



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

Processo n° 10280.001251/2003-17
Recurso n° 247.620 Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9303-01.385 – 3ª Turma**
Sessão de 4 de abril de 2011
Matéria Crédito Prsumido de IPI
Recorrente PAMPA EXPORTAÇÕES LTDA.
Interessado Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2000

Ementa:RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES. PESSOAS FÍSICAS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA

Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas) 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. Antecedentes desta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Além disso, deve ser aplicada a taxa Selic aos valores a serem ressarcidos à título de incentivo fiscal, sob risco de se afrontar à própria lei instituidora do benefício, se este tiver seu valor corroído pelos efeitos da inflação. Com efeito, a não aplicação de qualquer índice para recompor o valor de compra da moeda reveste-se em violação aos princípios da razoabilidade e da isonomia. Portanto, aplica-se a taxa Selic desde o protocolo do pedido até seu efetivo pagamento ou até a data da consolidação das compensações a ele vinculadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial.

Henrique Pinheiro Torres – Presidente Substituto.

Nanci Gama - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Gileno Gurjão Barreto, Rodrigo da Costa Pôssas, Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann, e Henrique Pinheiro Torres.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte com fulcro no artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, em face ao acórdão de n.º 203-13.817, o qual, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte para excluir, da base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores das aquisições de insumos de pessoas físicas, bem como para excluir a incidência da taxa Selic sobre o saldo credor de IPI do contribuinte, conforme ementa a seguir:

“CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS JUNTO A PRODUTORES RURAIS. PESSOAS FÍSICAS.

O valor da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem adquiridos de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da Cofins não integra a base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Recurso negado.”

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência, alegando, em síntese, que outros acórdãos, utilizados como paradigmas, entenderam que devem ser incluídos, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores das aquisições de insumos de pessoas físicas, eis que a lei 9.363/96 prevê, tão somente, que estão incluídos, na base de cálculo desse crédito presumido, os insumos utilizados na produção da mercadoria final, não prevendo, dessa forma, qualquer restrição acerca da origem dos mesmos.

Além disso, aduziu, ainda, quanto à questão referente à taxa Selic, que outros acórdãos, também utilizados como paradigmas, entendem que a mesma incide sobre o saldo credor de IPI, nos casos de restituição.

Em despacho de fls. 256, o i. presidente da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais admitiu o Recurso Especial do contribuinte.

Regularmente intimada, a Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões às fls. 259/275, requerendo a manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheira NANJI GAMA

Conheço o Recurso Especial interposto pelo contribuinte eis que tempestivo e, ao meu ver, encontram-se reunidos todos os pressupostos de admissibilidade previstos no artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF de nº 256/2009.

A controvérsia trazida à esta sede superior de julgamento pelo contribuinte cinge-se em determinar dois aspectos, quais sejam: (i) se as aquisições de insumos de pessoas físicas ou de cooperativas podem ser incluídas na base de cálculo do crédito presumido de IPI; e (ii) se incide a taxa Selic sobre os créditos objeto de pedido de ressarcimento.

Primeiramente, vale mencionar que a controvérsia acerca da inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, de valores oriundos da aquisição de insumos de pessoas físicas, não contribuintes de PIS/PASEP e COFINS, existe por conta da publicação das Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal de nºs 23/97 e 103/97, as quais limitam os artigos 1º e 2º da Lei 9.363/96, impondo que o direito ao crédito presumido de IPI somente pode ser configurado para aquisições de pessoas jurídicas, sendo excluídas, ainda, as aquisições de cooperativas.

Em ambos os casos, o fundamento para essas Instruções Normativas é o mesmo, qual seja, o de que o benefício do crédito presumido de 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. Eis as suas 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.”

A matéria já foi objeto de diversos julgados nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo pertinente trazer à tona as conclusões do doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira¹, mencionado no voto da nobre conselheira Maria Teresa Martínez López, quando do julgamento do Recurso Especial nº 215.839:

“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;
- 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

¹ DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz *in* “Crédito Presumido de IPI para ressarcimento de PIS e COFINS – direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas”

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).”

E, como muito bem dito em referido voto proferido pela nobre conselheira Maria Teresa Martínéz López, *“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”*.

Inclusive é esse o entendimento consolidado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a saber:

1-)*“(…) 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.(…)”*²

² REsp 529.758-SC, STJ, Ministra Eliana Calmon.

2-)“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, imposta 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.”³ (grifou-se)

3-)“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. LEI Nº 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIAL-EXPORTADOR. RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS EMBUTIDOS NO PREÇO DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE. 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 rechaçada 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 pelo julgado 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.

³ REsp 719.433-CE, STJ, Ministro Humberto Martins.

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.”⁴ (grifou-se)

Assim, quanto à inclusão de valores oriundos das aquisições de insumos de pessoas físicas, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, entendo que merece prosperar o Recurso Especial do contribuinte.

Quanto à questão referente à correção monetária do crédito do contribuinte pela taxa Selic, entendo que também merecem prosperar as razões do contribuinte.

O cabimento da taxa Selic em matéria de ressarcimento de IPI também foi muito bem explicitado pela ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López, em seu voto proferido no Recurso 201-125.339, a quem peço vênia para reproduzir como meu, conforme abaixo segue:

“O STJ, orientado pela jurisprudência do STF, não reconhece o direito à correção monetária dos créditos meramente escriturais, como é o caso, porquanto, fundamentalmente, nos casos de compensação, a correção se aplicada aos créditos escriturais, ensejaria a correção dos débitos da mesma conta, sendo inalterável o resultado final e efetivo, se comparado aos valores históricos⁵. Nesse sentido, também é a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes.⁶

No entanto, 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 taxa SELIC, nesse período, nos moldes aplicáveis na restituição. Nesse sentido, vejam-se precedentes jurisprudenciais reconhecendo a aplicação da taxa SELIC.⁷

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.

⁴ REsp 921.397-CE, STJ, Ministro José Delgado.

⁵ REsp. 667308/ SC; REsp. 412.710/SC, Rel. Min. Franciulli Netto, DJU 08/09/2003. REsp 416.776/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJU 16/02/2004 e REsp 541.505/PR, Rel. Min. José Delgado, DJU 20.10.2003, e REsp 412.710/SC.

⁶ Veja-se os acórdãos 203-02.719/96, 202-08.583/96, 202-08.594/96 e 203-02.719/97.

⁷ A matéria já foi objeto de vários julgados dos Conselhos de Contribuintes, (ACÓRDÃO 202-13.920, sessão de 09/07/2002; ACÓRDÃO 201-77.484, sessão de 16/02/2004, incluindo CSRF (CSRF/02-01.732, sessão de 13 de setembro de 2004; e CSRF/02-0.762, DOU de 06/08/99; Acórdão nº CSRF/02-0.708, de 04/06/98), reconhecendo, tratando-se de restituição de crédito de IPI, o direito à atualização do crédito pela taxa SELIC.

De outra frente, poder-se-ia invocar que a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, não seria apropriada em razão de não ser especificamente taxa de atualização monetária. Penso que a sua aplicação vai de encontro ao adotado na legislação, nos pedidos de restituição, compensação e cobrança de créditos da União.

Há de se lembrar que o crédito presumido, quando aproveitado a maior ou indevidamente, também é pago com o acréscimo da SELIC.

Observo inexistir texto legal específico conceituando a taxa SELIC. Pode-se dizer que a taxa SELIC é por sua composição, híbrida, tendo em vista que comporta juros e atualização monetária.⁸

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

Também deve ser considerado o disposto no art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, que preceitua que, a partir de 1º de janeiro de 1996, em lugar da UFIR, a compensação ou restituição de tributos deve ser acrescida de juros equivalentes à taxa referencial SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. Ora, na repetição do indébito, consoante o disposto no parágrafo único do art. 167 do CTN, os juros moratórios são devidos apenas a partir do trânsito em julgado da decisão que a determinar. Logo, infere-se que tal incidência **não** se faz a título de juros moratórios, pois estes estão vedados pelo Código Tributário Nacional nesse mesmo parágrafo único do art. 167.

Por outro lado, as Instruções Normativas da Receita Federal indicam ser a taxa SELIC adotada como referencial de juros moratórios, verdadeiro substitutivo da correção monetária. Mas, se a inflação, mesmo oficial, ainda permanece, não há como reconhecer apenas juros moratórios em favor do Fisco credor, sendo a correção elemento integrativo do próprio tributo devido e, pois, inseparável deste.

Em verdade, o que ocorre é a substituição de um indexador por outro, de forma a repor o valor real do indébito a ser restituído. O mesmo, de resto, sucede quando credor o Fisco, com a atualização de seus créditos mediante uma taxa de supostos juros moratórios correspondentes à taxa referencial SELIC.⁹

⁸ Algumas Resoluções antigas do Banco Central, como as de nºs. 2.672/96, 1.693/90 e 1.124/86, permitem inferir que essa taxa corresponde àquela média mensal apurada no Sistema Especial de Liquidação - SELIC para os rendimentos dos títulos federais dentre os quais se inserem as Letras do Banco Central. Outrossim, inexistente definição legal quanto à composição dessa mesma taxa. Como corresponde ela aos rendimentos dos títulos federais, deve albergar conjuntamente os juros remuneratórios do capital empregado na aquisição desses títulos e, ainda, **a correção monetária**, que, a despeito de suprimida relativamente às demonstrações financeiras, para fins de apuração do imposto de renda (art. 4º da Lei nº 9.249/95), continua presente na economia nacional e é reconhecida através da publicação de vários índices oficiais ou oficiosos. Aliás, não é por outra razão que essa taxa varia mensalmente. Embora o livre jogo do mercado financeiro possa influir nessa variação, o componente relativo à inflação mensal é nela indescartável.

⁹ Também deve-se levar em consideração que o próprio Banco Central do Brasil, que apura a taxa SELIC, reconheceu em sua Circular nº 2.672/96, ao regulamentar Linha Especial de Assistência Financeira do Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional (PROER), ser a taxa SELIC diferenciada dos juros. Tanto assim que cobra encargos financeiros capitalizados diariamente e exigíveis trimestralmente à taxa equivalente à taxa média ajustada de todas as operações registradas no SELIC, **acrescida de juros**. Portanto, distinguem-se os juros dessa última taxa.

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.”

Face ao exposto, conheço do Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte, para, no mérito, dar-lhe provimento, de forma a incluir, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores referentes a aquisições de insumos de pessoas físicas, bem como a determinar a correção do seu crédito com base na taxa Selic.

NANCI GAMA - Relatora