



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

Processo n° 13983.000010/99-11
Recurso n° 226.759 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-001.477 – 3ª Turma
Sessão de 31 de maio de 2011
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
 SADIA S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/1998 a 30/09/1998

IPI.CRÉDITO PRESUMIDO. CUSTOS REFERENTES A VESTUÁRIOS E EQUIPAMENTOS

Somente podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de matéria-prima, de produto intermediário ou de material de embalagem. Não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, os produtos que não se integrem ao produto final, nem forem consumidos, no processo de fabricação, em decorrência de ação direta sobre o produto final.

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. Precedentes do STJ.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA - 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.

Recursos Especiais do Procurador e do Contribuinte Providos.

folha n.º1. O estabelecimento requereu também a compensação do valor do ressarcimento com débitos próprios, de acordo com o pedido da folha 39.

1.1 A verificação fiscal, conforme relatório juntado aos autos, nas folhas 787 a 793, concluiu que o requerente teria direito ao ressarcimento, no trimestre em referência, de apenas R\$ 35.238,00. A glosa de R\$ 56.813,02 decorreu dos seguintes ajustes no custo dos insumos utilizados:

a) pela exclusão das aquisições efetuadas de pessoas físicas e de cooperativas de produtores (enquanto atos cooperados);

b) pela exclusão das aquisições de material de manutenção, de material de limpeza, de combustível, de equipamentos de segurança, de uniformes e de serviços de mão de obra, e;

c) pela exclusão do valor das compras devolvidas.

1.2 O Delegado da Receita Federal em Joaçaba – SC, por meio do despacho decisório da folha 794, autorizou, em 08/09/2000, o ressarcimento no valor acima. O interessado foi cientificado do despacho em 07/05/2001.

2. Inconformado com o indeferimento parcial do seu pedido de ressarcimento, conforme relatado acima, o requerente apresentou manifestação de inconformidade (fls. 796 a 799, instrumento de mandato na folha 800), em 06/05/2001, alegando, em síntese, que a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Joaçaba criou restrições que não foram impostas pela legislação regente do benefício, e que as exclusões na base de cálculo seriam ilegais. Concluiu, pedindo a reforma da decisão, com vistas ao total atendimento de seu pleito, acrescido de juros à taxa Selic, acumulados mensalmente, na forma do § 4º do artigo 39 da Lei n.º 9.250, de 25 de dezembro de 1995.”

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre – RS, mediante o Acórdão DRJ/POA N° 3.675/2004 (fls. 803/807), acordou, por unanimidade de votos, em julgar improcedente a manifestação de inconformidade em tela.

Esse acórdão foi assim ementado:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/1998 a 30/09/1998

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI: Base de cálculo - São excluídos os valores referentes a aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, que não se amoldam ao objetivo do benefício.

A base de cálculo do benefício compreende apenas os valores das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conceituados como tal pela legislação do IPI,

adquiridos no mercado interno e efetivamente utilizados na fabricação de produtos exportados.

Inaceitável, por falta de expressa previsão legal, o abono de juros no valor do ressarcimento de crédito de IPI.

Solicitação Indeferida”.

Inconformada, a contribuinte apresenta, tempestivamente, o Recurso de fls. 809/827, no qual, além de reeditar os argumentos anteriormente apresentados, apresenta como reforço de argumentação resposta do Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal (DIPOA) à consulta que formulou acerca da função e importância dos vestuários e equipamentos de proteção individual utilizados pelos empregados no processo industrial da Recorrente, na qual aquele órgão manifesta o entendimento, dentre outros aspectos, que tais produtos integram efetivamente o processo produtivo, pois salvaguardam a saúde dos operários, como também impedem as contaminações indesejáveis aos produtos, pois sofrem desgastes diariamente ao estarem em contato com sangue, água, vapores químicos, etc.

Por meio o Acórdão nº 202-16394, de 14/06/2005, o então Segundo Conselho de Contribuintes, deu-se provimento parcial ao recurso para: I) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto as aquisições efetuadas de pessoas físicas e cooperativas e quanto a Taxa SELIC, e II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer os custos relativos a vestuários e equipamentos de proteção individual utilizados pelos empregados no processo industrial da Recorrente.

A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO.

AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência da contribuição ao PIS e da Cofins no fornecimento ao produtor/exportador.

EXCLUSÃO DE VALORES CORRESPONDENTES À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS E SERVIÇOS QUE NÃO SE IDENTIFICAM COMO MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

As matérias-primas e produtos intermediários, suscetíveis ao benefício do crédito presumido de IPI, são bens que, além de não integrarem o ativo permanente da empresa, são consumidos no processo de industrialização ou sofrem desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, nas fases de industrialização.

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 a concessão de um "plus", sem expressa previsão legal.

Recurso provido em parte.

Contra essa decisão houve a interposição de dois recursos, interpostos: I) pela Contribuinte, onde se insurge contra a não inclusão na base de cálculo referente aos valores das aquisições de insumos de não contribuintes da Contribuição ao PIS e da COFINS, a não atualização dos ressarcimentos pela Taxa SELIC e por último, quanto à glosa das despesas havidas com combustíveis e com materiais de limpeza; II) pela Fazenda Nacional, no qual se insurge contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido dos valores referentes as despesas havidas com vestuários e equipamentos utilizados no processo de industrialização.

Por meio do Despacho nº 202-393, de fls. 937/938, e com fulcro nos artigos 32, inciso II, e 33, § 2º, do Regimento aprovado pela então Portaria MF nº 55/98, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial de fls. 885/901. Recebido o apelo no tocante às questões suscitadas quanto ao cômputo das aquisições de pessoas físicas/cooperativas bem como no que se refere à incidência da Taxa SELIC sobre o ressarcimento dos créditos incentivados de IPI. Negado seguimento ao recurso na parte relativa à glosa das despesas com materiais de limpeza.

Houve interposição de agravo, relativo à glosa das despesas com materiais de limpeza. Por meio do Despacho 226.759, de fls. 980 o agravo não foi acolhido, sob o fundamento de ter sido demonstrado pelo Presidente da Câmara recorrida que os Acórdãos nº 201-72.754, 201-74.131, 201-75.053, 201-74.163 e 201-75.464 não se reportaram às glosas argüidas. Foram, ainda, desconsiderados os Acórdãos nº 202-09.744 e 202-09.865 por se tratarem de decisões da mesma Câmara recorrida, o que contraria o Regimento Interno. O Acórdão nº 201-74.525 foi superado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, por meio do Acórdão CSRF/02-01.685. Já o Acórdão nº 201-74.527, colacionado como paradigma, o qual não abordou a hipótese divergente, qual fora: o direito ao ressarcimento de IPI decorrente de aquisições de material de limpeza.

II) interposto pela Fazenda Nacional que se insurge no tocante ao "cômputo, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, dos custos referentes aos vestuários e equipamentos utilizados no processo de industrialização".

Por meio do Despacho nº 202-003, de fls. 880/881, sob o entendimento de terem sido cumpridos os requisitos de admissibilidade, deu-se seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional. Para tanto assim se posicionou: “ *Da análise dos julgados então confrontados (202-16.394/recorrido e 203-07.403/paradigma), verificou-se a adoção de entendimentos distintos para pressupostos fáticos e jurídicos semelhantes, restando, pois, configurada a divergência, na medida em que: 1) no aresto fustigado, o Colegiado admitiu a inclusão dos valores dos vestuários e equipamentos utilizados no processo de industrialização, por considerá-los classificáveis no conceito de produto intermediário, o que lhes confere direito ao crédito fiscal; 2) na hipótese paradigma, de modo adverso, a Câmara julgadora foi categórica ao se posicionar contra a inclusão de qualquer outro insumo que não os expressamente contemplados pela legislação adjetiva, quais sejam: aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.*”

É o relatório.

Voto Vencido

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

Autenticado digitalmente em 12/04/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 19/09/

2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/05/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPE

Z, Assinado digitalmente em 12/04/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 26/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Relatora

Os recursos apresentam os requisitos legais para a sua admissibilidade e deles tomo conhecimento. As matérias dos recursos são bastante conhecidas por este Colegiado.

Recurso do contribuinte

Trata-se de análise de recurso especial, interposto pelo contribuinte, no processo de ressarcimento de crédito presumido de IPI, 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) e no mais, quanto ao direito de atualização do ressarcimento utilizando a taxa Selic.

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, pertinentes 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 vênias 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

¹ Em 20/06/2000, sob o título: Crédito presumido de ipi para ressarcimento de PIS e COFINS - direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas.

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 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, e 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 matéria, conforme jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, já se encontra pacificada². 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 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).

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.

TAXA SELIC

No que diz respeito à incidência da Taxa Selic sobre o ressarcimento de IPI., faço, a seguir as seguintes considerações:

O pleito da interessada, de que o ressarcimento seja acrescido de juros Selic a partir do protocolo do pedido, está fundado na interpretação analógica do disposto no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95, que prescreveu a aplicação da taxa Selic na restituição e na compensação de indébitos tributários.

Filio-me à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que pela sua importância transcrevo a ementa a seguir:

REsp 611905 / RS -RECURSO ESPECIAL 2003/0210114-7

Relator(a) - Ministro JOSÉ DELGADO (1105)

Órgão Julgador - T1 - PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento - 25/05/2004

Data da Publicação/Fonte

DJ 05.08.2004 p. 195

Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 535, II, DO CPC. VIOLAÇÃO.INEXISTÊNCIA. IPI DEVOLVIDO ADMINISTRATIVAMENTE. CORREÇÃO MONETÁRIA.INCIDÊNCIA. ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. 1. Não configura afronta ao art. 535, II, do CPC, a rejeição dos embargos declaratórios quando a decisão recorrida não padece de omissão, contradição ou obscuridade. 2. Consoante posicionamento pacífico deste colendo Superior Tribunal de Justiça, não incide correção monetária sobre os créditos escriturais do IPI, contudo, outro é o tratamento dispensado para os créditos reconhecidos administrativamente e pagos com atraso ao contribuinte, pois tratam-se de créditos reais e efetivos. 3. A não-aplicação de correção monetária sobre os valores devolvidos tardiamente pela Fazenda Pública colocaria o contribuinte ao arbítrio do administrador que somente faria o ressarcimento quando bem lhe conviesse, mantendo os valores em seu poder, só os entregando ao seu titular quando já corroídos pela inflação. Tal fato contraria a própria lógica, pois não pode o Estado negligenciar e ficar imune aos efeitos de sua conduta. 4. A jurisprudência desta Corte é remansosa no sentido de que as regras atinentes à repetição de indébito são extensíveis ao ressarcimento do IPI. Portanto, tanto na primeira hipótese quanto na segunda, cabe a aplicação de correção monetária e a compensação desses valores com débitos vencidos e vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da Secretariada Receita Federal. 5. Aplica-se a taxa Selic como índice de atualização monetária, tendo em vista que os pedidos de ressarcimentos foram formulados após a vigência da Lei 9.250/95.6. Recurso provido.

Penso na forma de decidir do Eg. STJ, que por unanimidade de votos admitiu

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 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.

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 indêbitos tributários incidem juros moratórios, também nos ressarcimentos, analogamente à correção monetária, esses juros são cabíveis.

Registre-se, entretanto, que os indêbitos e os ressarcimentos se diferenciam no aspecto temporal da incidência da mora, visto que o indêbito 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 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.

Assim, com relação a este item, dou provimento ao recurso apresentado pela Contribuinte (aquisições de não contribuintes e atualização pela Taxa SELIC).

II) Recurso especial da Fazenda: custos referentes aos vestuários e equipamentos utilizados no processo de industrialização.

Consta do voto do saudoso CONSELHEIRO-RELATOR ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO, na parte que aqui diz respeito, o que peço vênha para reproduzir:

Com efeito, a escolha das categorias de produtos ensejadores de compor a base de cálculo do benefício fiscal em tela foi determinada pela lei que o instituiu, cuja observância deve ser estrita, em se tratando de norma de natureza incentivadora, na qual a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular. No dizer do mestre Carlos Maximiliano³:

“o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva.”

Assim sendo, somente produtos que se identificam com matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados são passíveis de comporem a base de cálculo do

crédito incentivado em apreço por expressa disposição legal (Lei nº 9.363/96, art. 2^ª).

Ademais, o conteúdo semântico dessas categorias de produtos está circunscrito ao que sobre elas dispõe a legislação do IPI, pois além de ser este o tributo utilizado para instrumentar esta espécie de incentivo fiscal, a lei incentivadora assim optou (Lei nº 9.363/96, art. 3^º, § único⁵).

No art. 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, assim como nos dispositivos equivalentes dos regulamentos posteriores, encontra-se a aludida delimitação, verbis:

“Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.” (grifamos)

Nesse diapasão, o Parecer Normativo CST nº 65/79 nada mais fez que com maestria explicitar o alargamento dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, ao dizer que: “a partir da vigência do RIPI/79, ‘ex vi’ do inciso I de seu artigo 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários ‘stricto sensu’, e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.”

Esclarece, pois, que como tal devem ser tratados aqueles materiais que “hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida”.

Em resumo, para a legislação do IPI, apenas podem ser considerados matérias-primas e produtos intermediários os

⁴ 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.

⁵ 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.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação, excepcionados, por certo, os bens classificáveis no ativo permanente que ontologicamente e segundo os princípios contábeis geralmente aceitos não guardam nenhuma pertinência com aqueles identificáveis como matérias-primas e produtos intermediários.

Por aí se vê que o Parecer Normativo CST nº 65/79 oferece uma interpretação do dispositivo legal em comento que se apresenta consistente e nos lindes da norma interpretada, como reconhecido pela jurisprudência predominante deste Colegiado, com respaldo, inclusive, de vários julgados.

Por exemplo, o RESP nº 18.361-0-SP, que trata de materiais refratários empregados na indústria [cerâmica] que são consumidos lentamente na produção [de ladrilhos], não integrando o novo produto e nem o equipamento que compõe o ativo fixo da empresa, “devem ser classificados como produtos intermediários, conferindo direito ao crédito fiscal”.

Ou seja, não se vislumbra nenhuma discrepância entre essa decisão e o critério explicitado no PN CST nº 65/79, já que o produto em tela se desgasta “em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida”.

Destarte, tenho como incensurável a glosa efetuada concernente a material de manutenção, a material de limpeza, combustível e de serviços de mão-de-obra (Este flagrantemente não se identifica com os conceitos de MP, PI e ME), já que não exercem uma ação direta sobre o produto em fabricação no caso em tela, condição lógica e legal, com respaldo na jurisprudência, para que quaisquer outros bens possam ser assemelhados às matérias-primas e produtos intermediários para efeito de comporem a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96 e as medidas provisórias que a antecederam.

Já quanto aos vestuários e equipamentos de proteção individual, utilizados pelos empregados no processo industrial da Recorrente, tenho que atendem os critérios acima expostos, o que é confirmado pela manifestação do órgão oficial técnico que supervisiona as atividades da Recorrente na área de segurança alimentar, conforme relatado. (grifos, não do original)

O artigo 1º da Lei nº 9.363/96 enumera expressamente os insumos utilizados no processo produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

De fato, o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras. O objetivo expresso do legislador foi o de estimular as exportações de empresas industriais (produtor-exportador) e a atividade industrial interna, mediante o ressarcimento das contribuições COFINS e PIS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de insumos utilizados no processo produtivo.

Mas isso não significa uma interpretação ampla, a ponto de se incluir como insumo toda e qualquer aquisição que venha a ser utilizada “para” e não “na” industrialização do produto. É necessário a meu ver, certa distinção. Na industrialização propriamente dita são necessárias aquisições de específicos insumos. Já, “para a” industrialização, certamente são também necessários diversos elementos, tais como: maquinários, equipamentos, peças, utensílios, pessoal técnico etc, substituíveis em espécie, sem a alteração do produto final. Daí, se dizer com certa propriedade que, aquilo que se agrega ou mantém contato direto ao produto é certamente insumo básico ou produto intermediário ou material de embalagem. Conseqüentemente, o insumo utilizado na consecução do produto final, somente será produto intermediário, se tiver contato direto com o produto final.

A seu turno, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que seja utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.

Destarte, conceitualmente, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, (reproduzido pelo inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 – RIPI/1988), as seguintes regras:

“Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.” (grifamos).

Da exegese desse dispositivo legal, onde utilizado a palavra “no” processo de industrialização, bem como “forem consumidos no processo de industrialização” quer me parecer – diretamente na industrialização.

*O conceito de matéria-prima, produto intermediário a que refere o art. 82, inciso I, do RIPI /82, deve ser alcançado de acordo com a interpretação alcançada pelo Parecer CST nº 65/79. A expressão ‘consumidos’ deve ser entendida em sentido amplo, abrangendo exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto de fabricação, ou deste sobre o insumo’.*⁶

No caso específico, a decisão guerreada ressaltou que (sic) “ Já quanto aos vestuários e equipamentos de proteção individual, utilizados pelos empregados no processo industrial da Recorrente, tenho que atendem os critérios acima expostos, o que é confirmado pela manifestação do órgão oficial técnico que supervisiona as atividades da Recorrente na área de segurança alimentar, conforme relatado”.

⁶ O PN nº 65/79, no item 10.1 define contato físico, como a ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida. Por outro lado, consumo é descrito como “o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre o insumo.”

De fato, a interessada formulou consulta ao Ministério da Agricultura e obteve a respectiva resposta do Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal (DIPOA) - Ofício nº 196/98 (fls 816/827) acerca da função e importância dos vestuários e equipamentos de proteção individual utilizados pelos empregados no processo industrial. O órgão manifesta o entendimento, dentre outros aspectos, que tais produtos integram efetivamente o processo produtivo, pois salvaguardam a saúde dos operários, como também impedem as contaminações indesejáveis aos produtos, pois sofrem desgastes diariamente ao estarem em contato com sangue, água, vapores químicos, etc.

Portanto, em relação a este item, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

CONCLUSÃO:

Em face ao acima exposto, voto no sentido de:

I) Dar provimento ao recurso especial interposto pela contribuinte: aquisições de não contribuintes e atualização pela Taxa SELIC, e:

II) Negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional (vestuário e equipamentos de proteção individual).

Maria Teresa Martínez López

Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Redator Designado

O recurso apresentado pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A controversia a ser aqui dirimida diz respeito à inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, das despesas havidas com vestuários dos empregados do estabelecimento industrial da interessada, que seriam consumidos em seu processo produtivo. A relatora entendeu cabível o creditamento. Com o devido respeito à Relatora, desse entendimento ousou divergir, pelas razões a seguir alinhavadas.

O artigo 1º da Lei nº 9.363/96 enumera expressamente os insumos utilizados no processo produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

A seu turno, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que seja utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.

Ditos conceitos, por sua vez, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, (reproduzido pelo inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 – RIPI/1988), assim definidos:

Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (grifamos)

Da exegese desse dispositivo legal tem-se que somente se caracterizam como matéria-prima e ou produto intermediário os insumos empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico, isto é, sofram, em função de ação exercida efetivamente sobre o produto em elaboração, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. A contrário senso, não integrando o produto final ou não havendo o desgaste decorrente do contato físico, ou de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, preditos insumos não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário.

Na esteira desse entendimento já trilhava a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal que, por meio do Parecer Normativo CST nº 65/1979, explicitou quais insumos que mesmo não integrando o produto final podem ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário: “*hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, melhor dizendo, de ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida*”.

No mesmo sentido tem-se o Parecer Normativo CST nº 181/1974, cujo item 13 foi assim vazado:

13- Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, às partes, às peças e aos acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc..

Diante disso, entendo não ser cabível à inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com o vestuário dos empregados do estabelecimento fabril, já que esses produtos, legalmente, não se enquadram como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Processo nº 13983.000010/99-11
Acórdão n.º 9303-001.477

CSRF-T3
Fl. 993

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional.

Henrique Pinheiro Torres

CÓPIA