



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

Processo nº 13851.000593/2003-96
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.008 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2013
Matéria IPI
Recorrente FISCHER S/A - AGROINDUSTRIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI COMO RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. ENERGIA ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS E AFINS. SÚMULA CARF Nº 19.

Apenas são passíveis de integrar a base de cálculo do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº. 9.363, de 1996, a aquisição de matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagens, não se enquadrando como tais a energia elétrica, o bagaço de cana, lenha, o óleo 3A e afins, utilizados como combustíveis e fontes de energia elétrica, uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto. Aplicação da Súmula nº. 19, do CARF.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI COMO RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS. INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO. REPARTIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA

Nos termos do art. 333, I, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo tributário, compete ao autor, a prova quanto à fato constitutivo do seu direito. Tratando-se de pedido de ressarcimento/declaração de compensação, incumbe ao sujeito passivo a prova da existência do crédito alegado, devendo o mesmo comprovar o papel, no processo produtivo, dos insumos sobre os quais pleiteia o crédito.

CRÉDITO PRESUMIDO IPI. BASE DE CÁLCULO.

Devem ser incluídos na receita operacional bruta, bem como na receita de exportação o valor resultante das vendas realizadas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros que não tenham sofrido qualquer industrialização por parte do exportador, por ausência de vedação legal expressa em sentido contrário.

AJUSTES NOS SALDOS DE ESTOQUES. REFLEXO.

Admitido o direito de crédito, devem ser refletidos referidos créditos, nos saldos iniciais/finais dos estoques.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI COMO RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. IN/SRF 23/97. ILEGALIDADE. RESTRIÇÕES INDEVIDAS. AFRONTA AOS ARTS. 96 E 100 DO CTN.

Incluem-se na base de cálculo do benefício as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem feitas de pessoas físicas e cooperativas de produtores rurais, ainda que não tenham sofrido a incidência da contribuição para o PIS e da COFINS. 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 como ressarcimento das contribuições ao PIS e a COFINS, as aludidas aquisições feitas de pessoas físicas e de cooperativas de produtores, incidindo em violação ao disposto nos arts. 96, 99 e 100 do CTN. Precedentes.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXEGESE DO RESP Nº 1.035.847/RS. PRECEDENTES DO STJ. APLICAÇÃO DO ART. 62-A, DO RI-CARF.

A partir do julgamento, pelo STJ, do REsp nº 1.035.847/RS, de relatoria do Min. Luiz Fux, submetido ao rito dos Recursos Repetitivos (CPC, art. 543-C), foi firmado entendimento no sentido de que é devida a atualização pela SELIC dos créditos objeto de pedido de ressarcimento ou compensação, por resistência ilegítima da Administração, ainda que seja decorrente da demora na análise do respectivo processo administrativo. Direito a atualização do crédito ressarcindo desde o protocolo do pedido até o efetivo aproveitamento, via restituição ou compensação.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator, vencido o conselheiro Mário César Fracalossi Bais quanto a proporcionalidade do índice. Fez sustentação oral Dra. Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva, OAB/SP 246.569.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

Processo nº 13851.000593/2003-96
Acórdão n.º **3402-002.008**

S3-C4T2
Fl. 3

Participaram do julgamento os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente Substituto), João Carlos Cassuli Junior (Relator), Mario Cesar Francalossi Bais (Suplente), Silvia de Brito Oliveira, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva. Ausente, justificadamente, os Conselheiros Nayra Bastos Manatta e Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça.

CÓPIA

Relatório

Versam os autos de Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI como Ressarcimento de PIS/COFINS apurados na forma da Lei 9.363/96, relativo ao 4º Trim/2002, no valor de R\$32.075.764,57 (trinta e dois milhões, setenta e cinco mil, setecentos e sessenta e quatro reais e cinquenta e sete centavos), combinado com declarações de compensação de débitos próprios, transmitida pela empresa em 31/03/2003.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Araraquara/SP, através do Despacho Decisório DRF/AQA/EQORT nº. 13851.000593/2003-96, de 15 de agosto de 2005, houve por bem em deferir parcialmente o pleito do contribuinte até o valor de R\$6.007.462,88 (seis milhões e sete mil, quatrocentos e sessenta e dois reais oitenta e oito centavos), glosando os demais créditos requeridos ao argumento de que *“os gastos com material de limpeza e reagentes químicos de laboratório, retorno simbólico de Industrialização, Serragem de madeira, bagaço de cana, energia elétrica, óleo combustível e aquisições de matéria-prima de não contribuintes do PIS/COFINS (pessoas físicas) e outros materiais, ainda que sejam consumidos pelo estabelecimento industrial, não revestindo a condição de matéria-prima, produtos intermediários ou materiais de embalagem”*, não podem ser considerados como insumos no cálculo do crédito presumido, bem como, excluindo os gastos com insumos adquiridos de fornecedores *“não contribuintes do PIS e da COFINS”* (pessoas físicas e produtores rurais), por não preencherem as condições da lei para direito ao crédito.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do despacho decisório por meio do AR de fls. 280 (numeração eletrônica) em 29/08/2005, o contribuinte apresentou tempestivamente em 28/09/2005, as fls. 296 (numeração eletrônica), sua Manifestação de Inconformidade, que por muito bem sintetizada pela DRJ em Ribeirão Preto/SP, merece ter seu resumo transcrito:

“A manifestante alega que dois demonstrativos apresentados pela fiscalização, o primeiro referente ao período de janeiro a novembro de 2002 e o segundo relativo ao mês de dezembro, por conta de alterações na legislação, reduziram seu crédito por glosar aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, bem como de energia elétrica, além de desconsiderar as vendas na apuração da Receita Operacional Bruta tal restrição. Considerando que a base para tais glosas seriam Instruções Normativas que restringiriam direito protegidos pela lei, as mesmas seriam ilegais, conforme sua análise da legislação e o entendimento dos tribunais e acórdãos do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais citados.

Também observa que glosas da mesma espécie estão sendo contestadas no processo nº 13851.000274/2002-08, portanto, não poderiam afetar o presente crédito, reduzindo o estoque inicial de 01/01/2002, que corresponde ao estoque final de 31/12/2001, o mesmo ocorrendo no estoque inicial de 01/12/2002, que foi afetado pelas já citadas glosas que reduziram o estoque final de 31/11/2002. Encerrou requerendo a concessão do que foi originalmente pedido, acrescido da taxa SELIC.”

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise aos argumentos sustentados pelo sujeito passivo em sua defesa, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) (DRJ/RPO), houve por bem em considerar improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, proferido Acórdão nº. 14-34.919, ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI

Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas, não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por feita de previsão legal. Os conceitos de produção, matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não abrangendo as despesas com energia elétrica, combustíveis, material de limpeza e reagentes químicos utilizados em laboratório.

BASE DE CÁLCULO. PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA.

Não se incluem no cálculo do crédito presumido, a título de receita de exportação, os valores relativos aos produtos exportados adquiridos para revenda, devendo estes integrarem a receita bruta operacional nos termos da legislação do Imposto de Renda.

CREDITO PRESUMIDO. JUROS PELA TAXA SELIC. POSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito de IPI.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A DRJ acima mencionada entendeu sumariamente que, relativamente às aquisições de pessoas físicas, por não serem estes fornecedores contribuintes das contribuições ao PIS e a COFINS, não há o que ressarcir ao adquirente.

Por sua vez, quanto aos insumos pelos quais o contribuinte entendeu haver direito creditório pela aquisição, o julgador citou a legislação do IPI, e não considerando direta a relação dos mesmos ao processo produtivo do sujeito passivo, indeferiu o pleito.

Quanto ao cálculo da proporção das exportações em relação à receita total para fins de cálculo do benefício pleiteado, entendeu a DRJ que os produtos adquiridos de

terceiros, posteriormente reexportados, não deveria compor a base de cálculo das receitas de exportação.

E por fim, quanto à correção dos créditos pleiteados pela taxa SELIC, indeferiu o requerimento ao argumento da inexistência de previsão legal para sua aplicação.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado da Decisão da DRJ/RPO por meio de AR em 07/11/2011 (Fls. 1636 – numeração eletrônica), o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário em 06/12/2011, aduzindo em apertada síntese:

- Que o cálculo do estoque inicial de 01/01/2002 não foi efetuado de forma correta pela autoridade fiscal, uma vez que considerou valores de outro processo administrativo (onde restava discutida a correta apuração do estoque final de 31/12/2001 – Processo 13851.000274/2002-08), utilizando decisão de primeira instância, quando o processo mencionado, na verdade, já havia sido julgado até mesmo pela CSRF;

- Que o estoque inicial de 01/12/2002 deve ser recalculado desconsiderando as glosas efetuadas no despacho decisório existente nestes autos, posicionando-se em atenção à jurisprudência doutrina dominantes;

- Que quanto à proporcionalidade das receitas de vendas do mercado interno e externo, para o cálculo do crédito presumido aqui pleiteado, ainda que compondo a receita operacional bruta, também deve ser considerado o valor – na parcela de receitas decorrentes de venda à exportação – os produtos adquiridos de terceiros, pois que a interpretação adotada pelo fisco leva em consideração restrição ao conceito de receita instituída por atos normativos internos (IN's) e não a Lei em si, que não diferencia a aplicação do percentual do benefício da forma como realizada pela referida Autoridade.

- Que as aquisições de matérias primas junto a fornecedores não contribuintes das contribuições ao PIS e a COFINS é matéria sedimentada pelo STJ, inclusive em julgamento de recurso repetitivo, na sistemática dos artigos 543-B e 543-C do CPC, sendo pacífico o fato de que, o *“produtor exportador de mercadorias nacionais pode computar, na apuração do crédito presumido de IPI, as aquisições de matérias primas junto à não contribuintes da contribuição para o PIS e a COFINS.”*;

- Que é equivocado o posicionamento da DRJ e da DRF quanto aos insumos glosados por “não empregarem o processo produtivo da empresa”, uma vez que o bagaço de cana, energia elétrica, óleo combustível, lenha de madeira, serragem de madeira, material de limpeza e os reagentes químicos sobre os quais foi tomado o crédito perseguido, são, na definição da legislação do IPI, “produtos intermediários”, essenciais à ativação de sua linha de produção/processo produtivo;

Por fim, o recorrente pretende os créditos pleiteados sejam refletidos nos estoques, tendo elaborado cálculo que fez constar de seu recurso.

Ao final, foi ainda recorrido contra o não deferimento de correção, pela taxa SELIC, do crédito a ser ressarcido, e então pedido o provimento do recurso.

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em três volumes, numerado – eletronicamente - até a folha 1723 (mil, setecentos e vinte e três), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e tempestividade, portanto, dele tomo conhecimento, passando a análise dos fatos articulados pela Recorrente.

A controvérsia contida nos autos abrange variadas discussões, de modo que, como medida de clareza é importante delimitá-las, passando em seguida a análise de cada ponto destacado.

Analisando o relatório, pode-se constatar que as discussões envolvem questões como glosa de créditos decorrentes de aquisições de pessoas físicas, frete, crédito sobre aquisições de energia elétrica, combustíveis e afins, e outros insumos, e, também, o direito à correção monetária sobre o crédito ressarcindo, além de questões referentes ao coeficiente entre a ROB e a Receita de Exportação, e ainda, reflexo nos estoques inicial/final da Recorrente, no cálculo do incentivo, sendo que, conforme mencionado, passo à abordagem de cada um dos pontos.

I. Crédito sobre energia elétrica, combustíveis e afins (bagaço de cana, lenha, serragem e óleo):

No tocante a matéria em epígrafe, tem-se que o cerne da contenda reside na pretensão do contribuinte em computar na base de cálculo do crédito presumido de IPI em questão, os dispêndios por ela incorridos na aquisição de energia elétrica, combustíveis, bagaço de cana, lenha, serragem, óleo e afins, que são utilizados como fonte energética no seu processo produtivo, sendo que a decisão recorrida posicionou-se no sentido de não considerar tais insumos como sendo concessivos de crédito, por entender que os mesmos não revestem esta qualidade porque não são consumidos diretamente no contato *físico* com o produto em fabricação, nos termos do Parecer Normativo CST nº 65/79.

Embora não se duvide que tais produtos sejam insumos indispensáveis ao processo produtivo, e nele se desgastem, assim como não se questione que os mesmos tenham relação de essencialidade e até mesmo de imprescindibilidade ao processo produtivo da recorrente, no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, acabou por prevalecer o entendimento de que, para o caso de crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e de COFINS, instituído pela Lei nº 9.363/96, por se tratar de incentivo fiscal que deve ser restritiva e literalmente interpretado (art. 111, do CTN), apenas dará direito ao crédito os insumos que se enquadrarem no conceito de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicando-se nessa interpretação o Parecer Normativo CST nº 65/79.

E a energia elétrica e as fontes alternativas de energia (como são o bagaço de cana, a lenha, a serragem e os óleos combustíveis térmicos em geral), embora sofram desgaste no processo produtivo, por não estarem em contato físico direto com o produto em fabricação, acabam não concedendo o direito ao crédito, segundo o entendimento majoritário que acabou prevalecendo.

No caso vigora a Súmula nº 19, do CARF, que está assim redigida:

Súmula CARF nº 19: Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

E embora não estejamos diante apenas de energia elétrica e “combustíveis”, mas de bagaço de cana, óleo, lenha e serragem, a verdade é que o uso de tais itens como fontes energéticas, torna-os como sendo espécie de combustível, e, consequentemente, se tem entendido que também para esses itens a Súmula é plenamente aplicável.

Cumpra-se observar que as Súmulas editadas pelo CARF são de observância e aplicação obrigatória, sob pena de perda de mandato ao Conselheiro que descumprir referido labor, de modo que no caso em questão deve ser aplicada.

Assim, nesse particular, nega-se provimento ao recurso voluntário.

II. Demais “insumos”: Material de limpeza, reagente químicos de laboratório e retorno simbólico de industrialização:

No tocante ao restante das glosas efetuadas, que no caso dos autos referem-se, especificamente, à tomada dos créditos oriundos da aquisição de material de limpeza, reagentes químicos de laboratório e retorno simbólico de industrialização, tenho que, diferentemente os outros “bens e direitos” tidos como fonte energética no processo produtivo, estes itens sim, poderiam ensejar o direito creditório perseguido pela empresa, desde que, necessariamente comprovada a sua inserção no processo produtivo da recorrente, ou ainda, seu enquadramento como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Conforme mencionado acima, este Colegiado já posicionou-se no sentido de que, relativamente ao crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições ao PIS e a COFINS, os insumos ensejadores da pretensão creditória serão, necessariamente, aqueles previstos na legislação do IPI, tendo enfaticamente caracterizado o seu enquadramento como MP, PI e ME.

No caso dos autos, a empresa Recorrente é produtora de sucos de frutas e legumes, não sendo possível a compreensão de qual a forma como os bens e direitos constituintes da análise efetuada neste tópico, compõem, desgastam-se, transformam-se, ou se perdem no processo produtivo pertinente.

A despeito dos fundamentos esposados pelo contribuinte em suas oportunidades de defesa, no sentido de assegurar serem estes bens e direitos efetivos produtos intermediários, em nenhum destes momentos processuais o referido contribuinte logrou êxito em esclarecer seu processo produtivo, ou ainda, o papel específico de cada um dos itens glosados, no referido processo.

Como bem se sabe, é ônus de quem alega a prova do direito de que se diz titular. Assim, caberia ao contribuinte recorrente a prova do fato constitutivo de seu direito, qual seja, a de que o material de limpeza, reagentes químicos de laboratório e retorno simbólico de industrialização – glosados pela Autoridade Fiscal – sejam, dentro de seu

processo produtivo, efetivos produtos intermediários, matérias-primas e/ou materiais de embalagem.

Neste sentido estabelece o art. 333 do Código de Processo Civil, que se aplica subsidiariamente ao processo administrativo tributário:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”

Segundo Francesco Carnelutti as provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.

Desta feita, tenho que o curso dado à glosa da apropriação dos créditos aqui discutidos, é correta, pois que é ônus do contribuinte, que pratica o ato de pleitear (pedir), comprovar o fato constitutivo do direito ao crédito tributário pretendido.

Neste particular, portanto, igualmente nega-se provimento ao Recurso Voluntário.

III. Proporcionalidade das exportações em relação à receita total para fins de apuração de base legal para o cálculo do crédito – receitas de exportação de produtos adquiridos de terceiros:

No que diz respeito à inclusão de valores relativos à revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, como receitas de exportação, para o cálculo do crédito pretendido pelo contribuinte, a despeito do que foi decidido na decisão recorrida, tenho que assiste razão ao contribuinte, pois que, inexiste previsão legal para a exclusão levada a efeito pela Autoridade Preparadora.

É que, segundo o que se colhe do voto condutor do r. Acórdão recorrido pelo sujeito passivo, “(...) sendo o benefício instituído para empresa produtora e exportadora, para que a receita de exportação possa ser computada no cálculo da proporcionalidade que determinará a base de cálculo, faz-se necessário que o produto exportado seja industrializado pela exportadora e tributado pelo IPI (...)”, ensejando assim, sua exclusão das denominadas receitas de exportação, ou ainda receita bruta total, utilizada no cálculo do percentual

O que fez a Autoridade Fiscal foi segregar, do conceito de receita de exportação e de receita operacional bruta, aqueles valores decorrentes do volume de revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, sem que se possa, a partir do texto da lei, efetuar a referida distinção.

Vejamos o texto legal:

“Art. 1º

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/04/2013 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 24/0

4/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 23/04/2013 por JOAO CARLOS CASSUL

I JUNIOR

Impresso em 03/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Independentemente de as receitas de vendas dos produtos comercializados pela recorrente serem relativas à fabricação própria, ou de terceiros, não se pode descaracterizar o fato de que integram, as duas, a rubrica de receita bruta operacional da pessoa jurídica, e ainda, que a lei, em suas disposições acerca do benefício, não especifica que a receita bruta operacional deva advir apenas das receitas de venda de produtos de fabricação própria.

Neste sentido, colaciono entendimento exarado em consonância com o que tenho como interpretação própria, proferido pela Conselheira Nayra Bastos Manatta, no processo nº. 10950.004365/2002-06:

“[...]

No que diz respeito à inclusão dos valores relativos à revenda de mercadorias adquiridas de terceiros no compito da receita operacional bruta entendo que a Portaria MF nº 38/97, no seu art. 3º, inciso II referiu-se genericamente a "receita bruta operacional" sem quaisquer comentários extras.

Por receita bruta operacional entende-se a totalidade de receitas obtidas pela pessoa jurídica no exercício de suas atividades normais, quais sejam: as que constam do seu contrato social.

No caso dos autos o fato de os produtos comercializados haverem sido fabricados por terceiros não descaracteriza tais receitas como integrante da rubrica receita bruta operacional da pessoa jurídica.

Vale ainda ressaltar que a lei não especificou que a receita bruta operacional à qual está a se referir diz respeito apenas às receitas advindas de venda de produtos de fabricação própria. Onde a lei não restringe não cabe ao interprete fazê-lo.

Assim, entendo correta a posição da fiscalização ao incluir no calculo da receita bruta operacional da recorrente todas as receitas que decorram de suas atividades próprias, sejam os produtos vendidos de fabricação própria ou não.

Esta mesma linha de raciocínio há de ser trilhada no que diz respeito à exclusão da receita de exportação advinda de produtos adquiridos de terceiros para efeito da determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta.

Uma coisa é a exigência legal para a caracterização do beneficiário do crédito presumido, ou seja, a condição de empresa produtora e exportadora, o que pressupõe a exportação

de produtos de fabricação própria diretamente ou através de empresa comercial exportadora.

Outra é, uma vez firmada a condição de empresa produtora e exportadora, inferir que as receitas de exportação de produtos adquiridos de terceiros não possam compor a receita de exportação para aquele efeito, pois o texto legal não faz esta distinção.

Muito ao contrário, sempre trata de forma genérica esta categoria e a Portaria MF nº 38/97 (art. 3, § 1º, II), que define a receita bruta de exportação para efeito da apuração do crédito presumido, condiciona apenas que o objeto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora seja de "mercadorias nacionais".

Em termos econômicos, também não faz sentido essa exclusão, a não ser que essa parcela fosse de igual maneira excluída da receita operacional bruta, de forma a assegurar a correta discriminação, dentre os insumos adquiridos para o processo produtivo, do montante aplicado em produtos de fabricação própria exportados.

Enfim, como é mais prático utilizar os conceitos agregados da contabilidade, impõe-se a isonomia de procedimentos, ou seja, que a receita bruta de exportação seja considerada incluindo as receitas advindas de venda ao exterior de mercadorias adquiridas de terceiros.

[...]"

E ainda, os precedentes abaixo solidificam este entendimento:

"RECEITA DE VENDA DE PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. INTEGRAÇÃO À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE. Para fim de apuração do percentual de presunção do crédito presumido do IPI, na vigência da redação do inciso II do § 15 do art. 3º da Portaria MF nº 38, de 1997, a receita de exportação era definida como sendo o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais, sem qualquer distinção, incluindo, por conseguinte, a receita de revenda de produtos nacionais adquiridos de terceiros." (CARF 3a. Seção / 2a. Turma da 1a. Câmara / ACÓRDÃO 3102-00.915 em 01/03/2011)

"RECEITA DE VENDAS DE PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. INTEGRAÇÃO A RECEITA DE EXPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE. Na vigência da redação do inciso II do § 15 do art. 3º da Portaria MF nº 38, de 1997, a receita de exportação era definida como sendo o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais, sem qualquer distinção, incluindo, portanto, a receita de revenda de produtos adquiridos de terceiros." (CARF 3a. Seção / 2a. Turma da 1a. Câmara / ACÓRDÃO 3102-00.914 em 01/03/2011)

"RECEITA DE EXPORTAÇÃO: INCLUSÃO PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS E EXPORTADOS. Não há

vedação expressa na Lei para que seja considerado no computo da receita bruta de exportação a venda para o exterior e para empresa comercial exportadora de mercadorias nacionais adquiridas de terceiros.” (CARF 3a. Seção / 2a. Turma da 4a. Câmara / ACÓRDÃO 3402-00.539 em 28/04/2010)

Diante do exposto, neste tocante, voto por dar parcial provimento ao recurso do contribuinte, aplicando a *interpretação legal* ao caso concreto, no sentido de que as receitas de revenda de mercadorias de terceiros sejam incluídas tanto na receita operacional bruta quanto na receita de exportação.

IV. Ajustes nos Estoques:

Pleiteia ainda, o contribuinte, que os ajustes nos estoques efetuados pela Autoridade Fiscal na análise do pedido que instrumentaliza estes autos, é indevida, e merecem ser os mesmos mantidos nos valores originariamente declarados.

Todavia, os ajustes de estoque inicial/final controvertidos nestes autos, decorrem, única e exclusivamente, das glosas efetuadas no curso da análise do crédito então apropriado pelo Recorrente, e a solução para a contenda que daí se forma, só poder ocorrer mediante a decisão final desta questão, procedendo-se à nova apuração dos créditos conforme teor do julgamento, recompondo-se, consequentemente, a escrita contábil/fiscal do mesmo para fins dos correspondentes valores, inclusive, considerando as discussões de mesmo conteúdo, em outros processos administrativos, relativos a outros períodos que interfiram nos saldos de estoque inicial/final.

Desta forma, apenas e tão-somente em razão do resultado final da discussão acerca de quais bens e direitos a que o contribuinte tenha tomado crédito, estariam apropriados de forma correta, em consonância com o que prevê a lei, é que os ajustes efetuados pela Autoridade Administrativa mereceriam debate.

Diante destas afirmações, competirá à Autoridade Preparadora, recompor, de acordo com a decisão final acerca dos bens e direitos que compõe o crédito do contribuinte, quais serão os valores correspondentes aos estoques inicial/final a serem escriturados pelo mesmo, tratando-se, consequentemente, de meros reflexos do provimento total ou parcial dos pedidos de ressarcimento, para cada período de apuração (mesmo de outro processo que tenha trânsito em julgado, de período conexo).

O provimento do recurso neste particular, portanto, é proporcional ao provimento quanto aos direitos de créditos reconhecidos, pelo que merece provimento parcial o recurso.

V. Créditos sobre insumos adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas de produtores:

Verifica-se, ainda que a Recorrente volta-se contra o indeferimento procedido pela Administração tributária, de computar na base de cálculo do crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS, os dispêndios da aquisição de insumos feitos pela Recorrente junto à produtores rurais pessoas físicas e/ou cooperativas. Sustenta a Recorrente

haver direito ao referido cômputo, enquanto que a decisão recorrida fundamenta o indeferimento do direito ao crédito no fato de que referidos fornecedores de insumos não sofrem a incidência das contribuições em comento, e, portanto, nos termos da Lei, não propiciariam o cálculo do crédito em questão.

Sobre a questão, cabe lembrar a Lei nº 9.363/96 foi estabelecida com o intuito de desonerar o produtor exportador, criando um regime de apuração de créditos de IPI que permitiam a utilização de crédito presumido de PIS e COFINS nas aquisições de matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagens de produtores rurais e cooperativas. Não trouxe vedação expressa, do que se pode afirmar permitir esse cômputo, a priori, pois que, é indubitável que os produtores rurais pessoas físicas ou as cooperativas de produtores rurais, ao adquirirem os insumos agrícolas (sementes, fertilizantes, adubos, sacarias, imobilizados etc.), pagam embutidos no custos de tais insumos, as citadas contribuições, e, como tal, repassam “via preço”, esses custos para o preço dos produtos agrícolas, de modo que, financeiramente as contribuições ao PIS e à COFINS gravam o custo de tais insumos agrícolas, ainda que adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas.

Em seu art. 6º, a Lei supracitada determinou que “o Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções normativas necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador”.

Nos termos do art. 6º, da Lei nº 9.363/96, o então Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa nº 23/97 que, em seu art. 2º, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI, no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS e à COFINS.

Todavia, como é bem sabido, a validade das Instruções Normativas, que são atos normativos secundários, necessitam de estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam, sob pena de estarem viciados de ilegalidade no momento em que tentarem sobrepujar a legislação hierarquicamente superior.

Desta forma, restou evidente que, ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições de matéria prima e de insumos de fornecedores não sujeitos à tributação pelo PIS e pela COFINS, no tocante específico aos produtos oriundos de atividade rural, a Instrução Normativa nº 23/97 tornou-se ilegal, extrapolando a regra prevista no art. 1º da Lei nº 9.363/96, bem como o próprio objetivo colimado pela norma.

De nenhuma forma um ato normativo secundário poderá inovar no ordenamento jurídico, restringindo a aplicação de benefício instituído por Lei.

Este também é o entendimento majoritário de nossos Tribunais, tendo, inclusive, sido julgado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, sob o regime dos Recursos Repetitivos (art. 543-C do Código de Processo Civil), como vemos abaixo:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS

INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.

2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que: "Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 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. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior."

3. O artigo 6º, do aludido diploma legal, determina, ainda, que "o Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador".

4. O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, expediu a Portaria 38/97, dispondo sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 e autorizando o Secretário da Receita Federal a expedir normas complementares necessárias à implementação da aludida portaria (artigo 12).

5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando: "Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. § 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive: I - Quando o produto

fabricado goze do benefício da alíquota zero; II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico e exportação. § 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."

6. Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.

*7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: **ADI 531 AgR**, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e **ADI 365 AgR**, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991).*

*8. Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: **REsp 849287/RS**, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; **AgRg no REsp 913433/ES**, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.06.2009, DJe 25.06.2009; **REsp 1109034/PR**, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16.04.2009, DJe 06.05.2009; **REsp 1008021/CE**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe 11.04.2008; **REsp 767.617/CE**, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 15.02.2007; **REsp 617733/CE**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.08.2006, DJ 24.08.2006; e **REsp 586392/RN**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.2004, DJ 06.12.2004).*

9. É que: (i) "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" ; (ii) "o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais" ; e (iii) "a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos

utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes" (REsp 586392/RN).

[...]

15. Recurso especial da empresa provido para reconhecer a incidência de correção monetária e a aplicação da Taxa Selic.

16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.

17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(STJ - REsp nº 993.164-MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe de 17/12/2010)

Temos ainda da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - REMESSA "EX OFFICIO": ABRANGÊNCIA – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS DE PESSOA FÍSICA – LEI 9.363/96 E IN/SRF 23/97 – LEGALIDADE.

(...)

4. 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.

5. 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.

6. 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.

7. Precedente da Segunda Turma no REsp 586.392/RN.

8. Recurso especial provido em parte.

(STJ - REsp. nº 529.758-SC, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJU de 20/02/2006).

Da jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, se extraem os seguintes julgados:

*Processo e 10980.000495/2001-23 Recurso nº 201-133.287
Especial do Contribuinte Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº 02-02.883 Sessão de 28 de janeiro de 2008*

*Recorrente IMCOPA IMPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO E
INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA*

Interessado FAZENDA NACIONAL

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS – IPI*

Período de apuração: 01/09/2000 a 31/12/2000

Ementa:

Integra a base de cálculo do crédito presumido de IPI o valor referente ao crédito relativo aos insumos adquiridos de cooperativas e pessoas físicas.

Energia elétrica e combustíveis não são matérias-primas ou produtos intermediários e, portanto, não devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido regido pelas regras da Lei nº 9.363/96.

Recurso especial provido quanto a matéria "aquisições de não contribuintes" e quanto à "não incidência de juros a taxa Selic sobre o crédito pleiteado".

Recurso especial negado quanto às aquisições combustíveis e energia elétrica.

Assim, há de ser considerado o crédito presumido oriundos da aquisição de matérias primas e insumos de produtores rurais pessoas físicas, nos termos da Lei nº 9.636/96, sob pena de afronta aos arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

Ademais, nos termos do art. 62-A, do Regimento Interno do CARF, havendo Recurso Repetitivo acerca da matéria em discussão, deve ser reproduzida nos autos, seguindo-se o entendimento solidificado pelo Poder Judiciário, como se ocorrer no caso em análise.

Desta forma, nesse particular merece provimento o recurso voluntário, para admitir o cômputo na base de cálculo do crédito presumido, dos gastos com insumos adquiridos de pessoas físicas e/ou cooperativas.

VI. Direito à Correção Monetária do crédito ressarcindo:

No tocante a esta questão, vislumbra-se que embora tenha havido o deferimento parcial de créditos em favor do contribuinte, resta em debate a incidência da correção monetária sobre referidos créditos que foram deferidos, mesmo que já efetivamente usufruídos pelo contribuinte (via ressarcimento em espécie ou compensação).

A matéria em questão encontra-se decidida pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso representativo de controvérsia, a qual confirmou a

invalidade da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 23/97, e reconheceu o direito à correção dos créditos do IPI, no acórdão proferido no Recurso Especial nº 993.164-MG, de 13/12/2010.

O voto condutor do acórdão assim se refere à matéria:

“Com efeito, a oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural, (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exsurto legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 10358471RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 11501881SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

Nesse sentido, há precedente favorável desta Turma, cujo voto é de relatoria da Ilustre Relatora Nayra Bastos Manatta e teve como redatora designada para o julgamento a Ilustre Conselheira Silvia de Brito Oliveira, que destaco:

*Processo nº 10950.004365/2002-06 Recurso nº 259.847
Voluntário Acórdão nº 3402-00.224 — 4ª Câmara / 2ª Turma
Ordinária: Sessão de 14 de agosto de 2009 Matéria
RESSARCIMENTO IPI*

*Recorrente M. S. LEATHER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE
COUROS LTDA.*

Recorrida DRJ em RIBEIRÃO PRETO/SP

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/04/2002

*IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.
AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA.*

Incluem-se na base de cálculo do benefício fiscal o valor das aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem feitas de pessoa física.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

É cabível a incidência da taxa Selic sobre o saldo credor do IPI objeto de ressarcimento, a partir da data de protocolização do pedido.

CREDITO PRESUMIDO IPI. BASE DE CÁLCULO.

Devem ser incluídos na receita operacional bruta, bem como na receita de exportação o valor resultante das vendas realizadas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros que não tenham sofrido qualquer industrialização por parte do exportador.

Recurso provido.

Relativamente à matéria em análise, compartilho do entendimento muito bem colocado pela ilustre Conselheira Redatora em suas razões de voto, conforme passo a expor.

Cumpre, também, salientar que reconheço a existência de jurisprudência cristalina dos Tribunais Superiores, inclusive em sede de recurso representativo de controvérsia (RESP 1.035.847/RS) no sentido de que o crédito meramente escritural de IPI não deve ser sujeito à atualização monetária.

No entanto, entendo que não é este o caso discutido no recurso em análise, na medida em que a recorrente pede a atualização monetária a partir do protocolo do pedido administrativo de ressarcimento de crédito de IPI.

Neste ponto, tenho que entre a data do Pedido de Ressarcimento, em que o crédito deixa de ser escritural e passa a estar vertido em um veículo de busca da realização de tais direitos, deixando o contribuinte de estar inerte, e passando a responsabilidade de análise do direito deferido pelo ordenamento, ao encargo da Administração Pública, que deve nortear-se, dentre outros princípios pelo do da Eficiência.

É dizer: a partir do protocolo do pedido de ressarcimento, o contribuinte passa a aguardar que a Administração apenas lhe defira um direito que lhe é conferido por lei, e cuja demora, por certo, não lhe pode mais prejudicar, pena de “esvaziar” o próprio objetivo do incentivo concedido.

Com relação ao pedido da recorrente de que a atualização monetária deva ser realizada com base na taxa SELIC, destaco que a temática vem sendo alvo de discussões no âmbito dos julgados administrativos e analisada sob duas correntes argumentativas:

Ser indevida a correção monetária, por ausência de expressa previsão legal;

Cabível a correção monetária até 31 de dezembro de 1995, por analogia com o disposto no art. 66, parágrafo 3º, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, não admitindo, contudo, a correção a partir de 1º de janeiro de 1996, com base na taxa Selic, por ter ela natureza de juros e alcançar patamares muito superiores à inflação efetivamente ocorrida.

Não obstante tais posicionamentos, não concordo que seja o melhor direito aplicado ao caso em tela, mesmo porque entendo que a extinção alegada pela segunda corrente - a partir de 1º de janeiro de 1996 - não afasta, por si só, a possibilidade de incidência da taxa SELIC nos ressarcimentos. Convém lembrar que, no âmbito tributário, essa taxa é utilizada para cálculo de juros moratórios tanto dos créditos tributários pagos em atraso quanto dos indébitos a serem restituídos ao sujeito passivo, em espécie ou compensados com seus débitos.

Dessa forma, em sendo a correção monetária mero resgate do valor real da moeda, é perfeitamente cabível a analogia com o instituto da restituição a fim de garantir ao ressarcimento, que tenha tratamento isonômico.

E assim já decidiu o CARF:

“IPI – PEDIDO DE RESSARCIMENTO – ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. A atualização monetária de créditos de IPI representa o resgate da expressão real do incentivo, não constituindo nenhum adicional a exigir expressa previsão legal, sendo pela UFIR até 1995 e a partir de 1996 pela taxa SELIC. Recurso Negado.

(CARF – Número do Processo: 11030.000903/98-73 – Recurso de Divergência – 2ª Turma – Número do Recurso: 201.111531 – Rel. Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva – 23/03/2004)

De igual modo, verifico que a jurisprudência da C. CSRF já assentou que *“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 (...), além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado restituição e ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento.”* (cf. Ac. CSRF/02-01.319 da 2ª Turma da CSRF, no Rec. nº 201-110145, Proc. nº 10945.008245/97-93, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, em sessão de 12/05/2003; cf. tb. Ac. CSRF/02-01.949 da 2ª Turma da CSRF, no Rec. nº 203-115973, Proc. nº 10508.000263/98-21, Rel. Cons. Josefa Maria Coelho Marques, em sessão de. 04/07/2005)

Portanto, considerando que o pedido de ressarcimento já foi decidido pela autoridade fiscal (e judicial) e parcialmente deferido, no que tange aos valores reconhecidos, merece ser efetuada a correção monetária, pela incidência da taxa SELIC, desde a data do pedido apresentado pelo, até a data em que efetivamente efetuado ressarcimento ou a compensação.

Insta ainda frisar, que o reconhecimento do direito, se destina aos valores deferidos pela DRF já mencionada, e não à totalidade do pedido apresentado pelo contribuinte, pois que o valor não reconhecido, devendo incidir a correção sobre os créditos efetivamente existentes e deferidos pela Autoridade Pública.

Este efeito, aliás, vem a realizar o direito a SELIC, pois que a demora da Administração em apreciar os pedidos de ressarcimento, para bem e cuidadosamente analisar os direitos de créditos, em sendo atualizados pela SELIC, não prejudicarão ao sujeito passivo titular do crédito, pelo espaço de tempo entre o pedido e o efetivo reconhecimento e usufruto de seu direito.

Nesse sentido, sendo expresso quando a perda da natureza meramente escritural do crédito objeto de pedido de ressarcimento, em razão da morosidade da Administração no deferimento do direito de crédito, o Superior Tribunal de Justiça, julgando o Recurso Especial nº 1.035.847-RS, Representativo de Controvérsia, submetido ao Rito dos Recursos Repetitivos (CPC, art. 543-C, do CPC), assentou entendimento vasado nos seguintes termos:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.

2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.

3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.

4. Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o consequente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exsurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 490.547/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.09.2005, DJ 10.10.2005; EREsp 613.977/RS, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 09.11.2005, DJ 05.12.2005; EREsp 495.953/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 27.09.2006, DJ 23.10.2006; EREsp 522.796/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08.11.2006, DJ 24.09.2007; EREsp 430.498/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 26.03.2008, DJe 07.04.2008; e EREsp 605.921/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJe 24.11.2008).

5. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(STJ – 1ª Seção – Rel. Min. Luiz Fux – j. 25.6.2009 - DJe 03/08/2009) – grifou-se.

Buscando a aplicabilidade deste julgado para o caso de resistência imposta pela Administração pelo mero decurso do prazo, o mesmo Superior Tribunal de Justiça, por ambas as Turmas de Direito Público, vem reiteradamente aplicando o mesmo julgado, como paradigma para os casos de morosidade da Administração nas análises dos Pedidos de Ressarcimento, de modo que vem decidindo no seguinte sentido:

“PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. CRÉDITO ESCRITURAL. DEMORA NA ANÁLISE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXEGESE DO RESP 1.035.847/RS.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/04/2013 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 24/0

4/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 23/04/2013 por JOAO CARLOS CASSUL

I JUNIOR

Impresso em 03/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1. A alegação genérica de violação do art. 535 do Código de Processo Civil, sem explicitar os pontos em que teria sido omissa o acórdão recorrido, atrai a aplicação do disposto na Súmula 284/STF.

2. O entendimento firmado no REsp 1.035.847/RS, de relatoria do Min. Luiz Fux, atrai conclusão no sentido de que é devida a incidência de correção monetária aos créditos escriturais que não são gozados pelo contribuinte, na forma de ressarcimento, compensação ou aproveitamento, por resistência ilegítima do Fisco ainda que a demora seja em decorrência de análise de processo administrativo.

3. 'O ressarcimento em dinheiro ou a compensação, com outros tributos dos créditos relativos à não-cumulatividade das contribuições aos Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) - art. 3º, c/c art. 5º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.637/2002 - e para a Seguridade Social (COFINS) - art. 3º, c/c art. 6º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.833/2003, quando efetuados com demora por parte da Fazenda Pública, ensejam a incidência de correção monetária.' (REsp 1129435/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 03/05/2011, DJe 09/05/2011). Recurso especial da FAZENDA NACIONAL conhecido em parte, mas improvido. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. COMPENSAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. CRÉDITO ESCRITURAL DE IPI, PIS E COFINS. CORREÇÃO MONETÁRIA. DEMORA DO FISCO. INCIDÊNCIA. TERMO A QUO. PROTOCOLO DOS PEDIDOS ADMINISTRATIVOS. 1. A alegação genérica de violação do art. 535 do Código de Processo Civil, sem explicitar os pontos em que teria sido omissa o acórdão recorrido, atrai a aplicação do disposto na Súmula 284/STF. 2. Não enseja conhecimento a questão referente à possibilidade de optar pela compensação na forma do art. 74 da Lei n. 9.430/96, na redação que lhe deram as leis 10.637/02 e 10.833/03, tudo devidamente acrescido pela variação da taxa SELIC, na forma do § 4º do art. 39 da Lei n. 9.250/95', em face da ausência de prequestionamento (Súmula 211/STJ). 3. Inexiste interesse recursal quanto aos honorários, uma vez que a decisão monocrática do relator que estabeleceu o percentual de 10% (dez por cento) sobre a condenação não sofreu qualquer alteração pelos julgados que se sucederam - embargos de declaração e agravo regimental -, permanecendo incólume, portanto. 4. Embora o REsp paradigma 1.035.847/RS trate de crédito escritural de IPI, o entendimento nele proferido alberga o reconhecimento de que não incide correção monetária sobre créditos escriturais em geral, salvo se o seu ressarcimento, compensação ou aproveitamento é obstado por resistência ilegítima do Fisco.

5. O termo inicial para a incidência da correção monetária é do protocolo dos pedidos administrativos cuja fruição foi

indevidamente obstada pelo Fisco. REsp 1129435/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 03/05/2011, DJe 09/05/2011; EDcl nos EDcl no REsp 897.297/ES, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, julgado em 16/12/2010, DJe 02/02/2011. Recurso especial conhecido em parte, e parcialmente provido.”

(STJ – 2T – REsp 1.268.980-SC - Rel. Ministro Humberto Martins – j. 19.06.2012 – DJe 22.06.2012) – Grifou-se.

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI. RESSARCIMENTO ADMINISTRATIVO. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. EMBARGOS ACOLHIDOS COM ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS INFRINGENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. (...).

2. *Os créditos escriturais são aqueles provenientes do saldo positivo de natureza fiscal obtido pelo contribuinte dentro de cada período de apuração do ICMS ou do IPI.*

3. *Existência de erro material no acórdão embargado, uma vez que considerou não incidir atualização monetária sobre créditos escriturais de IPI quando, na verdade, se trata de correção incidente sobre os valores devolvidos administrativamente pela Fazenda Nacional a tal título.*

4. *O tratamento dispensado para os créditos reconhecidos administrativamente e pagos com atraso ao contribuinte não se confundem com créditos escriturais de IPI, pois aqueles configuram créditos reais e efetivos, devendo incidir a correção monetária quando os valores forem devolvidos tardiamente pela Fazenda Pública, a fim de evitar que o contribuinte fique ao arbítrio do administrador que somente faria o ressarcimento quando bem lhe conviesse.*

5. *Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para conhecer do recurso especial e dar-lhe provimento, a fim de determinar a incidência da correção monetária sobre os valores devolvidos administrativamente pelo fisco a título de IPI, no período compreendido entre a data do pedido de ressarcimento e a do efetivo pagamento.”*

(STJ/1ª T - EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 771.769/RS - Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima - j. 05/10/2010 - DJe 14/10/2010) – Grifou-se.

Considerando, finalmente, que ao aplicar a SELIC aos créditos do sujeito passivo, ainda que sejam oriundos de anteriores créditos escriturais, mas já vertido em Pedido de Ressarcimento, se está meramente recompondo o poder aquisitivo da moeda e, ao mesmo tempo, compensando o contribuinte pela demora que o Estado demanda na avaliação dos referidos pedidos, entendendo, inclusive, que é necessário que o faça com todo o cuidado e responsabilidade, sendo certo que não se trata aqui de deferir um direito que não está contido no ordenamento, mas sim, que decorre do sistema como um todo, e que vem sendo deferido

Processo nº 13851.000593/2003-96
Acórdão n.º **3402-002.008**

S3-C4T2
Fl. 14

pelo Superior Tribunal de Justiça, e que resgata uma jurisprudência já pacificada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF deste próprio Conselho, ainda quando sob o pálio do hoje extinto Conselho Federal de Contribuintes.

Nessa questão, portanto, merece provimento o recurso do contribuinte.

VII. Dispositivo:

Isto posto, voto no sentido de **dar provimento parcial ao Recurso Voluntário**, nos termos do voto acima exposto.

(Assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator