



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº 13877.000131/96-36
Recurso nº 202-120.464 Especial do Procurador
Matéria IPI - RESSARCIMENTO
Acórdão nº 02-002.561
Sessão de 22 de janeiro de 2007
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CARGILL AGRÍCOLA S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1995

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS DE PRODUTORES. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS.

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, masque, 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 n.º 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS TRANSFERIDOS DE OUTRO ESTABELECIMENTO DA MESMA EMPRESA.

Desde que adquiridos pela empresa de fornecedor contribuinte das contribuições PIS e Cofins e que tenham sido glosados pelo estabelecimento que primeiramente os registrou, os insumos transferidos de outros estabelecimentos da empresa devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido pelo estabelecimento que os utilizou na produção de produtos exportados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1995

jk *gab* *s* 1

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. SELIC.

É devida a atualização pela taxa SELIC a partir do momento em que é apresentado o pedido de ressarcimento dos créditos tributários.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques (Relatora) e Antonio Carlos Atulim que davam provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo do crédito presumido as aquisições de pessoas físicas e para afastar a incidência da taxa SELIC no ressarcimento, e os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Henrique Pinheiro Torres que davam provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto.


Manoel Antônio Gadelha Dias - Presidente


Antonio Carlos Atulim - Redator *ad hoc*


Gileno Gurjão Barreto - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Manoel Antônio Gadelha Dias, Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Antonio Bezerra Neto, Dalton César Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Flávio de Sá Munhoz e Mário Junqueira Franco Júnior.

Relatório

Conforme consta dos autos, trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de IPI requerido pelo contribuinte em 04/12/1996, com base na Medida Provisória nº 948, de 23/03/1995, convertida na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, no valor de R\$ 779.304,24, referente ao período de apuração do ano de 1995.

A fiscalização deferiu parcialmente o pedido, no valor de R\$ 587.203,12 e a DRF em Sorocaba autorizou o ressarcimento dessa importância.

Inconformada, a peticionária impetrou recurso voluntário às fls. 132/148, ao qual, por meio do Acórdão nº 202-14.833 (fls. 188/199), a 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, deu provimento para:

1) Incluir no cálculo do crédito presumido o valor dos insumos adquiridos por transferência de outro estabelecimento da mesma empresa.

2) Considerar a presunção absoluta do crédito presumido das contribuições, bastando para o seu cálculo a quantificação dos valores totais das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo, a receita de exportação e a receita operacional bruta.

3) Proceder à atualização monetária dos créditos de IPI pela aplicação da taxa Selic, de modo a observar os princípios da igualdade, finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa.

Irresignada, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 201/218) requerendo o restabelecimento da decisão de primeiro grau no seguinte sentido de retirar da apuração do crédito presumido do IPI os valores correspondentes às matérias-primas transferidas de outros estabelecimentos da recorrida e às aquisições de matérias-primas de produtores rurais pessoas físicas. Alegou, ainda, que não haveria dispositivo legal autorizando a incidência da taxa Selic para atualização monetária do crédito presumido do imposto.

A contribuinte apresentou Contra-Razões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional (fls. 222/245) na forma do disposto no § 1º do art. 34 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, Anexo II da Portaria MF nº 55/98, na qual, em síntese, alegou não procederem os argumentos da Fazenda Nacional, por não encontrarem amparo na legislação em vigor e por estarem superados na jurisprudência administrativa.

Ao final, requereu “a manutenção da decisão da Instância ‘a quo’ ora atacada, por estar, segundo seu entender, em conformidade com a legislação de regência da matéria”.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Redator *ad hoc*

Tendo em vista a aposentadoria da Conselheira Josefa Maria Coelho Marques antes da formalização do presente acórdão, passo a relatar o recurso na condição de redator *ad hoc* (art. 17, III, do RICARF).

Trata-se de duas matérias, relativamente à inclusão de insumos na base de cálculo do incentivo (aquisição de não contribuintes e transferência de outro estabelecimento) e da questão da incidência da Selic sobre o valor do ressarcimento, até a data da compensação ou ressarcimento em espécie.

No tocante à primeira matéria, adoto, em meu voto, os fundamentos do Acórdão 201-77.932, do qual foi relatora a Conselheira Adriana Gomes Rego Galvão:



Inicialmente, argumenta a recorrente que a exclusão, para efeito do cálculo do crédito presumido, das aquisições de insumos efetuadas a pessoas físicas foi indevida.

Entretanto, discordo completamente deste seu entendimento.

É que a Lei nº 9.363/96, em seu art. 1º, é muito clara ao dispor: “com o ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições.” (negritei)

Ora, se não houve incidência das contribuições nas aquisições, não há que se falar em ressarcimento. E neste sentido, deve-se observar que a lei fala em “incidentes sobre as respectivas aquisições”, de forma que pouco importa se incidiu em etapas anteriores, se, nas aquisições efetuadas pela empresa produtora e exportadora, estas não incidiram.

A respeito deste assunto, e já contrapondo-se ao argumento da recorrente de que não pode haver interpretação restritiva neste caso, destaco o Parecer PGFN nº 3.092, de 27 de dezembro de 2002, aprovado pelo Ministro da Fazenda:

“21. Quando o PIS/PASEP e a COFINS oneram de forma indireta o produto final, isto significa que os tributos não ‘incidiram’ sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (o fornecedor não é contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS), mas nos produtos anteriores, que compõem este insumo. Ocorre que o legislador prevê, textualmente, que serão ressarcidas as contribuições ‘incidentes’ sobre o insumo adquirido pelo produtor/exportador, e não sobre as aquisições de terceiros, que ocorreram em fases anteriores da cadeia produtiva.

22. Ao contrário, para admitir que o legislador teria previsto o crédito presumido como um ressarcimento dos tributos que oneraram toda a cadeia produtiva, seria necessária uma interpretação extensiva da norma legal, inadmitida, nessa específica hipótese, pela Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional.”

E não é só a partir do art. 1º da Lei nº 9.363/96 que se pode vislumbrar este entendimento, nem tampouco em razão do que havia sido disposto pela MP nº 674/94, que foi revogado, porque, nos demais artigos da lei, também se verifica tal posicionamento, como muito bem elucida o mencionado parecer, que transcrevo:

“24. Prova inequívoca de que o legislador condicionou a fruição do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor do insumo é depreendida da leitura do artigo 5º da Lei nº 9.363, de 1996, in verbis:

‘Art. 5º A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente.’

Handwritten signatures and initials: A, GD, and a stylized 8.

25. *Ou seja, o tributo pago pelo fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido, que for restituído ou compensado mediante crédito, será abatido do crédito presumido respectivo.*

26. *Como o crédito presumido é um ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, pagos pelo fornecedor do insumo, o legislador determina, ao produtor/exportador, que estorne, do crédito presumido, o valor já restituído.*

27. *O art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, determina que apenas os tributos 'incidentes' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (e não pelo seu fornecedor) podem ser ressarcidos. Conforme o art. 5º, caso estes tributos já tenham sido restituídos ao fornecedor dos insumos (o que significa, na prática, que ele não os pagou), tais valores serão abatidos do crédito presumido.*

28. *Esta interpretação lógica é confirmada por todos os demais dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996. De fato, em outras passagens da Lei, percebe-se que o legislador previu formas de controle administrativo do crédito presumido, estipulando ao seu beneficiário uma série de obrigações acessórias, que ele não conseguiria cumprir caso o fornecedor do insumo não fosse pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. Como exemplo, reproduz-se o art. 3º da multicitada Lei nº 9.363, de 1996:*

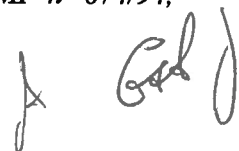
'Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.' (Grifos não constantes do original).

29. *Ora, como dar efetividade ao disposto acima, quando o produtor/exportador adquirir insumo de pessoa física, que não é obrigada a emitir nota fiscal e nem paga o PIS/PASEP e a COFINS? Por outro lado, como aferir o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, que não estão obrigados a manter escrituração contábil?*

30. *Toda a Lei nº 9.363, de 1996, está direcionada, única e exclusivamente, à hipótese de concessão do crédito presumido quando o fornecedor do insumo é pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. A lógica das suas prescrições milita sempre nesse sentido. Não há qualquer disposição que regule ou preveja, sequer tacitamente, o ressarcimento nas hipóteses em que o fornecedor do insumo não pagou o PIS/PASEP ou a COFINS.*

31. *Em suma, a Lei nº 9.363, de 1996, criou um sistema de concessão e controle do crédito presumido de IPI, cuja premissa é que o fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do incentivo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS."*

A propósito, no tocante à exigência de apresentação de comprovantes do recolhimento das contribuições a que se referia a MP nº 674/94, também convém trazer à tona palavras do parecer:



“40. Outro argumento apresentado é no sentido de que, no sistema anterior, o incentivo seria condicionado à prova de que o fornecedor pagou o tributo, o que não ocorreria com a Lei nº 9.363, de 1996. Assim, como essa disposição não consta da referida Lei, estaria demonstrado que o novo sistema não condicionou a concessão do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor de insumo.

41. Ocorre que a alteração legislativa nada prova em favor dessa tese. Não é cabível dizer que, em vista da revogação de uma obrigação acessória (prova do pagamento de tributos pelo fornecedor), o incentivo não estaria condicionado ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor de insumos.

42. Da revogação do antigo sistema é possível inferir apenas que o beneficiário do crédito presumido não precisará mais provar que o fornecedor do insumo pagou as referidas contribuições. Mas isso não quer dizer que o crédito presumido surge mesmo quando o fornecedor não pagou tais tributos. Uma coisa em nada tem a ver com a outra.

43. Inclusive, tal argumento cai diante do sistema de concessão e controle do crédito presumido fixado pela Lei nº 9.363, de 1996, fundamentado inteiramente na proposição de que o fornecedor do insumo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.

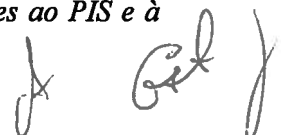
44. E a forma encontrada pelo legislador para conceder um crédito ‘presumido’ que reflita a média das ‘incidências’ do PIS/PASEP e da COFINS sobre os insumos que compõem o produto exportado, sem que o incentivo acarrete o enriquecimento sem causa do beneficiário foi, claramente, condicionar o aproveitamento do crédito ao pagamento das contribuições pelo fornecedor.”

Ressalto que toda essa argumentação vale para os artigos 165 e 166 do RIPI/98 (artigos 179 a 184 do RIPI/2002), já que a matriz legal desses dispositivos é justamente a Lei nº 9.363/96.

Além disso, a apuração com base em custos coordenados a que se refere o § 5º do art. 3º da Portaria MF nº 38/97 não se contradiz com a exclusão, no cálculo destes custos, das aquisições efetuadas a não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, como aduziu a recorrente, porque tal apuração apenas implica dizer que deve ser possível determinar, a par da escrita contábil e fiscal da pessoa jurídica, a quantidade e os valores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, ao final de cada mês, porém levando-se em conta, para efeito do cálculo, a premissa maior que é considerar as aquisições sobre as quais as contribuições incidiram.

Por oportuno, destaco ainda jurisprudência administrativa e judicial a respeito do assunto, a partir das seguintes ementas:

“IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – 1) INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS E PESSOAS FÍSICAS – Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência das Contribuições ao PIS e à



COFINS, no fornecimento de insumos ao produtor exportador.”
(Acórdão nº 202-12.303)

“TRIBUTÁRIO. LEI 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI A TÍTULO DE RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP/PASEP E DA COFINS EM PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E/OU RURAIS QUE NÃO SUPORTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI IURES AO CREDITAMENTO.

1. Tratando-se de ressarcimento de exações suportadas por empresa exportadora, tal como se dá com o benefício instituído pelo art. 1º da lei 9.363/96, somente poderá haver o crédito respectivo se o encargo houver sido efetivamente suportado pelo contribuinte.

2. Sendo as exações PIS/PASEP/PASEP e COFINS incidentes apenas sobre as operações com pessoas jurídicas, a aquisição de produtos primários de pessoas físicas não resulta onerada pela sua cobrança, daí porque impraticável o crédito dos seus valores, sob a forma de ressarcimento, por não ter havido a prévia incidência.

3. Tutela liminar deferida.” (TRF da 5ª Região, AI nº 32.877, DJ de 2/2/2001, p. 337)

É verdade que o objetivo da lei, como um todo, foi o de estimular a exportação. Contudo, sem dúvidas, há limitações para o gozo deste benefício.

Assim, descabe falar na inclusão, para efeito de custo acumulado dos insumos, no cômputo do crédito presumido, dos valores relativos às aquisições de matérias-primas, quer adquiridas de pessoas físicas, quer adquiridas de sociedades cooperativas, posto que não contribuintes do PIS e da Cofins.

Quanto às transferências de outros estabelecimentos, deve-se, inicialmente, considerar que o pedido refere-se ao ano de 1995, quando ainda o titular do direito de crédito era o estabelecimento e não a empresa, situação que somente foi alterada com a Medida Provisória n. 1.484-27, de 22 de novembro de 1996¹.

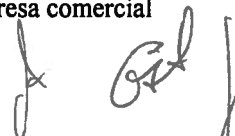
¹ Redação original:

“Art. 1º O produtor exportador de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.”

Redação adotada pela MP n. 1.484-27, de 22 de novembro de 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 nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

“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.”



Por essa razão e considerando que o art. 3º das MP determinava que o valor do crédito fosse calculado com base nas notas fiscais de aquisição de insumos, o acórdão de primeira instância manteve a glosa.

O acórdão objeto do recurso entendeu que o incentivo não seria do estabelecimento, mas da empresa produtora exportadora, sem, no entanto, levar em conta a alteração na redação do art. 1º da MP n. 1.484-26, de 1996, e o fato de a Portaria MF nº 38, de 1997, somente ter sido publicada após a mencionada alteração e aplicar-se unicamente “em relação aos créditos presumidos correspondentes aos períodos de apuração encerrados a partir de janeiro de 1997”, conforme determinado por seu art. 13.

Entretanto, ainda admitindo a redação original dos mencionados dispositivos, deve-se afastar a interpretação literal, no presente caso.

Veja-se que não se trata de situação equivalente àquela de aquisição de não-contribuintes.

Naquele caso, inexistem contribuições devidas na operação de aquisição das mercadorias pela empresa.

No caso das transferências, as contribuições são devidas na aquisição dos insumos pela empresa, desde que adquiridas de contribuintes daquelas contribuições.

Ademais, a restrição adotada com base no art. 3º somente pode ser feita se desconsiderada a operação de aquisição e adotando-se a premissa de que, para a lei, o que vale é a mera operação de saída de um estabelecimento para outro.

Portanto, a situação de aquisição dos insumos por um dos estabelecimento da empresa, com transferência posterior a outro estabelecimento, não se confronta com o disposto no art. 3º, considerando-se que a premissa adotada pela lei seria a aquisição dos insumos pelo estabelecimento da empresa que iria industrializá-los.

A situação dos autos não representa, verdadeiramente, hipótese que não daria direito ao crédito, mas, sim, hipótese não expressamente prevista na lei, ao contrário do que ocorre com os insumos adquiridos de não contribuintes das contribuições sociais.

Portanto, desde que os insumos tenham sido adquiridos pela empresa de fornecedores contribuintes das contribuições sociais e que o estabelecimento que originalmente registrou os insumos os tenha glosado da base de cálculo do incentivo, **os insumos deverão ser incluídos, pelo valor de aquisição pela empresa, na base de cálculo do incentivo do estabelecimento que os utilizou na industrialização de produtos exportados.**

Quanto aos juros Selic há que se esclarecer, inicialmente, a existência de uma nítida contradição entre os fundamentos e os fatos, na pretensão da contribuinte.

Os juros Selic incidem nas hipóteses de restituição e de compensação com indébitos a título de juros compensatórios. Essa é a disposição da Lei n. 9.250, de 1995, art. 39, *caput* e § 4º.

Destaque-se que o *caput* do dispositivo claramente refere-se a hipótese de compensação com recolhimentos indevidos de imposto, taxa, contribuições ou receitas

patrimoniais, deixando de lado, por completo, a possibilidade de a compensação prevista no art. 66 da Lei n. 8.383, de 1991, ser efetuada em relação a créditos de IPI, que não resultam de recolhimento indevido.

Não se diga, portanto, que o fato de prever a lei a incidência de juros no caso de compensação implica reconhecer a incidência dos juros sobre ressarcimentos, que não poderiam ser objeto de compensação à época em que a Lei foi publicada.

Apenas com a alteração da Lei n. 9.430, de 1996, que previu a compensação efetuada pela autoridade fiscal com quaisquer créditos de natureza tributária do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, é que passou a ser possível a compensação de créditos de IPI.

Portanto, as disposições legais citadas não embasam a tese de que o ressarcimento é espécie, da qual a restituição seria gênero.

Além disso, é notório que as figuras não se confundem.

A restituição resulta de recolhimento indevido ou a maior do que o devido, o que requer que o sujeito passivo tenha recolhido aos cofres públicos aquilo que não devia.

O ressarcimento, por sua vez, pode advir de uma alternativa à consumação da não cumulatividade ou de algum incentivo fiscal, como o crédito presumido. Em ambos os casos, o valor objeto do pedido decorre de uma apuração de saldo credor trimestral, no livro registro de apuração do IPI.

Dessa forma, por não poder aproveitar a totalidade do crédito, a lei possibilita o pedido do ressarcimento em espécie.

Nesse diapasão, há ainda que se considerar, primeiramente, que a lei não estava obrigada a permitir o pedido de ressarcimento em face de normas constitucionais, seja para cumprimento alternativo da técnica da não cumulatividade, seja para efeito de estabelecimento de incentivo.

Da forma prevista na Constituição, a não cumulatividade processa-se apenas por meio de compensação escritural e a incidência das contribuições sociais no mercado interno, relativamente a produtos exportados posteriormente, não é hipótese de imunidade.

Ademais, o ressarcimento por meio de compensação foi somente regulado a partir da IN SRF n. 21, de 1997, com supedâneo nas alterações da Lei n. 9.430, de 1996.

Veja-se que a Lei n. 9.430, de 1996, permitiu a compensação de saldos credores de IPI (passíveis de ressarcimento em espécie), mas não equiparou tais créditos aos débitos tributários, de forma que a extensão das disposições da Lei n. 9.250, de 1995, aos ressarcimentos de créditos de IPI não pode ser efetuada nem por aplicação de analogia.

Não se configura, além disso, enriquecimento ilícito em função da não incidência de juros compensatórios.

Tratando-se de juros compensatórios, obviamente, somente seriam cabíveis por força de lei, não decorrendo a sua incidência de princípio constitucional ou de algum princípio geral de direito.

Sua aplicação, por equiparação à correção monetária ou a juros legais, nesse contexto, se releva incorreta.

No caso do crédito presumido, que é incentivo fiscal instituído pelo Estado, o direito ao incentivo deve ser exercido nos termos da lei. Se a lei não prevê a incidência de juros compensatórios, de juros moratórios ou de correção monetária, quando não estaria obrigada de forma alguma a prevê-los, simplesmente inexistente direito a tais acréscimos.

Se a lei não prevê o pagamento do incentivo, acrescido de juros, o seu não pagamento não implica enriquecimento ilícito, pois o Estado não se apropria, na hipótese, daquilo que não é seu. A argumentação é falaciosa.

Ademais, nos casos de compensação, em princípio não haveria razão para a concessão da correção monetária, pois a data de aproveitamento dos créditos é sempre a data da apresentação da declaração de compensação, ainda que, em face de recurso apresentado, a compensação somente seja efetivada posteriormente.

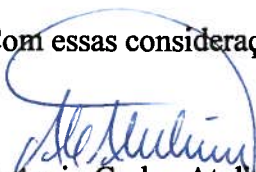
Feitas essas observações, ainda se deve esclarecer que se se tratasse de correção monetária, não poderia ser admitida a taxa Selic, nem mesmo por analogia, pois não se trata de índice de correção monetária.

Ademais, a justificativa de que, excetuando a taxa Selic, inexistiria outro índice de correção monetária previsto em lei, é completamente contraditória com as decisões administrativas que fixam a data de apresentação do pedido como o termo inicial da incidência, quando a lei não prevê data alguma.

Portanto, se, por meio de decisão administrativa, pode-se fixar termo não previsto em lei, por que não se fixa, então, um verdadeiro índice de correção monetária também não previsto em lei?

Ao que parece, é preferível a adoção de uma taxa de juros compensatórios, prevista em lei para outras hipóteses, adotando-se como fundamentos uma questionável analogia e a incorreta afirmação de que ressarcimento é uma espécie de restituição.

Com essas considerações, voto por dar provimento parcial ao recurso.


Antonio Carlos Atulim

Voto Vencedor

Conselheiro Gileno Gurjão Barreto, Redator Designado

Dentre as matérias controversas trazidas à baila, a presente diz respeito a aquisições feitas pela empresa, ora recorrente, frente a pessoas físicas e cooperativas de produtores, cujo objetivo é o levantamento do crédito presumido de IPI e a apuração saldo suficiente de crédito presumido do referido imposto, visando o ressarcimento.



Tal matéria encontra-se disciplinada nos arts. 1º e 2º da Lei n.º 9.363, de 13/12/96, transcritos a seguir:

“Artigo 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.ºs. 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.

Artigo 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.”
(grifos nossos)

Cabe ter presente que a apuração do crédito presumido de IPI está associada à quantificação dos créditos gerados pelas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Nesse exame é possível asseverar que boa parte da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem deve integrar a apuração do crédito presumido de IPI.

Dessa forma, não é possível limitar ou selecionar as aquisições (valores) das demais matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens que seriam passíveis de integrar o levantamento do crédito presumido de IPI, porquanto tal posicionamento configuraria postura contrária à lei.

Além disso, a questão sob exame conta com posicionamento sedimentado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo observa-se dos seguintes julgados:

“IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO - 1) AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS - A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei n.º 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei n.º 9.363/96). A lei citada refere-se a ‘valor total’ e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas SRF n.ºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei n.º 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às Contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF n.º 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem

adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN SRF nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. 2) EXPORTAÇÕES ATRAVÉS DE EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS - Estando em pleno vigor, no ano de 1996, os artigos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29.11.72, são assegurados ao produtor-vendedor os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação nas vendas a empresas comerciais exportadoras destinadas à exportação. 3) TAXA SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado de restituição e ressarcimento da mesma maneira, a referida taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento. Recurso provido.” (1ª Câmara, Recurso nº 110.657, Processo nº 10675.000979/97-61; julgado em 17/04/2001; rel. Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, Acórdão nº 201-74.438)

**“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI).
RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO PIS/COFINS.
RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECONHECIMENTO.**

A receita, inclusive de exportação, deve ser reconhecida quando da tradição do bem exportado, que se dá apenas quando da entrega do bem pelo vendedor exportador ao comprador estrangeiro, conforme a modalidade de exportação contratada, e não quando da celebração de dito contrato e da emissão da correspondente nota fiscal.

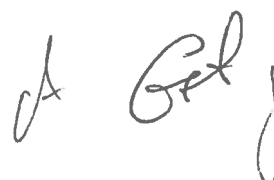
AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

Incluem-se na base de cálculo do crédito presumido as aquisições feitas de não contribuintes das contribuições para o PIS e da COFINS. Recurso a que se nega provimento.” (Acórdão CSRF/02-01.250, 2ª Turma, relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Recurso nº 110.146, Processo nº 10945.008246/97-56, sessão: 27/01/2003)

Adoto a orientação como parâmetro decisório, salientando que também o STJ enfrentou a matéria, tendo optado por idêntico desfecho:

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

1. A IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições, relativamente aos produtos da atividade rural, de matéria-prima e de insumos de pessoas físicas, que, naturalmente, não são contribuintes diretos do PIS/PASEP e da COFINS.



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

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

4. *Recurso especial improvido.” (REsp n.º 586.392/RN, rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19/10/2004, DJ de 06/12/2004, p. 259)*

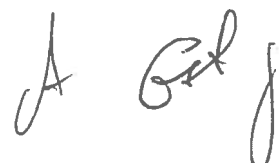
Assim, o direito creditório de que a contribuinte se diz detentora e sobre o qual fundamenta, decorre do pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, do qual, pelos fundamentos aqui expostos, encontram pleno respaldo na legislação, não encontrando na legislação o óbice que administrativamente as autoridades fiscais se lhes desejam impor.

No que diz respeito à atualização pela taxa Selic dos referidos créditos, adoto como razões de decidir os argumentos utilizados pela I. Conselheira Ana Neile Olimpio Holanda, transcritos a partir da decisão *a quo*:

Quanto à controvérsia da correção monetária de valores ressarcidos, considerando-se a Taxa SELIC, instituída pelo artigo 39, § 4º, da Lei no 9.250/95, a matéria foi objeto de julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais/CSRF-2ª Turma, no Acórdão de nº 02-0.707, que, por unanimidade de votos, reconheceu que o acréscimo proporcionado pela correção monetária dos valores a serem ressarcidos não se constitui em *plus*, mas apenas a recomposição da moeda corroída pelos processos inflacionários, não exige previsão expressa de lei, podendo ser aplicada a analogia, no processo de integração tributária permitido pelo artigo 108 do Código Tributário Nacional. Nesse passo, aplicar-se-iam ao ressarcimentos as normas pertinentes à restituição e d. compensação de créditos tributários.

Tal entendimento encontrou guarida neste Colegiado até o advento da Lei nº 9.250, de 27/12/95, que pretendeu determinar a desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, extinguindo a correção monetária dos créditos dos contribuintes contra a Fazenda Nacional, havidos em decorrência do pagamento indevido de tributos. A partir da entrada em vigor da citada norma passou a prevalecer a posição de que não mais se poderia aplicar a Taxa SELIC para a correção monetária dos valores a serem ressarcidos, vez que tal índice teria a natureza mista – de correção monetária e taxa de juros –, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.

O fato de a atualização monetária ter sido expressamente banida de nosso ordenamento jurídico não que impediu a Fazenda Nacional de utilizar a Taxa SELIC, para fins tributários, em que pese esta sua natureza híbrida, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei 9.249/95, por seu art. 36, II, a sua utilização se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96).



Anteriormente a esta pseudo extinção da correção monetária, foi garantido, sob o argumento da imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, ao contribuinte titular de crédito incentivado de IPI, a aplicação analógica do art. 66, § 30, da Lei 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, o direito à correção monetária – note-se, por oportuno, que jamais existiu disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame.

Agora, nada mais justo que, sob os auspícios dos mesmos ditames constitucionais antes invocados que se reconheça ao mesmo sujeito direito A. aplicação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, também por aplicação analógica de dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95 – que determina a incidência da mencionada taxa sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido – crédito este que em caso contrário restará grandemente minorado pelos efeitos de uma inflação, em dias atuais, enfraquecida, mas ainda sabidamente danosa e que continua a corroer o valor da moeda.

Tal convicção resta ainda mais defensável quando se percebe que a incidência de juros sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido, nasceu, exatamente, com o advento do citado art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, pois, antes disso, a incidência dos mesmos, segundo o parágrafo único do art. 167, do Código Tributário Nacional, só ocorria "a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva" que determinasse a sua restituição, *sendo*, inclusive, este o teor do enunciado 188 da Sumula da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

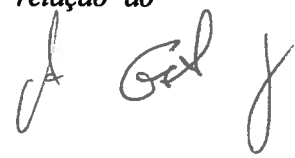
Percebe-se, assim, que a Fazenda Publica, neste particular, foi extremamente isonômico, pois adotou a mesma sistemática para os seus créditos e os dos contribuintes, quando decorrentes do pagamento indevido de tributos.

A partir deste posicionamento, é curial a aplicação do procedimento previsto na Norma de Execução Conjunta/SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27/06/1997, que indica o procedimento a ser adotado para as restituições ou compensações tributárias, no âmbito da Secretaria da Receita Federal.

Nesse sentido foi o voto da lavra do Conselheiro Jorge Freire, no julgamento do Recurso Voluntário nº 110.508, em que a recorrente é parte de interesse. Por concordar com os termos do voto exarado no referido acórdão, o qual adoto como fundamento das razões de decidir o presente feito, tanto na preliminar suscitada, como no mérito, e, por isso, passo a transcrevê-lo parcialmente:

"Não há mais dúvidas no âmbito deste Conselho de Contribuintes, que mesmo, que mesmo o ressarcimento de valor a título de benefício fiscal deve ser creditado ao contribuinte com a atualização monetária correspondente, sob pena de prejudicar ou mesmo tornar inócua a própria política visada pelo legislador. Ainda mais numa economia como a brasileira, onde já chegamos a níveis estratosféricos da espiral inflacionaria.

Sem falar o tempo que a Administração Tributária leva entre o pedido de ressarcimento e seu efetivo creditamento, (.). E se dúvida existia quanto a aplicação da correção monetária, a CSRF, em consonância com o que já vinha decidindo o Judiciário, que de há muito, pôs uma pá de cal nessa discussão decidindo que também em relação ao ressarcimento ela é cabível.



Nada obstante, a discussão que passamos a ter nesta Ccitrara2 foi quanto ao índice a ser aplicado após o fim da UFIR em 31/12/1995, uma vez que nos períodos anteriores a sua extinção, firmamos o escólio de que o ressarcimento seria corrigido em UFIR pelo seu valor na data do protocolo do pedido, sendo reconvertido para a moeda nacional pelo valor daquela na data do efetivo creditamento.

Contudo, a questão que vinha debatendo-me com meus ilustres pares nesta Câmara é quanto a aplicação da taxa SELIC, posto que em tal taxa estão embutidos juros remuneratórios. (..) Em síntese, entendo que havendo inflação esta deve ser reposta nos casos de ressarcimento de incentivo fiscal como definiu a CSRF, e mesmo o Parecer AGU 01/96. A questão é qual o índice a ser aplicado após a extinção da UFIR.

Porem, à mingua de permissão legal para utilização de outro índice de correção monetária, venho, (...) acatando o entendimento majoritário desta Câmara de que os créditos a serem ressarcidos devem ser atualizados monetariamente de acordo com o citado ato administrativo da SRP. "

O entendimento de que seja dado ao ressarcimento o mesmo tratamento que à repetição de indébito firma-se no do julgamento do Superior Tribunal de Justiça, de lavra do Ministro Antônio de Padua Ribeiro (REsp. nº 40.343-0-DF), cuja ementa trazemos à colação:

"EMENTA: Tributário. IPI. Credito-premio. Ressarcimento. Decreto-lei nº 491, de 05.03.69. Juros mora tórios. Correção monetária. Variação cambial. I – Nas ação de ressarcimento de créditos-prêmio relativos ao IPI, tem aplicação os princípios atinentes à repetição do indébito tributário."

Assim, se a Fazenda Pública utiliza-se da Taxa SELIC para atualização monetária dos tributos que restitui ou que admite a compensação, nada mais justo que se admita tal índice quando dos ressarcimentos de créditos aqui tratados.

Isto posto, voto por negar provimento ao Recurso Especial do Procurador quanto à exclusão da base de cálculo do crédito presumido das aquisições de pessoas físicas e à taxa Selic, seguindo os demais conselheiros quanto às razões de decidir acerca dos insumos transferidos de outros estabelecidos da empresa.

É como voto.


Gileno Gurjão Barreto