23/97, art. 2º, §2º, que tem a seguinte redação:

"Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

§ 1º (...)

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

Com relação às cooperativas, a proibição de inclusão na base de cálculo do incentivo decorre da norma contida na IN SRF n. 103/97, como segue:

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

Essa orientação também constou do Boletim Central nº 147/98, no qual foram publicadas "Perguntas e Respostas sobre Crédito Presumido do IPI", mais especificamente na pergunta de número 10:

"10) Tendo-se em vista que o índice de 5,37%, utilizado para cálculo do benefício, corresponde a duas operações sucessivas sujeitas ao pagamento de PIS/COFINS, ocorrendo a hipótese de mercadorias fornecidas na segunda operação terem sido adquiridas de pessoas físicas, produtor rural, sociedades cooperativas (ou outros não sujeitos ao pagamento daquelas contribuições), ou seja, tendo havido apenas uma

Processo nº : 13805.008038/98-76
Acórdão : CSRF/02-02.287

operação com pagamento de PIS/COFINS, qual o procedimento a adotar para corrigir o aumento indevido no montante do benefício?

R) Não há nenhum procedimento específico a ser adotado em função do número de etapas anteriores. O índice a ser adotado é sempre de 5,37%. No caso de o insumo ser fornecido por pessoa jurídica não sujeita ao PIS/PASEP e COFINS, ou pessoa física, não há direito ao crédito presumido destes insumos (ainda que em etapas anteriores a estes fornecedores tenha havido incidência das contribuições). Deve ser observada a regra do § 2º, do art. 2º da IN 23/97."

As demais glosas de outros não-contribuintes estão sendo feitas seguindo uma regra geral, que serviram de fundamento para as normas antes transcritas, segundo a qual, se o incentivo visa ao ressarcimento do PIS e da COFINS incidentes sobre as operações anteriores, de forma a não onerar os produtos exportados com tais contribuições, o fato de não haver a incidência dessas contribuições sobre o vendedor das mercadorias, daria ao ensejo o registro de um crédito indevido.

Penso que tal raciocínio decorre de um exame equivocado das normas que regulam o incentivo fiscal tratado, da falta de compreensão dos mecanismos de apuração da sua base de cálculo, que parte de uma ficção legal, e, finalmente, da transposição incorreta de preceitos da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

O incentivo aqui analisado foi instituído pela Lei nº 9.393/96, decorrência da conversão da Medida Provisória nº 1.484 e suas reedições, esta, por sua vez, antecedida pela Medida Provisória nº 948 e suas reedições. Em sua essência, o cálculo do incentivo fiscal, tal como previsto nas normas citadas, não guarda maiores complexidades.

Segundo a lei, a empresa produtora-exportadora deve apurar a relação percentual da receita de exportação do período em relação ao valor da receita bruta total. O percentual apurado deve ser aplicado sobre o valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Tal procedimento visa segregar o custo dos insumos utilizados na fabricação de produtos exportados. E aqui, é bom que se registre desde logo, estamos diante de uma ficção legal¹, qual seja, a de que o custo de fabricação dos produtos exportados e dos produtos destinados ao mercado interno guardam relação com o preço de venda.

¹ Importante para o tema é a distinção entre presunção legal e ficção legal. Segundo Paulo Celso Bonilha, "a presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inequívoco, portanto, que a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da experiência constitui a premissa maior. A consequência positiva que resulta do raciocínio do julgador é a presunção". Gilberto Ulhoa Canto, por sua vez, diz que, "na presunção, toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque, na grande maioria das hipóteses análogas, determinada situação se retrata ou define de um certo modo e passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexos causal lógico que o liga aos dados antecedentes". Segundo Antônio da Silva Cabral, "as ficções, ao contrário das presunções, não se baseiam no que ordinariamente acontece, mas naquilo que se sabe não ter acontecido. A função da ficção é criar a aparência de realidade, quando se sabe que a realidade é outra... A ficção consiste em a lei atribuir a determinado fato, coisa, pessoa ou situação um predicado que não possuem no mundo real. O legislador sabe que as coisas não existem no mundo real, conforme a situação descrita na norma; apesar disso, finge que realmente existem conforme previsto na norma. Enquanto na presunção se parte de um fato conhecido para se chegar a um fato desconhecido, mas real, na ficção já se sabe que o fato não existe, mas a lei o considera como se existisse".

Processo nº : 13805.008038/98-76
Acórdão : CSRF/02-02.287

Sabe-se que o mercado internacional é muitas vezes mais competitivo que o mercado interno, e que as empresas exportadoras operam com uma margem de lucro bem inferior ao praticado no mercado nacional. Ainda que tivéssemos uma empresa fabricante de um produto apenas, de custo de fabricação único, as exigências do mercado internacional fazem com que os custos (com embalagem, seguros, cartas de créditos, etc.) superem os custos com as operações internas. Portanto, a lei, ao determinar a segregação dos custos a partir do rateio das receitas brutas, distancia-se da realidade dos fatos e assume, mesmo sabendo ser falso, que os custos com a fabricação de produtos exportados guarda relação com a proporção entre a receita de exportações e a de venda no mercado interno.

Sobre o valor resultante da aplicação desse percentual apurado sobre o preço de aquisição (portanto, sobre o custo dos produtos exportados), a lei determina que se aplique o percentual de 5,37%. O valor assim apurado é o valor a ser ressarcido (ou compensado com o IPI devido de outras operações, como faculta a lei). A aplicação desses 5,37% é a segunda ficção legal. Estabelece o legislador que a carga tributária da COFINS e do PIS existente no valor das mercadorias adquiridas corresponde a 5,37% do preço final de aquisição.

Note-se que os 5,37% correspondem à aplicação cumulativa da alíquota de 2,65% ($1,0265 \times 1,0265$). Esses valores sequer correspondem às alíquotas atuais da COFINS e do PIS, que são, respectivamente, 3% e 0,75%². Há quem afirme, em face da aplicação cumulativa dos referidos valores, que a lei pretendeu ressarcir as contribuições incidentes sobre as duas últimas operações. Essa informação consta, inclusive, na exposição de motivos da Medida Provisória nº 948/95 como segue:

“Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponde não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim das duas para 5,37% (...)”.

Guardando coerência, aliás, se coubesse a glosa dos valores correspondentes a aquisições de não contribuintes do PIS e da COFINS, pelos mesmos motivos deveria a autoridade fiscal investigar a etapa anterior à última, glosando, igualmente, os valores correspondentes às operações realizadas com não contribuintes dessas exações, já que, como ficou expresso na exposição de motivos da lei, o ressarcimento alcança também a etapa que antecede a aquisição dos insumos. Não se tem notícias, contudo, de glosas realizadas em razão da participação de não contribuintes na operação que antecede à aquisição, pelo estabelecimento incentivado, dos insumos aplicados em produtos exportados.

Cabe destacar, também, que, apesar de ter sido a intenção do legislador ressarcir as contribuições incidentes sobre as duas etapas anteriores ao processo produtivo, como revela a leitura da exposição de motivos, a norma criada gera outros efeitos, diferentes dos imaginados pelo elaborador da norma, pois o percentual de 5,37%, como foi dito, não guarda relação com as alíquotas efetivamente vigentes das contribuições. Além disso, esse percentual previsto pela lei incide sobre o preço de aquisição dos insumos, e portanto, atinge pelo menos a margem de lucro da última operação. O ressarcimento, portanto, mesmo contemplando alíquotas inferiores às efetivamente previstas para as contribuições a serem devolvidas (2,65% para a COFINS e PIS, quando deveria ser

² A alíquota de 2,65% não decorre de uma vontade aleatória do legislador como possa parecer à primeira vista. Ela corresponde à soma da alíquota de 2% da COFINS (vigente desde a sua criação pela Lei Complementar nº 70/92, até a criação do adicional de 1% compensável com o imposto de renda), com a alíquota de 0,65% do PIS, exigível a partir dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, posteriormente declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (com a declaração de inconstitucionalidade, a alíquota do PIS voltou a ser a prevista na Lei Complementar nº 07/70, de 0,75%).

Processo nº : 13805.008038/98-76
Acórdão : CSRF/02-02.287

2,75%³), pode resultar em um valor maior que o encargo efetivo de PIS e COFINS incidente nas duas últimas operações de compra e venda, dependendo da margem de lucro praticada pelo vendedor da última etapa.

A constatação desse fenômeno é simples, e basta alguns cálculos para sua comprovação. Imagine-se uma determinada matéria-prima que foi vendida por um fabricante a um distribuidor por \$100,00, e este o revendeu ao estabelecimento produtor-exportador com um acréscimo de 50%, por \$150,00, portanto. As contribuições recolhidas nessas duas operações correspondem a \$2,75 ($\$100,00 \times 2,75\%$)⁴ e \$4,12 ($\$150,00 \times 2,75\%$), o que totaliza \$6,87 ($\$2,75 + \$4,12$).

O ressarcimento, segundo o critério legal, contudo, seria de \$8,05 ($\$150,00 \times 5,37\%$), valor bastante superior ao encargo incidente sobre as duas operações anteriores⁵. Evidentemente esses números variam de acordo com a estrutura de preços praticados nas operações anteriores à aquisição, e exatamente aí reside a dificuldade do ressarcimento pretendido. Por se tratar de tributos cumulativos, e que não permitem um controle sobre a sua incidência em cada fase (ao contrário dos impostos indiretos, como IPI e ICMS, que possuem registros detalhados em cada etapa), não é possível apurar-se o valor efetivamente cobrado nas etapas anteriores.

Não por outro motivo que o legislador lançou mão da ficção legal antes referida, porque impossível, na prática, precisar o valor pago acumuladamente dos referidos tributos na aquisição dos insumos aplicados nos produtos exportados. Uma primeira conclusão, entretanto, é possível se extrair de tudo o que foi dito até o momento: o incentivo, na forma como foi instituído, visa ressarcir as contribuições incidentes sobre as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem nas suas diversas etapas (e não apenas na última), e que o percentual de 5,37% corresponde ao ressarcimento das contribuições incidentes em mais de duas etapas anteriores.

Ora, se a lei determinou a aplicação de um percentual que não guarda relação direta com as alíquotas efetivamente aplicadas, que incide sobre uma base de cálculo também irreal, e, finalmente, que a aplicação conjunta desses critérios leva à apuração de um valor que supera ao efetivamente pago pelo menos nas duas etapas anteriores, é claro que o legislador não pretendia o ressarcimento apenas do valor incidente na última aquisição. E mesmo que pretendesse apurar um valor que se aproximasse da realidade, buscando ressarcir o encargo tributário incidente sobre as duas últimas operações, conforme evidenciou na exposição de motivos, utilizou um critério fixo, não fazendo qualquer distinção para os casos em que há uma ou dez operações anteriores, e se essas operações estavam ou não sujeitas à incidência das contribuições que se pretende ressarcir.

Aliás, se a lei visasse apenas o ressarcimento das contribuições incidentes sobre a última operação, não haveria motivos para modificar a legislação, já que a Medida Provisória nº 725/94, vigente até a edição das normas atuais, previa o ressarcimento de exatos 2,65% incidentes sobre os insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, mediante, ainda, a apresentação, pelo exportador, das correspondentes guias de recolhimento pelo seu fornecedor imediato⁶.

³ Abstraindo-se, evidentemente, o adicional de 1%, recuperável por meio do Imposto de Renda.

⁴ Equivalente à soma das alíquotas de 2% da COFINS (desprezado o adicional de 1% compensável com o IR) e de 0,75% do PIS.

⁵ O ressarcimento será sempre maior que o encargo efetivo das contribuições nas operações (considerados os critérios da nota anterior), desde que a margem de lucro na segunda operação seja superior a 5%.

⁶ A redação da referida Medida Provisória era a seguinte:

Art. 1º. Fica instituído, a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito fiscal, mediante ressarcimento em moeda corrente destinado a compensar o custo representado pelas contribuições sociais de que

Processo nº : 13805.008038/98-76
Acórdão : CSRF/02-02.287

A lei nova veio exatamente para corrigir essa distorção, qual seja, o ressarcimento apenas das contribuições incidentes sobre a última aquisição, de forma a ampliar o seu alcance. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 948/95 (da qual originou-se a Lei nº 9.393/96) é clara no sentido de que o ressarcimento visa a desoneração das diversas etapas anteriores e não apenas da última operação. A referida exposição de motivos tem a seguinte dicção:

"(...) permitir a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos. (...)

Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponde não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim das duas etapas antecedentes, o que revela que a alíquota a ser aplicada deve ser elevada para 5,37% atenuando ainda mais a carga tributária incidente sobre os produtos exportados, e se revelando compatível com a necessidade do ajuste fiscal."

E para alcançar as operações anteriores à última, cujo valor, repita-se, é impossível de ser apurado, o legislador lançou mão de um critério que não guarda relação com a realidade, uma ficção legal, portanto. E mais: criou um critério único, aplicável a todos os casos indistintamente.

Pouco importa, por conseguinte, que a empresa exportadora adquira insumos que percorram 20 etapas anteriores, ou apenas 2. O critério para apuração do crédito a ser ressarcido será sempre o mesmo, qual seja, a aplicação do percentual de 5,37% sobre o valor total de insumos aplicados na fabricação dos produtos exportados, estes, por sua vez, apurados a partir do rateio dos custos, apurado segundo a relação percentual das receitas de exportação e de vendas no mercado interno.

Irrelevante, igualmente, que tenha havido incidência da COFINS e do PIS na aquisição dos insumos feita pelo estabelecimento exportador. **Não há, na lei, qualquer referência a esse requisito (ao contrário da legislação anterior, que expressamente o exigia).** E a interpretação da norma, assim levada a efeito em todos os seus aspectos, especialmente o histórico-integrativo, conduzem à conclusão diversa à contida no lançamento.

tratam as Leis Complementares nºs 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, que incidirem sobre o valor das matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno pelo exportador para utilização no processo produtivo.

Art. 2º. A base de cálculo do crédito fiscal será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem referidos no artigo 1º, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do exportador.

Art. 3º. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 2,65% sobre a base de cálculo definida no artigo 2º.

(...)

Art. 5º. O benefício, ora instituído, é condicionado a apresentação pelo exportador, das guias correspondentes ao recolhimento, pelo seu fornecedor imediato, das contribuições devidas nos termos das Leis Complementares nºs 07 e 08/70 e 70/91.

(...)

§2º. A eventual restituição das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições que serviram à comprovação prevista neste artigo, inclusive quando sob a forma de compensação mediante crédito, implica a imediata devolução, por parte do exportador beneficiário do crédito, do valor correspondente à restituição ou compensação, acrescido de atualização e de juros, calculados de acordo com as normas que regem o atraso de pagamento das referidas contribuições.

Processo nº : 13805.008038/98-76
Acórdão : CSRF/02-02.287

Quando o legislador quis auferir a efetiva incidência das contribuições na operação anterior, ele o fez de forma expressa. Havia, como já foi destacado, a exigência da comprovação do efetivo recolhimento das contribuições naquela oportunidade. A reforma legislativa teve como pressupostos básicos a simplificação do incentivo, pela criação de um percentual fixo, e o atingimento das operações anteriores à última.

Não cabe ao intérprete da norma jurídica estabelecer distinção onde o legislador não o fez. Ao excluir as aquisições, cuja última operação não esteja sujeita à incidência das contribuições por haver um distanciamento do critério legal de apuração da carga de contribuições contida nos insumos, automaticamente estar-se-ia legitimando o pleito de um ressarcimento maior que o previsto em lei para os casos em que a carga de contribuições contida no valor das mercadorias fosse maior que o valor resultante da aplicação do critério previsto em lei, em razão do maior número de etapas que tenha percorrido.

O erro da exigência da efetiva incidência das contribuições na última operação decorre, na minha opinião, de dois fatores. A tentativa da administração de barrar o benefício dado pela lei às empresas que adquiram produtos sem a incidência das contribuições, em razão do evidente ganho que auferem pela critérios contidos na lei. O outro é a decorrente da transferência indevida das regras vigentes na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a presente sistemática de apuração dos créditos de COFINS e PIS a serem ressarcidos.

Como é sabido, a legislação do IPI, como regra geral, expressamente proíbe o registro do crédito do imposto, se a operação de aquisição não está sujeita à incidência do referido imposto. Em razão do nome “crédito presumido de IPI” a Secretaria da Receita Federal deu ao incentivo fiscal o tratamento de crédito de IPI (conforme fica evidenciado pelas diversas normas administrativas expedidas por aquele órgão), como é o caso das mercadorias classificadas como “Não Tributadas” (ou NT) na tabela de incidência do IPI, hipótese em que as considera fora do incentivo fiscal em tela. O crédito passível de registro nos livros fiscais do IPI foi apenas uma forma criada pelo legislador para o ressarcimento mais rápido das contribuições, e seu valor não pode ser confundido com o IPI. Por outro lado, a lei autoriza que se utilize os conceitos da legislação do IPI apenas no que se refere aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (art. 3º., parágrafo único, da Lei nº 9.363/96). O fato de ser ressarcido mediante a compensação com créditos de IPI não lhe altera a natureza jurídica, que permanece sendo de contribuição para o PIS e COFINS.

Finalmente, não cabe à autoridade administrativa tentar corrigir eventuais distorções contidas na lei, como é o caso do ressarcimento das contribuições nos casos em que não houve essa incidência na operação anterior por não ser praticada por contribuinte, como nos casos de pessoas físicas e cooperativas, entre outros. Da mesma forma como a lei beneficiou as empresas que adquirem mercadorias de não contribuintes do PIS e PASEP, ao estabelecer um critério uniforme de apuração do crédito a ser ressarcido para todas as situações, igualmente prejudicou aquelas, cujos produtos percorrem várias etapas, sendo oneradas pelas contribuições de forma mais intensa, pela cumulação da incidência tributária, lhes retirando a competitividade, especialmente no mercado internacional, onde a regra é a não exportação de tributos.

Entendo que a lei deva ser aplicada da forma como foi concebida pelo legislador, e que somente a este compete aprimorá-la. Evidentemente, por todas razões expostas, sou da opinião de que as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, mesmo que adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, ou que, por outro motivo, essas contribuições não tenham incidido na aquisição dessas mercadorias, os

Processo nº : 13805.008038/98-76
Acórdão : CSRF/02-02.287

valores correspondentes a essas operações devem compor a base de cálculo do incentivo fiscal em tela, sendo, portanto, incorreta a glosa aplicada pela fiscalização.”

Em face do até aqui exposto, voto pela negativa de provimento ao apelo interposto pela Fazenda Nacional, pois o entendimento acima transcrito, friso novamente e por relevante, muito bem reflete meu posicionamento pessoal sobre a matéria em debate.

E, quanto ainda a este recurso interposto, entendo que melhor sorte atende a parte do referido apelo e naquilo que diz respeito às supostas possíveis inclusões de energia elétrica para fins de creditamento do IPI. Explico, assim também o fazendo com fundamento nas razões de decidir sustentada pelo Conselheiro Renato Scalco Isquierdo:

“Valores referentes a (...), combustíveis e mercadorias revendidas sem industrialização.

Relativamente aos valores de (...) combustíveis, também não há correções a serem feitas na decisão recorrida. Conforme já referido nesta decisão, a lei que criou o incentivo remeteu expressamente à legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI no que tange ao conceito de matéria-prima. Não se admite, em relação ao IPI o registro do crédito do imposto em relação a essas mercadorias, porquanto não integram, nem entram em contato direto, com o produto final. Além disso, impossível segregar os valores relativos a essas mercadorias que foram utilizados em outras atividades que não o processo produtivo, como, por exemplo, as atividades administrativas da empresa.”

Ainda no tocante a impossibilidade de se incluir na base de cálculo do crédito presumido do benefício em debate a energia elétrica, afirmo minha concordância com as razões do recurso da Fazenda Nacional neste particular, votando pelo provimento do apelo especial da recorrente 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 e em situações análogas à ora enfrentada, como no caso dos pleitos de energia elétrica. 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 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.”



Processo nº : 13805.008038/98-76
Acórdão : CSRF/02-02.287

Entendo, por derradeiro e quanto a outra parte do recurso da recorrente, ser devida a incidência da denominada Taxa SELIC a partir da efetivação do pedido de ressarcimento.

Com efeito, a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes firmou 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 matéria⁷, 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.

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

⁷ "Da Inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários", RT 33-59.

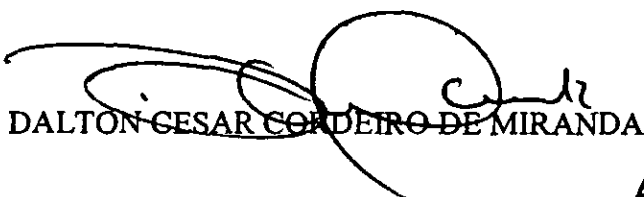
Processo nº : 13805.008038/98-76
Acórdão : CSRF/02-02.287

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.

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de **dar provimento parcial** ao recurso especial da Fazenda Nacional, para tão somente reconhecer como indevido o creditamento de IPI referente às aquisições de energia elétrica.

Sala das Sessões, em 24 de abril de 2006


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA