



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	13983.000005/99-81
Recurso nº	203-122.344 Especial do Contribuinte
Matéria	IPI - RESSARCIMENTO
Acórdão nº	02-02.972
Sessão de	29 de janeiro de 2008
Recorrente	SADIA S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Exercício: 1992

Ementa: IPI .CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO
DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE
CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO.
AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES.

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.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO PELA
TAXA SELIC.

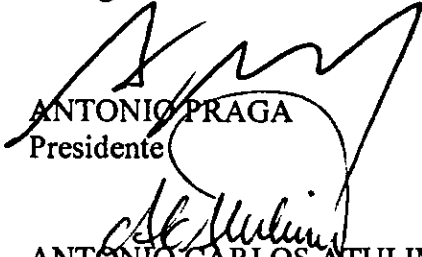
Incabível a atualização do ressarcimento pela taxa Selic, por se tratar de hipótese distinta da repetição de indébito.

Recurso especial parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela
SADIA CONCÓRDIA SA IND. E COMÉRCIO.

[Assinaturas manuscritas]

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos DAR provimento ao recurso quanto a matéria “aquisições de não-contribuintes”, vencidos os conselheiros Antonio Carlos Atulim, Josefa Maria Coelho Marques, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Henrique Pinheiro Torres e Elias Sampaio Freire que negaram provimento ao recurso; pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso no que tange à “não incidência de juros a taxa Selic sobre o crédito pleiteado”, vencidos os conselheiros Fabíola Cassiano Keramidas, Maria Teresa Martínez Lopez, Antônio Lisboa Cardoso, Leonardo Siade Manzan, Misael Lima Barreto, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Atulim quanto a matéria Selic.



ANTONIO PRAGA
Presidente



ANTONIO CARLOS ATULIM
Redator-designado

FORMALIZADO EM: 11 FEV 2009

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, FABÍOLA CASSIANO KERAMIDAS (Substituta convocada), ANTONIO LISBOA CARDOSO (Substituto convocado), MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ, EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS (Substituto convocado), HENRIQUE PINHEIRO TORRES, LEONARDO SIADÉ MANZAN, JÚLIO CÉSAR VIEIRA GOMES, MISAEL LIMA BARRETO, ELIAS SAMPAIO FREIRE, RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO. Ausentes justificadamente os Conselheiros GILENO GURJÃO BARRETO e DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA.



Relatório

Trata-se de recurso especial da contribuinte (fls. 1.005/1.036), apresentado contra o acórdão 203-08.846 (fls. 339 a 342), da 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, que negou provimento ao recurso voluntário da interessada.

A ementa dessa decisão está assim redigida:

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES - Nos termos do art. 1º da Lei nº 9.363/1996, deve-se excluir do cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de insumos adquiridos de não contribuintes, pessoas físicas e cooperativas. MATÉRIA-PRIMA E PRODUTO INTERMEDIÁRIO - Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os produtos que se integram ao produto final, ou que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o mesmo, no processo de fabricação. As despesas havidas com combustíveis, materiais de manutenção. As despesas havidas com combustíveis, materiais de manutenção, de limpeza, equipamentos de segurança e uniformes não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. 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 na concessão adicional, sem expressa previsão legal. Recurso negado.

A recorrente insurgiu-se no recurso especial contra três matérias discutidas no acórdão recorrido. A saber:

- (i) *a exclusão do cálculo do crédito presumido do valor das aquisições de insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas;*
- (ii) *as despesas havidas com combustíveis, materiais de manutenção e de limpeza, equipamentos de segurança e uniformes, que no seu entender integram a base de cálculo do crédito presumido na exportação, regido pela Lei nº 9.363/96; e*
- (iii) *atualização monetária pela Taxa SELIC.*

O recurso foi parcialmente admitido pelo despacho de fls. 1106, quanto aos itens (i) e (iii). Dessa decisão houve Agravo (fls. 110/1121), negado pelo Despacho CSRF nº 186/2005, de fl.1159. As fls. 1125/1152 Contra-Razões apresentadas pelo Procurador da Fazenda Nacional, pela qual pede a manutenção da decisão recorrida.

As matérias acolhidas em síntese, dizem respeito às seguintes matérias:

- i- *a exclusão do cálculo do crédito presumido do valor das aquisições de insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas;*

2- atualização monetária pela Taxa SELIC.

Segundo a recorrente, houve interpretação divergente da que lhe deram as decisões da CSRF. Traz jurisprudência em seu favor. Pede a reforma da decisão recorrida.

É o Relatório.



Voto Vencido

Da Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

O cerne da questão diz respeito a duas matérias já bastante conhecidas desta Eg. CSRF: a primeira, quanto à inclusão na base de cálculo do incentivo fiscal, dos valores das aquisições de não contribuintes do PIS e da COFINS, especialmente pessoas físicas e cooperativas. A segunda, diz respeito à respectiva atualização monetária pela Taxa SELIC, a partir da protocolização do pedido de ressarcimento.

Passo à análise das duas matérias;

i- inclusão, na base de cálculo do incentivo fiscal, dos valores das aquisições de não contribuintes do PIS e da COFINS

Muito embora o assunto já se encontre analisado pelo Judiciário e pacificado no âmbito desta Eg. Câmara, 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.¹ Para melhor clareza, peço vênica 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

¹ 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.



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 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 n. 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 n. 103/97 (que exclui as aquisições feitas à cooperativas).



O Superior Tribunal de Justiça - STJ, conforme exposto, tem se manifestado de forma a admitir o crédito de aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Nesse sentido, a título de exemplo, cite-se o Recurso Especial nº 529.578-SC (2003/0072619-9).² Também a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, vem reiteradamente se pronunciando nesse sentido³, motivo pela qual voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da interessada.

ii- atualização do crédito presumido pela taxa SELIC

No que diz respeito a SELIC, necessário se faz as seguintes considerações: Penso que 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.

Isto porque 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.

A negativa de aplicação da taxa Selic, nos ressarcimentos de crédito do IPI, por parte dos julgadores administrativos tem sido fundamentada em duas linhas de argumentação: uma, com o entendimento de que seria indevida a correção monetária, por ausência de expressa previsão legal, e a outra considera cabível a correção monetária até 31 de dezembro de 1995, por analogia com o disposto no art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, não admitindo contudo a correção a partir de 1º de janeiro de 1996, com base na taxa Selic, por ter ela natureza de juros e alcançar patamares muito superiores à inflação efetivamente ocorrida.

Não comungo nenhum desses entendimentos, pois, sendo a correção monetária mero resgate do valor real da moeda, é perfeitamente cabível a analogia com o instituto da restituição para dispensar ao ressarcimento o mesmo tratamento, como o faz a segunda linha de argumentação acima referida, à qual não me alio porque, no meu entender, a extinção da correção monetária a partir de 1º de janeiro de 1996 não afasta, por si só, a possibilidade de incidência taxa Selic os ressarcimentos. Entendo que, se sobre os indébitos tributários incidem juros moratórios, também nos ressarcimentos, analogamente à correção monetária, esses juros são cabíveis.

Registre-se, entretanto, que os indébitos e os ressarcimentos se diferenciam no aspecto temporal da incidência da mora, visto que o indébito caracteriza-se como tal desde o seu pagamento, podendo ser devolvido desde então. Já os créditos de IPI devem antes ser compensados com débitos desse imposto na escrita fiscal e somente se tornam passíveis de ressarcimento em espécie quando não houver possibilidade de se proceder a essa compensação, cabendo então a formalização do pedido de ressarcimento pelo contribuinte que fará as provas necessárias ao Fisco.

Destarte, pode-se afirmar que a obrigação de ressarcir em espécie nasce para o Fisco apenas a partir desse pedido, portanto, somente com a protocolização do pedido de

² Revista Dialética de Direito Tributário nº 128, p. 225.

³ CSRF/02-01.666 e CSRF/02-01.653, informação extraída do sites dos Conselhos de Contribuintes.



ressarcimento, pode-se falar em ocorrência de demora do Fisco em ressarcir o contribuinte, havendo, pois, a possibilidade de fluência de juros moratórios.

Ademais, o simples fato de a taxa de juros eleita por lei para a administração tributária ser compensada pela demora no pagamento dos seus créditos e compensar o contribuinte pela demora na devolução do indevido alcançar patamares superiores ao da inflação não pode servir à negativa de compensar o contribuinte pela demora do Fisco no ressarcimento.

Alguns, poderiam questionar o porquê da escolha da taxa SELIC. Penso que a sua aplicação vai de encontro ao adotado na legislação, nos pedidos de restituição, compensação e cobrança de créditos da União.

Em verdade, o Fisco exige ou paga ao contribuinte aquilo que a União paga para tal captação. Nesse sentido, "os juros" são devidos por representar remuneração do capital, que permaneceu à disposição da empresa, e não guardam natureza de sanção.

Por esses motivos, a exemplo do ocorrido na cobrança, restituição ou compensação dos tributos e contribuições federais é que entendo que a escolha da taxa SELIC reflete a melhor opção. 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.

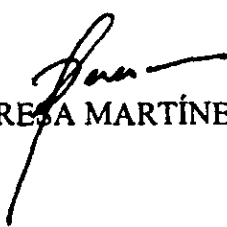
CONCLUSÃO:

Em face ao acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da interessada de forma a que:

- seja desconsiderada a glosa efetuada, com o conseqüente estabelecimento, ao computo da base de cálculo de apuração do crédito presumido do IPI, do valor a título de aquisições de produtor rural (pessoas físicas e cooperativas), bem como,

- seja devida 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.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 2008.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Voto Vencedor

Do Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM (Designado quanto à taxa Selic)

O art. 66 da Lei nº 8.383/91, assim dispõe:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.

§ 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Este dispositivo teve sua redação alterada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29/06/95, *verbis*:

Art. 58. O inciso III do art. 10 e o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subseqüente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo."

A

d

Já o art. 39 da Lei nº 9.250/95, estabelece que:

Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subseqüentes.

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

§ 3º (VETADO)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

Conforme se pode verificar, todos os dispositivos legais acima se referem à compensação ou restituição, que são espécies do gênero repetição de indébito. Portanto, é lógico inferir que a restituição e a compensação pressupõem a existência de um pagamento anterior efetuado pelo sujeito passivo, pagamento este indevido ou efetuado em montante maior do que o que seria devido.

Ora, no caso dos autos o crédito não se originou de nenhum indébito tributário, uma vez que seria resultante da aplicação da Lei nº 9.363/96.

Tratando-se de ressarcimento de crédito presumido de IPI, consubstancia-se em mera liberalidade do sujeito ativo do tributo, que decidiu fazê-lo sem a aplicação de correção monetária ou de juros, dado o silêncio da normas específicas à espécie e da referência efetuada tão-somente em relação à repetição de indébito, nas normas acima transcritas. Inaplicável, portanto, o Parecer AGU nº 01/96, visto que só se referiu à repetição de indébito.

Na verdade, a recorrente invoca a aplicação analógica da lei, o que significa admitir a existência de uma lacuna que deveria ser colmatada por aquela técnica de integração.

O art. 108 do CTN estabelece que as formas de integração das lacunas na legislação tributária são a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade, os quais devem ser aplicados sucessivamente e na ordem indicada na *lex legum*.

Leciona Maria Helena Diniz que:

A analogia é, portanto, um método quase-lógico que descobre a norma implícita existente na ordem jurídica. É tão-somente um processo revelador de normas implícitas.

Requer a aplicação analógica que:

1) o caso sub judice não esteja previsto em norma jurídica;

J

- 2) o caso não contemplado tenha com o previsto, pelo menos, uma relação de semelhança;
3) o elemento de identidade entre eles não seja qualquer um, mas sim essencial, ou seja, deve haver verdadeira semelhança e a mesma razão entre ambos. (in: Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 10ª ed., 1994, pp.54/55)

Ora, no caso dos autos o terceiro requisito para aplicação analógica da lei não restou caracterizado porque os fundamentos, os motivos, ou seja, as razões que fundamentam os institutos do ressarcimento e da repetição do indébito são totalmente distintas.

No caso da repetição de indébito, a devolução das importâncias se assenta na preexistência de um pagamento indevido, cuja devolução é reclamada com base no princípio geral de direito que veda o locupletamento sem causa.

Já no caso de ressarcimento de saldo credor da escrita, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo era devido, mas a devolução das quantias se assenta única e exclusivamente na renúncia unilateral de valores que foram lícitamente recebidos pelo sujeito ativo do tributo.

Como se vê, nos dois casos ocorrem devoluções de quantias ao contribuinte, mas estas devoluções ocorrem por razões distintas. A finalidade do ressarcimento é produzir uma situação de vantagem para determinados contribuintes que atendam a certos requisitos fixados em lei, para incrementar as respectivas atividades; enquanto que a finalidade da repetição do indébito é prestigiar o princípio que veda o enriquecimento sem causa.

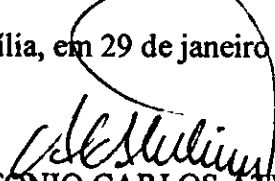
Acrescente-se a tudo isso que o art. 3º, II, da Lei nº 8.748/93, estabeleceu expressamente distinção entre repetição de indébito e ressarcimento de créditos de IPI, o que torna ilegal a aplicação de qualquer acréscimo ao ressarcimento

Nesse passo, não há como conceder o ressarcimento do saldo credor da escrita com fundamento nos princípios da isonomia, da finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa, porque os dois institutos não apresentam a mesma *ratio*.

Do mesmo modo, não há como fundamentar tal concessão com base na demora da apreciação dos processos pela Receita Federal. É certo que a teor do art. 49 da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, a Administração tem até 60 dias para decidir o processo, a partir do encerramento da instrução (e não da data de seu protocolo). Entretanto, se a Administração não se desincumbir de seu dever legal, o remédio adequado para sanar a omissão não é a aplicação de correção monetária ou de juros de mora, mas sim a ação judicial que o contribuinte entender cabível para constranger a Administração a se manifestar.

Em face do exposto, divirjo da ilustre Relatora e voto no sentido de negar provimento ao recurso da contribuinte.

Brasília, em 29 de janeiro de 2008.


ANTONIO CARLOS ATULIM

