ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13854.000199/2001-66

COPIA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	13854.000199/2001-66
Recurso nº	235.724 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-001.934 – 3ª Turma**
Sessão de	11 de abril de 2012
Matéria	IPI - ind. por encomenda - aquisições de PF e SELIC
Recorrentes	COINBRA FRUTESP S/A
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

IPI - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - EXCLUSÃO.

O crédito presumido do IPI diz respeito, unicamente, ao custo de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, não podendo ser incluídos, em sua base de cálculo, os valores dos serviços de industrialização por encomenda.

IPI.CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI . BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62-A DO RICARF. MATÉRIA JULGADA NA SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ. Nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 29/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Recursos Especiais do Procurador e do Contribuinte Providos.

CÓPIA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo; e II) pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Maria Teresa Martínez López (Relatora) e Susy Gomes Hoffmann, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Maria Teresa Martínez López - Relatora

Henrique Pinheiro Torres - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

Trata o presente de Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, fl. 01, 2, 2º trimestre de 2001, com fundamento na Portaria MF n º. 38/97.

Por meio do Acórdão n.º 202-17.592 o recurso foi provido em parte. Por maioria de votos, os conselheiros deram provimento para reconhecer o direito de inclusão do custo com a industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido. Pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso quanto à inclusão na base de cálculo do crédito presumido das aquisições de pessoas físicas e cooperativas na base de cálculo do crédito presumido e quanto a taxa Selic.

A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 29/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO.

A mens legis do incentivo teve por finalidade a desoneração tributária dos produtos exportados. O valor das matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários mandados industrializar por encomenda que integraram o produto final exportado compõe a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

INSUMOS. PESSOA FÍSICA

Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas fisicas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. É vedada a atualização de créditos meramente escriturais por absoluta falta de previsão legal.

Recurso provido em parte.

A Procuradora da Fazenda Nacional recorreu tempestivamente do Acórdão n.º 202-17.592, sob a alegação de **entendimento contrário à lei** no tocante à inclusão do custo dos serviços de *industrialização por encomenda* na base de cálculo do crédito presumido de IPI. Segundo a recorrente, a decisão fustigada incorreu em afronta à regra do artigo 12 da Lei n.º 9.363/96 (fls. 141/150). Pelo Despacho n.º 202-063, fls 153, sob o entendimento de estarem presentes as condições legais, deu-se seguimento ao recurso.

Cientificada do Acórdão n.º 202-17.592, bem como do teor do Despacho n.º 202-063, a interessada também interpôs, tempestivamente, em petição única, as contrarrazões ao apelo da Fazenda Nacional e Recurso Especial de divergência (fls. 158/193).

Consta do Despacho de admissibilidade de fls. 204/205:

As divergências apontadas pela empresa referem-se à não-inclusão, no cálculo do crédito presumido, dos custos das aquisições de pessoas fisicas e cooperativas e à não atualização do ressarcimento pela taxa Selic. Para comprovar a necessária divergência, consoante estabelece o art. 15, § 2, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a recorrente fez juntar aos autos, às fls. 194/201, cópia das ementas relativas aos Acórdãos n.ºs CSRF/02-01.165, CSRF/02-01.319 e CSRF/02-01.414, além da cópia integral do Acórdão CSRF/02-01.38.

No Acórdão n.º CSRF/02-01.381, o recurso foi apresentado contra o conhecimento, pela câmara recorrida, do pedido de atualização do crédito presumido pela taxa Selic, que só havia sido apresentado em grau de recurso voluntário. Desta forma, não sendo objeto da lide ali instaurada o cabimento ou não da incidência da taxa Selic sobre o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 29/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *ressarcimento de IPI, este acórdão não se presta para comprovar a alegada divergência.*
>
> *Nos Acórdãos CSRF/02-01.165 e CSRF/02-01.319, porém, foi decidido que as aquisições de pessoas fisicas e de cooperativas devem integrar o cálculo do crédito presumido e que a taxa Selic deve incidir sobre o ressarcimento. Nestas questões, este acórdãos, sem a menor sobra de dúvida, são divergentes do acórdão que ora se combate. Com relação à taxa Selic, também faz prova da divergência a ementa relativa ao Acórdão CSRF/02-01-414.*
>
> *Assim, caracterizado o dissídio jurisprudencial e atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no inciso II do art. 7 0, c/c o § 2' do art. 15, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Port. MF 147/2007,* ***dou seguimento ao presente Recurso Especial,*** *no tocante aos* ***insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas e com relação à incidência da taxa Selic no ressarcimento do crédito presumido de IPI.***

Portanto, sob entendimento de estarem presentes as condições de admissibilidade, foi dado também seguimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte no tocante aos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas e com relação à incidência da taxa Selic no ressarcimento do crédito presumido de IPI.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Relatora

Os recursos apresentados atendem as condições exigidas e deles tomo conhecimento. As matérias objeto dos 2 recursos apresentados, um pela Fazenda Nacional e outro pelo contribuinte, são bastante conhecidas por este Colegiado. A saber:

Recurso da Fazenda Nacional:

> *A Procuradora da Fazenda Nacional recorreu tempestivamente do Acórdão n. 202-17.592, sob a alegação de* ***entendimento contrário à lei*** *no tocante à inclusão do custo dos serviços de industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido de IPI.*

Recurso do contribuinte:

> *As divergências apontadas pela empresa referem-se a: I) não inclusão, no cálculo do crédito presumido, dos custos das aquisições de pessoas físicas e cooperativas, sob entendimento de que supostamente não tiveram incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS e II) a não atualização do ressarcimento pela taxa Selic.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 29/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Passo à análise dos recursos:

Consta dos autos que a contribuinte é empresa fabricante de produtos derivados do processamento de frutas cítricas, especialmente a laranja, comercializados tanto no mercado interno quanto no mercado externo. O objeto da presente controvérsia é o pedido de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, originado por créditos presumidos deste imposto, referentes à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incidentes sobre as aquisições no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, no ano-calendário de 2001.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

A matéria tem dado azo a divergências neste Colegiado.

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23/03/95, convertida na Lei nº 9.363/96, e tem a finalidade de estimular o crescimento das exportações do país, desonerando os produtos exportados dos impostos internos incidentes sobre suas matérias-primas, visando permitir maior competitividade destes no mercado externo. Trata-se, portanto, de norma de natureza incentivadora, em que a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária, em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular.

Evidentemente, os serviços de industrialização cobrados pelo industrializador incluem valor de mão-de-obra e insumos que se agregaram aos produtos industrializados sob encomenda da contribuinte e posteriormente exportados devem, no entender desta Conselheira, por conseqüência, ser incluídos no cálculo do crédito presumido.

Nesse sentido, invoco outros precedentes do então Conselho de Contribuintes:

AC n n.º 202-12301 – Relator MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Ainda com relação às aquisições, analisa-se a <u>industrialização por encomenda.</u>

É certo que se a empresa adquirisse a madeira beneficiada, o valor que constaria na nota fiscal do fornecedor representaria o custo da madeira em bruto mais o custo dos serviços de beneficiamento. Neste caso, não há dúvida de que o valor dessa aquisição comporia a base de cálculo do incentivo, posto que madeira beneficiada foi transformada em móveis que foram exportados.

De outra forma, se a empresa fornecedora emitisse, duas notas fiscais, uma da madeira em bruto e outra do serviço de beneficiamento, que diferença faria para o adquirente? Para o fornecedor, a base do IPI, caso haja incidência, deve ser a soma dos valores das duas notas fiscais. Para o produtor exportador, o custo da matéria-prima há que ser composto pelo somatório das duas notas fiscais.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 29/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No caso presente, o fornecedor da madeira em bruto é um e o realizador do beneficiamento é outro. Isto quer dizer que as duas notas cogitadas no parágrafo anterior são emitidas por estabelecimentos diferentes, mas isso não muda o fato de que, para o adquirente, o custo da matéria-prima é composto pelas duas parcelas: o preço pago pela madeira e o preço pago pelo beneficiamento da mesma, para que adquira as condições exigidas pelo processo de fabricação dos móveis a serem exportados.

Pelo exposto, reconheço como inerente ao custo da matéria-prima o que é pago para o seu beneficiamento em estabelecimento de terceiro, ainda mais que esse terceiro, como o primeiro fornecedor, também está sujeito às contribuições que o incentivo visa ressarcir.

CÓPIA

ACÓRDÃO n.º. 201-74349 - Rel. ROGÉRIO GUSTAVO DREYER

Antes de aplicar-se tal forma de interpretação, incumbe relembrar, e disto não discrepa esta Câmara, que o benefício foi instituído para desonerar a carga tributária das exportações. Por tal, penso que, quando a lei fala em aquisições, não se resume a deferir o direito restrito a tal momento, excluindo operações que não se perpetrem ou que transcendam aquela definição temporal.

Quando a regra fala em ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições, penso referir-se ao produto adquirido e ao custo que nele se contém e que nele vem a agregar-se.

Ora, o termo "aquisições" não se limita a compra e ao seu preço. Significa, igualmente, entre outras formas de aquisição, a obtenção de um produto, até a título gratuito. É, portanto, um conceito que engloba outras formas de aperfeiçoamento de seu conceito, que não a compra e o seu pagamento.

Não encontro, data venia, resposta lógica, a não ser exacerbada interpretação literal, e contraditória aos princípios perseguidos pela regra instituidora do benefício.

Encerro minha manifestação aduzindo dois argumentos finais.

***O primeiro**, e este o nobre Conselheiro-Relator exemplificou como perfeitamente abrangido pela norma, é a admissibilidade do benefício caso o produto tivesse sido adquirido já como produto intermediário (fio de algodão), sem a ocorrência da industrialização por conta de terceiros.*

Não vejo, e aí a discrepância, porque tratar desigualmente duas formas distintas de obtenção do mesmo produto. Não consigo admitir que a regra seja iníqua ao ponto de punir injusta e, no meu entender, antijuridicamente, o exportador que opta por caminho que lhe assegure a competitividade através da obtenção de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem por preço final (custo) mais em conta.

Ainda que perpassasse pelos meus nobres pares que discordam deste entendimento, o pensamento de que tal operação

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 29/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

objetivasse superavaliar o produto, mediante preço eventualmente majorado, visando alargar financeiramente o benefício, ainda assim de aplicar-se a regra como defendo. Caberia, juridicamente, fosse o caso, glosar a operação por simulada ou fraudulenta, e não simplesmente fazer tábula rasa da desconfiança. Vou mais além: não vejo estímulo para a prática, visto que a relação benefício potencial versus risco é altamente desestimulante à prática. No entanto, afirmo que o fenômeno não se sustenta juridicamente, sendo matéria árida para amparar o entendimento do desamparo ao direito.

O segundo *e final argumento, ainda que reconheça não confortado peja juridicidade, é de que a operação de industrialização por conta de terceiros, inclusive em relação ao custo de mão-de-obra, sofre incidência do PIS e da COFINS, o que, por si só, justifica a desoneração tributária via ressarcimento ou compensação.*

ACÓRDÃO nº. 201-76472 – RELATOR GILBERTO CASSULI:

É dizer, a contribuinte incluiu os valores referentes à industrialização efetuada por outras empresas em sua base de cálculo do crédito presumido de IPI relativo ao incentivo à exportação. E esses valores foram excluídos pela autoridade tributária.

Com efeito, estabelece a Lei nº 9.363, de 13/12/1996:

"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 n°s 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****.*

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.

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." (grifamos)*

Estão estabelecidos na lei os aspectos do crédito presumido em exame. E assim, a interpretação que a autoridade julgadora lhe deu não pode prosperar, porque, ao afirmar não poderem compor a base de cálculo, referida no art. 2º da Lei nº 9.363/96, os custos com a industrialização efetuada por outras empresas, diz que somente geram direito ao crédito as ***aquisições*** *em*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 29/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

sentido estrito, o que é uma exegese demasiadamente literal do texto legal.

Devemos, inicialmente, perquirir acerca da mens legis, ou seja, a vontade, o desejo da lei. Bem sabemos que pretende, com este crédito presumido, desonerar a carga tributária das exportações.

*Agora, com relação às aquisições que dão direito ao crédito presumido, devemos entender o que abrangem. Evidentemente, devem às aquisições ser somados os custos nelas contidos, ou seja, geram crédito presumido as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, **e os custos a estes agregados**.*

Com efeito, trata-se o crédito presumido de IPI em comento, como estabelecido no texto legal, de ressarcimento do PIS e da COFINS recolhidos nas etapas anteriores (e não somente na imediatamente anterior), incidentes sobre os insumos. No dizer do ilustre Conselheiro Osvaldo Tancredo de Oliveira, da Segunda Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, é:

*"... **incentivo financeiro à exportação** quantificado sobre o **valor total dos custos dos insumos que compõem o produto exportado**. É certo que esse incentivo, efetivamente, visa a compensar o exportador do valor das ditas contribuições sociais que oneram os insumos empregados, bem como, ainda, as contribuições que oneraram as mercadorias empregadas na fase produtiva desses insumos. Daí a alíquota de 5,37%, para efeito de cálculo do incentivo incidente sobre o valor total dos insumos que compõem o produto exportado, como esclarece a citada Portaria Ministerial."* [1] *(grifamos)*

Trata-se, inclusive, de questão de igualdade tributária, de isonomia. Porque se os custos inseridos, por exemplo, no beneficiamento de matéria-prima não gerarem direito ao crédito presumido aos contribuintes que optam por trabalhar com algumas industrializações por encomenda, estar-se-á tratando este contribuinte de maneira diferente daquele que adquire o insumo semi-acabado (produto intermediário), onde já estarão inseridos os custos com a industrialização efetuada.

De fato, caso o produtor adquirisse o produto intermediário já com os beneficiamentos necessários, em vez de adquirir a matéria-prima em estado produtivo inicial e remetê-la à industrialização em outra empresa (por encomenda), incluiria na base de cálculo do crédito presumido de IPI o valor total deste custo.

De outra banda, adquirindo a matéria-prima em estado inicial e remetendo-a à industrialização por conta de terceiros, conforme o entendimento adotado na decisão objurgada, não pode inserir este custo na base de cálculo do crédito presumido. Há aqui manifesta afronta à juridicidade deste instituto e ofensa ao princípio da igualdade tributária, porque a situação, na ótica do

[1] Acórdão nº 202-09.865, Relator Osvaldo Tancredo de Oliveira, Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Sessão em 17/02/1998, ao julgar o Recurso nº 102.571.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/01/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 29/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *contribuinte, é a mesma. Lembremo-nos, inclusive, que, muitas vezes, este procedimento diminui o valor do ressarcimento, porque o custo total é menor.*
>
> *A Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, no julgamento do Processo nº 10920.000521/97-62, Recurso nº 110.144, Acórdão nº 201-74.349, Relator o eminente Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, em Sessão no dia 21/03/2001, decidiu:*
>
> *"**IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - Os valores correspondentes à industrialização por encomenda integrarão o valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem a que se refere o art. 2º da Lei nº 9.363/96**. ENERGIA ELÉTRICA - A energia elétrica, embora não integre o produto final, é produto intermediário consumido durante a produção e indispensável à mesma. Sendo assim, deve integrar a base de cálculo a que se refere o art. 2º da Lei nº 9.363/96 (...).*
>
> ***Recurso parcialmente provido**." (grifamos)*
>
> *Destarte, não se pode negar que um custo a que se submete a matéria-prima não integre o valor das aquisições incentivadas.*

É dizer, pelo acima exposto, pode, no entender desta Conselheira, incluir os valores referentes à industrialização efetuada por outras empresas em sua base de cálculo do crédito presumido de IPI relativo ao incentivo à exportação.

AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS

Muito embora o assunto já se encontre pacificado no âmbito desta Eg. Câmara Superior, conforme jurisprudência dos Tribunais superiores, a controvérsia limita-se à incidência do art. 1º da Lei n° 9.363, de 16/12/96, imposta pela Instrução Normativa SRF n° 23, de 13/03/1997, que reconhece o direito apenas para aquisições de pessoas jurídicas, e pela Instrução Normativa SRF n° 103, de 30/12/1997, que excluem as cooperativas de produção.

Em ambos os casos, o fundamento é o mesmo: o benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente será cabível quando nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem pelo produtor-exportador houver incidência dessas contribuições sociais.

Como bem percebido pelo doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira[2], a lei instituidora do benefício "*presume de forma absoluta, sem admitir contraprova, mas também sem exigir qualquer prova, que houve custos incorridos e que, a bem das exportações nacionais devem ser ressarcidos ao exportador, e, igualmente, presume de forma absoluta, sem necessidade de prova em qualquer sentido, o montante desses custos a ressarcir"*. E, mais adiante, afirma ainda o autor: *"Em suma, nestas circunstâncias não há prova a ser feita pelo fisco ou pelo contribuinte, de incidência ou não incidência, nem se admite qualquer prova contrária. Qualquer que seja a realidade, o crédito presumido será sempre o mesmo, bastando*

[2] Crédito Presumido de IPI – Ressarcimento de PIS e COFINS – Direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributados, não publicado.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 29/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

serem provados os elementos da fórmula geral", ou seja, basta que sejam quantificados os valores totais das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo, a receita de exportação e a receita operacional bruta.

Ainda, sob o tema, pertinentes são as conclusões do respeitável doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira:

> *VII - CONCLUSÃO: AS AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS INTEGRAM O CÁLCULO DO INCENTIVO, SENDO ILEGAIS AS INSTRUÇÕES NORMATIVAS FAZENDÁRIAS EM CONTRÁRIO De tudo se conclui que as aquisições de insumos que não tenham sofrido a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS também integram a determinação da base de cálculo do crédito presumido a que alude a Lei n. 9363.*
>
> *Isto porque, e em síntese:*
>
> *- a expressão legal "contribuições incidentes" não pode ser vinculada a cada operação de aquisição de insumos, pois tal vinculação não faz qualquer sentido lógico, além de impor condição - a incidência sobre cada aquisição, isoladamente considerada - de realização impossível, porque as contribuições não incidem na base de 5,37%, que é a porcentagem para cálculo do crédito presumido segundo a respectiva fórmula legal;*
>
> *- seja pela literalidade da norma do art. 1º da Lei n. 9363, seja por sua consideração em conjunto com os demais dispositivos dessa mesma lei, especialmente com os que estatuem a fórmula de cálculo do crédito presumido, verifica-se que a alusão ao ressarcimento das contribuições incidentes somente pode ser referida a todas as incidências que possivelmente tenham ocorrido em qualquer anterior etapa do ciclo econômico do produto exportado e dos seus insumos;*
>
> *- o incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção "juris et de jure", não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte;*
>
> *- a fórmula legal de cálculo do incentivo manda considerar o valor total das aquisições de insumos, sem distinção entre as tributadas e as não tributadas;*
>
> *- o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras, e não se confunde com restituição de contribuições, não havendo, assim, razão para exigir a incidência de contribuições para que uma aquisição de insumos seja integrada ao respectivo cálculo;*
>
> *- o ressarcimento do crédito presumido, em moeda corrente, é uma forma alternativa de pagamento da subvenção, sendo que ressarcimento significa provimento do incentivo, em cobertura de parte das despesas de custeio, e não restituição de*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 29/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *contribuições, também por isto sendo irrelevante ter ou não ter havido incidência sobre cada aquisição de insumos, isoladamente considerada;*
>
> *- a prova da incidência e dos recolhimentos sobre cada aquisição de insumos era exigida pela legislação anterior, mas foi tacitamente revogada, não, podendo, pois, ser feita na vigência da nova lei, revogadora da anterior;*
>
> *- o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado;*
>
> *- tudo isto é confirmado pelas regras de hermenêutica, que excluem a interpretação pela literalidade da norma legal e a consideração de apenas um dispositivo isolado das demais normas da mesma lei e do ordenamento jurídico, que exigem resultado derivado da interpretação que seja coerente com os objetivos da lei, que excluem resultado ilógico e de realização impossível, e que requerem o emprego de todos os métodos de exegese, notadamente o sistemático, o teleológico e o histórico;*
>
> *- não obstante, mesmo a letra da lei comporta perfeitamente a interpretação no sentido de que não é necessária a incidência sobre a aquisição de insumos, propriamente dita, referindo-se, antes, às possíveis incidências em quaisquer outras operações que tenham onerado as aquisições dos insumos e o custo do produto exportado.*
>
> *Em vista disso tudo, conclui-se de modo inarredável que carecem de base legal o parágrafo 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº. 23/97 (que limita o crédito às aquisições feitas à pessoas jurídicas e que tenham sido tributadas) e o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº. 103/97 (que exclui as aquisições feitas à cooperativas).*

Na verdade, o crédito presumido de IPI, por ser presumido, independe do valor que efetivamente tenha sido recolhido a título daquelas contribuições sobre as diversas fases de elaboração do produto vendido. Mesmo o inexpressivo pagamento de PIS/PASEP e COFINS em etapas anteriores não obstaria o direito ao crédito. Isto porque a lei, ao estabelecer a base de cálculo e o percentual, criou uma presunção absoluta, *juris et de jure.* A dimensão real da cadeia produtiva é irrelevante para o cálculo do benefício.

Da posição atual do STJ

Por fim, noticia-se que a matéria, conforme jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, já se encontra pacificada [3]. O Tribunal vem, repetidamente, entendido que 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. 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

[3] Matérias Julgadas pelo STJ no Regime do art. 543-C e Resolução STJ nº 08/08

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/01/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 29/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 (RESP 993164, Min. Luiz Fux).

O Regimento Interno do CARF, por sua vez, na redação dada recentemente pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, tem os seguintes comandos nos seus artigos 62 e 62-A:

> *Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*
>
> *Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*
>
> *I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*
>
> *II - que fundamente crédito tributário objeto de:*
>
> *a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n° 10.522, de 19 de julho de 2002;*
>
> *b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n° 73, de 1993; ou*
>
> *c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n° 73, de 1993.*
>
> *Art. 62-A. **As decisões definitivas de mérito, proferidas** pelo Supremo Tribunal Federal e **pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista** pelos artigos 543-B e **543-C** da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, **Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.***
>
> *§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.)*
>
> *§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.* (grifos e destaques nossos)

Verifica-se, assim, que a decisão do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, em caráter de definitividade, deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Atendidos a todos os requisitos previstos em lei, não vejo como se negar o direito do produtor-exportador ao crédito presumido de IPI, ainda que na última etapa não tenha incidido PIS/PASEP e COFINS.

DA ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO – SELIC

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 29/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Insurge-se o contribuinte contra o acórdão proferido que negou o reconhecimento da incidência da correção da Taxa SELIC, a partir do protocolo do pedido.

O ressarcimento de créditos básicos do IPI não utilizados no período trata-se, em verdade de um incentivo fiscal, já que o legislador autorizou o ressarcimento em espécie ou sob forma de compensação com outros tributos, de eventual saldo credor do imposto não utilizado na compensação com débitos do próprio IPI. No caso dos autos, a interessada solicitou o ressarcimento do crédito.

Ressalto conhecer da existência de Jurisprudência cristalina dos Tribunais Superiores no sentido de que crédito escritural não deve ser sujeito à atualização. Não é o caso dos autos em que se permite a atualização a partir do protocolo do pedido administrativo de ressarcimento de crédito presumido de IPI.

Aliás, a partir do protocolo de pedido de restituição de determinada importância, passa a ser a referida importância, uma dívida. Como dívida, ressalva-se um outro aspecto importante. A demora própria do andamento fiscal, e a correspondente defasagem monetária do crédito, não podem ser carregadas como ônus do contribuinte, sob pena de ficar comprometido, pelo menos em parte, o valor ressarcido, que se busca preservar.

Cabe também asseverar que não se discute se correção monetária é mera recomposição do poder aquisitivo da moeda, fato este constatado pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, a exemplo dos seguintes julgados: RE nº 93.415/RS, RE nº 89383-7/RJ, RE nº 77.803/RS. A partir da data de protocolização do respectivo pedido e o do efetivo ressarcimento, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que à contribuinte titular do direito ao crédito de IPI, garanta-se o direito à atualização monetária pela SELIC, nesse período, nos moldes aplicáveis na cobrança, restituição ou compensação dos tributos e contribuições federais.

Posição do STJ

No mais, a exemplo do exposto na análise do item anterior, cabe aqui lembrar que a matéria também se encontra afeta pelo art. 62-A do RICARF[4].

Nesse sentido:

AgRg no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.088.292 - RS (2008/0204771-7)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DO ART. 1º DA LEI N. 9.363/96. PEDIDO DE RESSARCIMENTO EM DINHEIRO. MORA DA FAZENDA PÚBLICA FEDERAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 411/STJ. TEMA JÁ JULGADO PELO REGIME CRIADO PELO ART. 543-C, CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008 QUE

[4] Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 22/01/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 29/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

INSTITUÍRAM OS RECURSOS REPRESENTATIVOS DA CONTROVÉRSIA.

1. O ressarcimento em dinheiro ou a compensação, com outros tributos, dos créditos adquiridos por força do art. 1º, da Lei n. 9.363/96 - créditos presumidos de IPI adquiridos como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS) - quando efetuados com demora por parte da Fazenda Pública, ensejam a incidência de correção monetária.

2. Incidência do enunciado n. 411, da Súmula do STJ: "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" e mudança do ponto de vista do Relator em razão do decidido no recurso representativo da controvérsia REsp.nº 1.035.847 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 24.6.2009.

3. Precedentes em sentido contrário: REsp. Nº 1.115.099 - SC, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 16.3.2010; AgRg no REsp. Nº 1.085.764 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.8.2009.

4. Agravo regimental não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

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

CONCLUSÃO:

Em face ao acima exposto, voto no sentido de: I) dar provimento ao recurso especial da contribuinte e II) negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Maria Teresa Martínez López

Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Redator Designado

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 29/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Peço licença à i. relatora, mas entendo que o recurso especial da Fazenda Nacional merece provimento, pela s razões a seguir aduzidas.

Na Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e, também, na então Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por diversas vezes, votei no sentido de permitir a inclusão na base de cálculo do crédito presumido do custo de beneficiamento e de mão-de-obra empregada na industrialização efetuada por terceiros (industrialização por encomenda), quando estes, são utilizados pelo industrial exportador como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagens na fabricação de produtos por ele exportado. Todavia, os argumentos apresentados pelos Eminentes Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques e Antônio Bezerra Neto, fizeram-me refletir mais sobre a matéria e, finalmente, concluir em sentido contrário ao do que vinha votando até então.

Neste ponto, passo a adotar como razão de decidir, o voto da Conselheira Josefa Maria Coelho Marques, que, de forma objetiva e com a costumeira competência, bem enfrentou a matéria. Assim, com as homenagens de praxe, passo a transcrever os argumentos da ilustre Conselheira, expendidos no voto proferido quando do julgamento do Recurso n° 202-118.591, na sessão plenária da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

> *SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA*
>
> *Outra questão é que diz respeito à inclusão, na base de cálculo do incentivo, do valor pago pela recorrente pelos serviços de industrialização prestados em regime de encomenda.*
>
> *De fato, é inadmissível a inclusão dos serviços de industrialização por encomendas na base de cálculo do incentivo.*
>
> *A matéria-prima, na remessa para industrialização, não sofre alteração de valor. No processo de industrialização, o valor da prestação de serviços se incorpora ao valor do produto acabado e não ao da matéria-prima.*
>
> *Embora se possa alegar que sobre o serviço incidem as contribuições que deram origem ao incentivo, não se trata de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, cujos valores são os únicos a integrarem a base de cálculo do crédito presumido, por expressa disposição legal.*
>
> *Não se trata de matéria a ser resolvida por interpretação extensiva, uma vez que a lei é claríssima ao definir as aquisições que dão direito ao incentivo. Nem, tampouco, é admissível a integração por aplicação de analogia, uma vez que a questão está claramente regulada por lei, que definiu de forma clara e inequívoca o direito ao crédito.*
>
> *Portanto, considerar que se outra hipótese de fato houvesse ocorrido, em vez da que realmente ocorreu, para concluir que se trata de situações equivalentes equivale a tomar o lugar do legislador, para estender o benefício a situação claramente não contemplada na lei, o que é completamente inadmissível.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 29/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

De todo o exposto, é de se reconhecer a pertinência do apelo fazendário, neste ponto.

Henrique Pinheiro Torres

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 19/12/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 29/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA