



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

Processo nº 13983.000247/2002-21
Recurso nº 230.242 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-00.327 – 3ª Turma
Sessão de 18 de novembro de 2009
Matéria IPI - RESSARCIMENTO
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e
SADIA S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PARA DESONERAÇÃO DO PIS E DA COFINS. LEI Nº 9.363/96.

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 nº 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 nº 9.363/96), sendo irrelevante ter havido ou não incidência das contribuições na etapa anterior, pelo que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de pessoas físicas e cooperativas estão amparadas pelo benefício. (Ac. CSRF/02-01.336).

RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.
ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

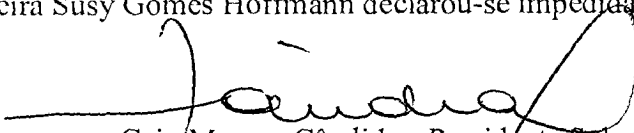
Ressarcimento de crédito tem natureza jurídica distinta da de repetição de indébito, e, por conseguinte, a ele não se aplica a atualização monetária - taxa Selic - autorizada legalmente, apenas, para as hipóteses de constituição de crédito ou repetição de indébito.

Recursos Especiais do Procurador e do Contribuinte Negados.

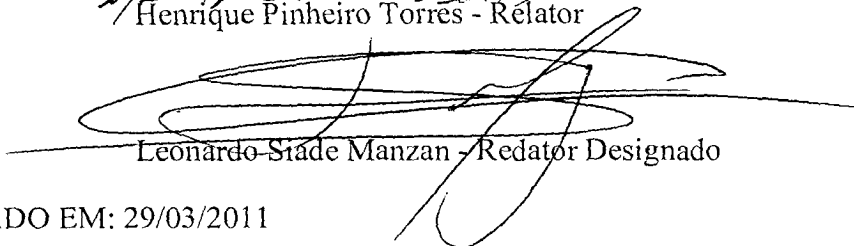
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, I) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Gilson Macedo Rosenberg Filho, José Adão Vitorino de Moraes e Carlos Alberto Freitas Barreto, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Leonardo Siade Manzan; e II) por maioria de votos, em negar

provimento ao recurso especial do sujeito passivo. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Maria Teresa Martinez López e Leonardo Siade Manzan. A Conselheira Susy Gomes Hoffmann declarou-se impedida de votar.


Caio Marcos Cândido - Presidente Substituto


Henrique Pinheiro Torres - Relator


Leonardo Siade Manzan - Redator Designado

EDITADO EM: 29/03/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Susy Gomes Hoffmann, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Rodrigo Cardozo Miranda, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martínez López, Leonardo Siade Manzan e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

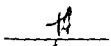
Tratam os autos de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI a que se refere a Lei nº 9363/1996.

A Câmara recorrida deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito à inclusão, na base de cálculo do crédito presumido, do valor pertinente às matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens adquiridos de não contribuintes das contribuições, mais especificamente, de pessoas físicas e cooperativas. Todavia, o Colegiado negou a incidência da taxa Selic no valor a ressarcir.

As partes recorreram desse *decisum*, sendo admitido o apelo fazendário quanto à inclusão, na base de cálculo do crédito presumido, do valor pertinente às matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens adquiridos de não contribuintes, e o especial do sujeito passivo foi admitido para que este Colegiado examine a questão da incidência da taxa Selic nos valores a ressarcir.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 304/312) ao recurso especial de divergência interposto pelo sujeito passivo.

Em apertada síntese, este é o relatório. 



Voto Vencido

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator (vencido quanto às aquisições de pessoas físicas e cooperativas)

Os recursos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, deles conheço.

Recurso especial da Fazenda Nacional

Das aquisições de insumos de não contribuintes – pessoas físicas e cooperativas

O Fisco, em cumprimento ao disposto na Portaria MF nº 129/95, excluiu do cálculo do crédito presumido de IPI para ressarcimento das contribuições PIS/Pasep e Cofins, incidentes nas aquisições de insumos no mercado interno pelo produtor exportador de mercadorias nacionais, aqueles recebidos de não contribuintes a exemplo de pessoas físicas e de cooperativas de produtores, enquanto a Câmara recorrida entendeu que o ressarcimento, por ser presumido, alcança também as compras de insumos a estabelecimentos não contribuintes das referidas contribuições sociais.

Essa matéria, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. No antigo Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalecia a posição do Receita Federal, ora a dos contribuintes, dependendo da composição do colegiado.

A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão de insumos adquiridos de não contribuintes no cômputo da base de cálculo do crédito presumido, já que, nos termos do *caput* do art. 1º da Lei 9.363/1996, instituidora do incentivo fiscal, o crédito tem como escopo **ressarcir** as contribuições (PIS e Cofins) **incidentes** sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para utilização no processo produtivo.

A norma concessiva de incentivo fiscal deve sempre ser interpretada literal e restritivamente, de forma a não estender por vontade do intérprete, benefício não autorizado pelo legislador.

O vocábulo **ressarcir**, do latim *resarcire*, juridicamente tem vários significados: consertar, emendar, reparar ou compensar um dano, um prejuízo ou uma despesa. No caso presente, **ressarcir** significa exatamente compensar o produtor exportador, por meio de crédito presumido, as contribuições incidentes sobre os insumos por ele adquiridos. Ora, se não houve a incidência, não há falar-se em ressarcimento, pois o objeto deste, o encargo tributário, não existiu.

Em arrimo ao entendimento de que se deve excluir do cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de insumos adquiridos de não contribuintes, pessoas físicas e cooperativas, cita-se os Acórdãos nº 02-01.742 e 02-01-294 proferidos pela 2ª Turma.



Desta feita, não se pode concordar com o creditamento pertinente às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional para excluir da base de cálculo do crédito presumido os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagens adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas.

Recurso especial do Sujeito Passivo

Da atualização pela Taxa Selic

Esse tema também tem sido objeto de acirrados debates no CARF, ora prevalecendo a posição contrária da Fazenda Nacional, ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Turmas de Julgamento.

A meu sentir, a posição mais consentânea com o bom direito é a da não incidência de correção monetária desses créditos, visto que, contra tal pretensão, há o fato intransponível da **inexistência de previsão legal** que autorize a atualização. A lei concessiva do benefício (Lei nº 9.363/1996) foi absolutamente silente em relação ao tema.

A Instrução Normativa SRF nº 125, de 07/12/89, que trata dos créditos decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI, ao prever o ressarcimento em dinheiro dos créditos excedentes aos débitos, não faculta a hipótese de utilização da correção monetária nesses créditos. Aliás, mandou que se corrigisse monetariamente apenas a importância recebida a maior, nos casos em que a requerente, comprovadamente, tenha obtido ressarcimento indevido.

Assim, na legislação específica desse benefício não há previsão legal autorizando a correção monetária do valor a ser ressarcido. Resta, agora, analisar a parte geral da Legislação para verificar se há previsão para que se atualizem os créditos do IPI.

O RIPI/98, que reproduz a legislação do IPI, não traz qualquer autorização para que se corrijam valores a ressarcir. A Lei nº 9.779/1999, que modificou a sistemática de utilização de créditos de IPI não deu qualquer abertura para que se corrigissem eventuais ressarcimentos. A IN SRF nº 33/1999, que cuidou, dentre outros temas, do direito ao ressarcimento trimestral do saldo credor de IPI, não previu qualquer hipótese de atualização desses créditos.

Confirma-se, assim, não haver previsão legal para proceder à correção monetária do crédito de IPI, e de outra forma não poderia ser, pois na sistemática de crédito criada pelo legislador ordinário, para atender ao princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI, onde se abate o imposto **efetivamente pago** nas operações anteriores do IPI devido na operação seguinte, não há lugar para a correção monetária, pois consistiria numa redução do IPI a recolher sem base legal ou lógica. Ora, se não é admissível a correção do crédito utilizado para abater do imposto devido, tampouco haveria razão para se permitir a correção do crédito a ser ressarcido.

Também a Lei nº 8.383/91, que instituiu a UFIR como medida de valor e parâmetro de atualização monetária de tributos, multas e penalidades de qualquer natureza, previstos na legislação tributária federal, não tratou da correção do crédito do IPI. O art. 66, § 3º, dessa lei, a seguir transcrito, ao contrário do alegado, não é o suporte legal para a correção monetária dos créditos a lhe serem restituídos. Tal dispositivo trata dos casos de repetição do pagamento indevido ou da parcela paga a maior.

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 subsequentes.

§ 1º (...)

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da UFIR. (Destaque não presente no original)

Decorre dos princípios da hermenêutica que na interpretação das normas jurídicas não se pode dissociar o parágrafo do *caput* do artigo. A interpretação deve ser integrada, sistêmica e não isoladamente, de tal forma que o parágrafo complete o sentido do artigo ou acrescente exceções ao seu enunciado.

Assim, o § 3º supracitado, ao estabelecer que o valor da compensação ou da restituição serão corrigidos, está completando o sentido do *caput* do art. 66 que trata exclusivamente de pagamento indevido ou maior que o devido de tributos e contribuições federais.

Por outro lado, a aplicação da taxa Selic à compensação ou à restituição foi assim estabelecida no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

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 subsequentes.

§ 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. (Grifou-se)

Ora, ao reportar-se ao art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, o dispositivo legal acima transcrito restringe a aplicação da taxa Selic apenas aos casos de compensação ou restituição referentes a pagamento indevido ou a maior que o devido de tributos e contribuições federais. Essas hipóteses de repetição do indébito em nada se assemelham ao ressarcimento dos créditos decorrentes de estímulos fiscais; portanto, não é lícito estender o alcance desse dispositivo legal para permitir a correção monetária pretendida. 

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, ao tratar sobre pagamento de tributo indevido ou a maior que o devido assim dispôs:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (Grifou-se)

Como se pode perceber dos dispositivos transcritos, o CTN, quando trata de compensação ou restituição, refere-se a **pagamento de tributo indevido ou pago a maior que o devido**, o que não é absolutamente o caso do presente processo, que se refere a **ressarcimento de crédito presumido** de IPI.

Ressalte-se que o direito à compensação desse crédito ou a seu ressarcimento em espécie, o qual tem como fundamento o favor fiscal graciosamente concedido pela entidade tributante, não tem a mesma natureza jurídica da repetição do indébito, vez que esta tem como origem um pagamento indevido ou maior que o devido pelo sujeito passivo. Em outras palavras, o ressarcimento ou a compensação do crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS e Cofins, bem como os créditos relativos às aquisições de insumos utilizados na fabricação de produtos isentos têm natureza jurídica de **incentivo fiscal**, enquanto a repetição do indébito, quer na modalidade de restituição, quer na de compensação, tem natureza jurídica de devolução de tributo exigido indevidamente (de receita que ingressou nos cofres da Fazenda Nacional e que não lhe pertencia de direito).

Ademais, a sociedade empresária, ao adquirir os insumos, paga a contribuição que vem embutida no preço das mercadorias, exatamente como determina a lei. O que existe posteriormente é um favor fiscal que prevê o ressarcimento desses tributos na forma de créditos de IPI, donde se conclui que o ressarcimento desse crédito não se confunde com a devolução de pagamento indevido.

Dessa forma, não é lícito valer-se da analogia para estender ao **ressarcimento de crédito** o que a legislação (art. 39, § 4º, da Lei 9.250/1995 c/c o art. 66, da Lei nº 8.383/1991) prevê exclusivamente para as hipóteses de compensação e de restituição de pagamento de tributos e contribuições indevidos ou pagos a maior que o devido. Ora, é evidente que se o legislador quisesse conceder a correção monetária também para o ressarcimento em questão, tê-lo-ia incluído nos diplomas legais citados ou no que instituiu o incentivo fiscal.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial apresentado pelo sujeito passivo.


Henrique Pinheiro Torres

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Siade Manzan, Redator Designado (quanto às aquisições de pessoas físicas e cooperativas)

O recurso especial interposto é tempestivo e, nos termos do art. 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria/MF nº 256, de 22 de junho de 2009, preenche os demais requisitos de admissibilidade em relação à inclusão na base de cálculo do crédito presumido de IPI dos valores relativos a aquisição de insumos de pessoas físicas, pelo que, nessa parte, dele tomo conhecimento e passo à sua análise.

Nessa matéria, divirjo do relator, pelas razões seguintes:

Para melhor elucidar a questão, mister transcrever-se o dispositivo que criou referido benefício para fomento das exportações, qual seja, o art. 1º, da Lei n.º 9.363/96:

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.

Pois bem, o objetivo da lei é bastante claro: desonerar a carga tributária do PIS e da Cofins, incidentes em cascata, nas mercadorias destinadas à exportação.

Aliás, declinado objetivo veio **expresso** na Exposição de Motivos da Lei nº 9.363/96. Trata-se da Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, confirmada pela Mensagem nº 175, do Excelentíssimo Senhor Presidente da República, que precedeu a MP nº 948, que assim verbera:

A Medida Provisória n.º 905, de 21 de fevereiro de 1995, dispôs sobre a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do

setor, no sentido de que não se deve exportar tributos. Em seu elemento motriz, a proposta em comento dispunha que sobredita desoneração deveria ser feita mediante ressarcimento em dinheiro desses encargos a favor do exportador nacional.

2. Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponda não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim às duas etapas antecedentes, o que revela que a alíquota a ser aplicada deve ser elevada para 5,37%, atenuando ainda mais a carga tributária incidente sobre os produtos exportados, e se revelando compatível com a necessidade de ajuste fiscal. (Grifou-se)

Ora, a redação não permite devaneios. Negar o crédito sob a argumentação de que não incidiu PIS e Cofins na última etapa de produção, ou representa desconhecimento da lei, ou uma tentativa falaciosa de negar o crédito a que o contribuinte tem direito.

Note que a própria Exposição de Motivos diz que foram consideradas as últimas DUAS etapas do processo produtivo. É exatamente por isso que se fixou uma alíquota de 5,37%, pois representa a carga tributária das mencionadas contribuições nas duas últimas etapas do processo produtivo $(1,0265)^2 - 1 = 0,0537$ ou 5,37%.

Por fim, cabe frisar que, mais uma vez a lei é cristalina quanto à base de cálculo do incentivo. Senão vejamos:

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. (Grifo nosso)

Ora, é evidente que o termo “valor total” não comporta nenhuma exclusão. Caso contrário, não seria valor total!

Não é preciso maiores delongas para chegar-se à conclusão, portanto, de que as exclusões previstas nas IN's SRF n's 23 e 103, ambas de 1997, são absolutamente ilegais, pois somente a lei, *strictu sensu*, poderia prever tais exclusões; jamais uma norma complementar, consoante art. 100, I, do CTN.

Frise-se, ainda, que a Egrégia Segunda Turma já solucionou a matéria de forma acertada e definitiva, consoante demonstra a ementa do Aresto abaixo transcrita:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTE AO PIS E A COFINS.

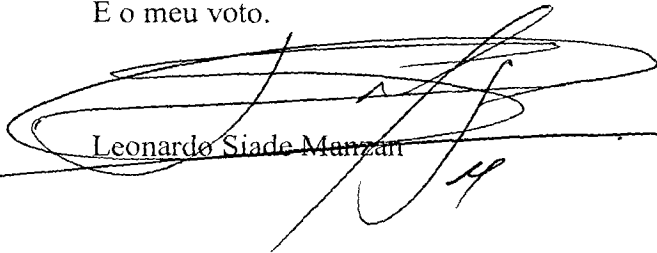
A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96), sendo irrelevante ter havido ou não incidência das contribuições na etapa anterior, pelo que as



aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de pessoas físicas e cooperativas estão amparadas pelo benefício. (Ac. CSRF/02-01.336, Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer)

CONSIDERANDO os articulados precedentes e tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional pelas razões acima expendidas.

É o meu voto.


Leonardo Siade Manzan