

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

**Processo nº** 13981 000254/2002-43  
**Recurso nº** 233.648 Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-00.732 – 3ª Turma  
**Sessão de** 02 de fevereiro de 2010  
**Matéria** IPI - Crédito Presumido - Aquisições de não contribuintes e Selic  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL e ROVEDA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.  
ROVEDA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA. e FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.

**ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

TAXA SELIC.

É imprestável como instrumento de correção monetária, não justificando a sua adoção, por analogia, em processos de ressarcimento de créditos incentivados, por implicar concessão de um “*plus*”, sem expressa previsão legal. O ressarcimento não é espécie do gênero restituição, portanto inexistente previsão legal para atualização dos valores objeto deste instituto.

**ESPECIAL DO CONTRIBUINTE**

AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTE.

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 e 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.

Recursos Especial do Procurador e do Contribuinte Providos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto à não incidência da taxa Selic sobre o valor do crédito a ressarcir. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Leonardo Siade Manzan, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann, que davam provimento; e II) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo para reconhecer o direito à inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI do valor das aquisições de não contribuintes do PIS e da Cofins. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Rodrigo da Costa Pôssas e Carlos Alberto Freitas Barreto, que negavam provimento.

  
Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente e Relator

EDITADO EM: 30/12/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Leonardo Siade Manzan, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI a que se refere a Lei nº 9.363/1996. Duas são as matérias devolvidas a este Colegiado: aquisições de não contribuintes e atualização pela taxa Selic.

O julgamento deste recurso tem como paradigmas os dos Recursos nºs 222.766 (aquisições de não contribuintes) e 228.964 (incidência da taxa Selic sobre o valor do ressarcimento de IPI), julgados na sessão imediatamente anterior a esta, sendo-lhe aplicadas as mesmas teses daqueles julgados, nos termos do art. 47 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Em apertada síntese, este é o relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto, Relator

Os recursos merecem ser conhecidos por tempestivos e atenderem aos pressupostos regimentais de admissibilidade.

Este voto segue as disposições do § 2º, *in fine*, do art. 47 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Para tanto, resguardando o entendimento pessoal, e adoto as teses prevalentes no julgamento dos Recursos nºs 228.964 (incidência da taxa Selic sobre o valor do ressarcimento de IPI) e 222.766 (aquisições de não contribuintes).

## **RECURSO DA FAZENDA NACIONAL**

### **Incidência da taxa Selic sobre eventual valor a ressarcir**

*A questão da possibilidade de incidência da taxa Selic no ressarcimento de IPI passa necessariamente pela diferenciação dos institutos do ressarcimento da restituição.*

*A restituição é a repetição de um indébito. Decorre de pagamento indevido ou a maior que o devido. Já o ressarcimento não está vinculado a qualquer pagamento indevido, mas decorre de concessão legal.*

*Sobretudo, não se pode olvidar que o direito subjetivo ao ressarcimento somente é constituído com o advento do despacho da autoridade competente, em oposição ao que ocorre com a repetição do indébito, em que o direito de repetir já nasce imediatamente com o pagamento indevido ou a maior, independentemente de qualquer ato da autoridade administrativa.*

*Nesta linha, fica evidente existir duas figuras que não se confundem:*

*a) restituição por pagamento indevido ou a maior do que o devido (repetição de indébito); e*

*b) ressarcimento, previsto em lei concessiva.*

*É certo que restituição e ressarcimento compartilham alguns aspectos, como o de ser ambos passíveis de satisfação em dinheiro ou mediante compensação, mas de nenhum modo o ressarcimento é espécie do gênero restituição.*

*Noutro giro, não há que se falar em desvalorização do valor a ser ressarcido, mesmo porque o ambiente de ampla correção monetária que vigia no passado foi abolido pelo Legislador. Com efeito, o Legislador aboliu e repudiou o sistema geral de indexação da economia através da aprovação das normas legais que consolidaram o Plano Real, inexistindo atualmente previsão de atualização monetária tanto para caso de ressarcimento como para caso de restituição.*

*Nesse contexto, inadmissível pensar na aplicação da taxa Selic como um meio de reposição do valor real da moeda.*

*A taxa Selic é, isto sim, a expressão numérica dos juros. Não se trata de atualização monetária. Juros, por sua vez, é um acréscimo ao principal, é um plus que inclusive se caracteriza como renda para aquele que o sofre. Ora, o Estado não pode*



*pagar rendimentos – na forma de taxa Selic, vale dizer, de juros sem previsão legal, mormente quando o que seria o valor principal (ressarcimento) é, ele próprio, dependente de lei concessiva.*

*A previsão legal para a incidência de juros Selic, por sua vez, somente se refere aos casos de restituição. Ao mencionar a compensação (art. 39, § 4º), é claro que o dispositivo refere-se aos valores que poderiam ser restituídos, não permitindo interpretação extensiva. O texto da Lei nº 9.250, de 1995, é claro, não havendo como aplicar por analogia aquele dispositivo ao caso do ressarcimento.*

*Neste sentido deve-se dizer que o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, inclusive não estabeleceu a atualização de valores restituídos ao contribuinte com base na taxa Selic. Isto porque, simplesmente, tal taxa expressa juros, não correção ou atualização monetária. O que foi previsto para casos de restituição foi a aplicação de juros, calculados com base na taxa Selic. Depois, o dispositivo trata de restituição, nada falando de ressarcimento.*

*Por fim, a data prevista para o início da incidência dos juros é a do pagamento indevido ou a maior do que o devido, data essa que somente pode ser identificada se se tratar de pedida de restituição.*

A incidência dos juros Selic a partir da data de protocolo do processo de pedido de ressarcimento é critério que não consta da legislação, o que reforça a tese de que os juros não podem incidir, nesse caso.

## **RECURSO DO SUJEITO PASSIVO**

### **Aquisições de não contribuintes**

*Trata-se de análise de recurso especial de divergência, interposto pela contribuinte, no qual foi dado seguimento para análise da glosa de insumos que supostamente não tiveram incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins (pessoas físicas e cooperativas)*

*A controvérsia limita-se à incidência do art. 1º da Lei nº 9.363, de 16/12/96, imposta pela Instrução Normativa SRF nº 23, de 13/03/1997, que reconhece o direito apenas para aquisições de pessoas jurídicas, e pela Instrução Normativa SRF nº 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. Seguem transcrições:*

*IN SRF nº 23/97:*

*Art. 2º ( )*

§ 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

IN SRF nº 103/97.

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

Muito embora o assunto já se encontre pacificado no âmbito desta Eg. Câmara Superior, conforme jurisprudência trazida pela interessada, não pela unanimidade de votos, pertinente são as conclusões do respeitável doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira em trabalho divulgado em 2000, quando o assunto era ainda polêmico.<sup>1</sup> Para melhor clareza, peço vênia para reproduzir as suas conclusões como se minhas fossem.

**VII - CONCLUSÃO: AS AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS INTEGRAM O CÁLCULO DO INCENTIVO, SENDO ILEGAIS AS INSTRUÇÕES NORMATIVAS FAZENDÁRIAS EM CONTRÁRIO** De tudo se conclui que as aquisições de insumos que não tenham sofrido a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS também integram a determinação da base de cálculo do crédito presumido a que alude a Lei n. 9363

Isto porque, e em síntese:

- a expressão legal "contribuições incidentes" não pode ser vinculada a cada operação de aquisição de insumos, pois tal vinculação não faz qualquer sentido lógico, além de impor condição - a incidência sobre cada aquisição, isoladamente considerada - de realização impossível, porque as contribuições não incidem na base de 5,37%, que é a porcentagem para cálculo do crédito presumido segundo a respectiva fórmula legal;

- seja pela literalidade da norma do art. 1º da Lei n. 9363, seja por sua consideração em conjunto com os demais dispositivos dessa mesma lei, especialmente com os que estatuem a fórmula de cálculo do crédito presumido, verifica-se que a alusão ao ressarcimento das contribuições incidentes somente pode ser referida a todas as incidências que possivelmente tenham ocorrido em qualquer anterior etapa do ciclo econômico do produto exportado e dos seus insumos,



<sup>1</sup> Em 20/06/200, sob o título: Crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS e COFINS - direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas.

- 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 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 obstará 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.*

*Por fim, noticia-se que a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, consolidada em suas duas turmas de direito público, reconhece o direito do interessado. Confira-se.*

*RECURSO ESPECIAL Nº 529.758 - SC (2003/0072619-9)*

*RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON*

*RECORRENTE : CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS*

*ADVOGADO : RÚBIO EDUARDO GEISSMANN E OUTROS*

*RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL*

*PROCURADOR : ARTUR ALVES DA MOTA E OUTROS*

*Depois de todas essas avaliações, conclui da seguinte maneira.*

*1º) o produtor-exportador adquire como insumo, por exemplo, tecidos, linhas, agulhas, botões, etc, e em todas essas aquisições é ele contribuinte de fato da PIS/COFINS, paga pelo vendedor que, no preço, já embutiu a PIS/COFINS paga pelos seus insumos. Na hipótese, a lei permite o ressarcimento sobre o preço final da aquisição, o que leva à também deduzir as antecedentes incidências da PIS/COFINS;*

*2º) mesmo quando o produtor-exportador adquire matéria-prima ou insumo agrícola diretamente do produtor rural pessoa física, paga, embutido no preço dessas mercadorias o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, tais como ferramentas, maquinários, adubos, etc., adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo.*

*Parece-me, portanto, que razão assiste aos que entendem ter a instrução normativa aqui questionada extrapolado o conteúdo da lei.*

*Assim, verifica-se que a Instrução Normativa 23/97 pretendeu resgatar da MP 674/94 aquilo que não mais veio a ser desejado politicamente pelo legislador.*

*Por todas essas razões, dou parcial provimento ao recurso especial.*



*É o voto*

*Seguem ementas de votos dos demais Eminentes Ministros.*

RECURSO ESPECIAL Nº 719.433 - CE (2005/0012921-9)

RELATOR . MINISTRO HUMBERTO MARTINS

RECORRENTE . FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR . RAQUEL TERESA MARTINS PERUCH  
BORGES E OUTRO(S)

RECORRIDO . J RECAMONDE E COMPANHIA LTDA

ADVOGADO . MANUELA SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI –  
RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS – INEXISTÊNCIA DE  
OMISSÃO NO JULGADO A QUO ART. 1º DA LEI N. 9.363/96  
– RESTRIÇÃO PELA IN 23/97 DA SECRETARIA DA RECEITA  
FEDERAL. ILEGALIDADE

1. A controvérsia restringe-se à limitação da incidência do art.  
1º da Lei n. 9.363/96, imposto pelo art. 2º, § 2º da IN 23/97, da  
Secretaria da Receita Federal, que determina que o benefício do  
crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e  
COFINS, somente será cabível em relação às aquisições de  
pessoa jurídicas.

2. Inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a  
prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão  
deduzida, conforme se depreende da análise do julgado a quo

3. Ora, uma norma subalterna, qual seja, instrução normativa,  
não tem a faculdade de limitar o alcance de um texto de lei. A  
jurisprudência do STJ posiciona-se no sentido da ilegalidade do  
art. 2º, §2º da IN 23/97.

Recurso especial improvido.

RECURSO ESPECIAL Nº 921.397 - CE (2007/0020577-0)

RECORRENTE . FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR . MARCOS ALEXANDRE TAVARES  
MARQUES MENDES E

OUTRO(S)

RECORRIDO . CVC CERA VEGETAL DO CEARÁ

ADVOGADO . MANUELA SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. LEI Nº 9.363/96.  
CRÉDITO PRESUMIDO INDUSTRIAL-EXPORTADOR.  
RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS EMBUTIDOS NO

*PREÇO DOS INSUMOS POSSIBILIDADE DE DESCABIMENTO DE DISTINÇÃO ENTRE FORNECEDOR DE INSUMOS PESSOA JURÍDICA OU PESSOA FÍSICA. ILEGALIDADE DE IN -SRF 23/97 PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO-PROVIDO*

*1. O apelo especial da Fazenda Nacional prende-se à alegativa de que a utilização do incentivo fiscal do art. 1º da Lei 9.363/96 deve observar as limitações impostas pela IN - SRF 23/97, tese rejeitada pelo acórdão recorrido, que negou provimento à apelação movida pelo órgão fazendário*

*2. Contudo, o inconformismo não merece acolhida, na medida em que o entendimento aplicado pela julgada atacado está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual, não havendo a Lei 9.363/96 feito distinção entre fornecedores de insumos pessoas físicas (não contribuintes do PIS/PASEP) e fornecedores pessoas jurídicas, não poderia tê-lo feito a IN - SRF 23/97, que é de todo ilegal e descaracteriza o favor fiscal em tela. Nesse sentido o julgado.*

*De acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS, é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação.*

*Portanto, inexistente óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, mormente em tal operação ter havido a incidência do PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração posterior, independente de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI ” (REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005).*

*3. O crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador*

*4. Precedentes: Resp 627.941/CE, DJ 07/03/2007, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Resp 644.789/CE, DJ 04/12/2006, Rel. Min. Denise Arruda, Resp 617.733/CE, DJ 24/08/2006, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005, Resp 813.280/SC, DJ 02/05/2006, de minha relatoria, Resp 529.758/SC, DJ 20/02/2006, Rel. Min. Eliana Calmon, Resp 586.392/RN, DJ 06/12/2004, Rel. Min. Eliana Calmon*

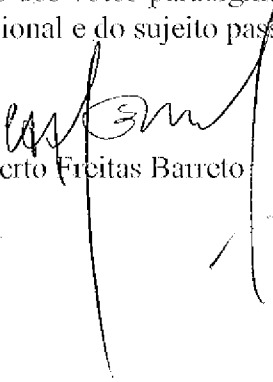
*5. Recurso especial não-provido.*

*CONCLUSÃO:*



*Atendidos 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*

Nos termos dos votos paradigmas transcritos linhas acima, dá-se provimento aos recursos da Fazenda Nacional e do sujeito passivo.

  
Carlos Alberto Freitas Barreto