



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº 10920.001085/99-83
Recurso nº 202-128.472 Especial do Procurador e do Contribuinte
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº 02-03.531
Sessão de 02 de setembro de 2008
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e INDÚSTRIA DE MÓVEIS AMÉRICA LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/12/1998

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.

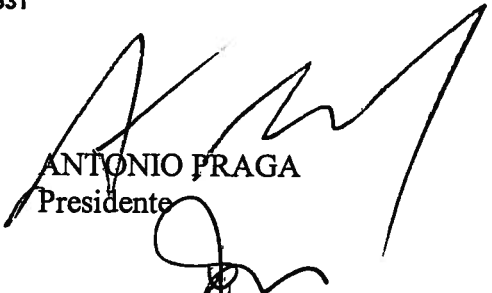
BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

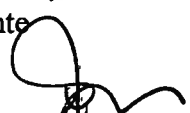
O crédito presumido do IPI diz respeito, unicamente, ao custo de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, não podendo ser incluídos, em sua base de cálculo, os valores dos serviços de industrialização por encomenda.

Recursos especiais da Fazenda Nacional provido e do Contribuinte negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais: 1) pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Dalton César Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martínez López, Gileno Gurjão Barreto, Leonardo Siade Manzan, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Júnior (Substituto convocado) e Antonio Carlos Guidoni Filho que negaram provimento ao recurso; 2) pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso especial do Contribuinte. Vencidos os Conselheiros Dalton César Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martínez López, Gileno Gurjão Barreto, Leonardo Siade Manzan, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda JÚNIOR (Substituto convocado) e Antonio Carlos Guidoni Filho que deram provimento ao recurso.


ANTONIO PRAGA
Presidente


ELIAS SAMPAIO FREIRE
Relator

FORMALIZADO EM: 05 JUN 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Praga (Presidente da CSRF), Antonio Carlos Guidoni Filho (substituto do vice-presidente da CSRF), Josefa Maria Coelho Marques, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Maria Teresa Martínez López, Antonio Carlos Atulim, Gileno Gurjão Barreto, Julio Cesar Vieira Gomes, Leonardo Siade Manzan, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Gilson Macedo Rosenburg Filho e Manoel Coelho Arruda Júnior (substituto convocado).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte.

O recurso especial interposto pelo contribuinte, com fulcro no art. 32, II, do então vigente Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, aponta a existência de divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias:

- 1) atualização de crédito de IPI pela Taxa Selic;
- 2) inclusão na base de cálculo do crédito presumido de IPI dos gastos efetuados a título de energia elétrica e fretes.

Quanto à primeira matéria, a decisão recorrida considerou que a adoção da Taxa Selic como indexador monetário, além de configurar uma impropriedade técnica, implica uma desmesurada e adicional vantagem econômica aos agraciados (na realidade um extra “plus”), promovendo enriquecimento sem causa e expressa previsão legal, condição inarredável para a outorga de recursos públicos a particulares.

A respeito, no que tange à matéria, o acórdão recorrido espelha a seguinte ementa:

“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.”

O fundamento da decisão recorrida, quanto à matéria, é o entendimento de que não cabe a aplicação analógica do art. 39, §4º, da Lei nº 9.250/95, referente à atualização

da compensação ou restituição. Assim, por falta de previsão legal não caberia a correção monetária do crédito presumido de IPI pela Taxa Selic.

Quanto à segunda matéria, a decisão recorrida considerou que 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. 2º).

No tocante à matéria, a decisão recolhida possui a seguinte ementa:

"IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. 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, 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.."

O fundamento da decisão recorrida, quanto à matéria, é o entendimento de que, para a legislação do IPI, apenas podem ser considerados matérias-primas e produtos intermediários os 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.

Inconformada com a decisão da Câmara Julgadora, o sujeito passivo interpôs recurso especial com os seguintes fundamentos:

- o ressarcimento sendo uma espécie de restituição é evidente que o crédito presumido de IPI deve ser atualizado com base na Taxa Selic;
- apresenta como paradigmas da divergência os acórdãos nº CSRF/02-01.248 e nº CSRF/02-01.319, nº CSRF/02.1662 e nº CSRF/02.01.292;

O recurso especial da contribuinte foi parcialmente acolhido pelo Presidente da Câmara Julgadora, apenas quanto à primeira matéria, atualização de crédito de IPI pela Taxa Selic, segundo Despacho nº 202-332/2006, fls. 253.

Irresignada com o acolhimento parcial do recurso especial da contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou contra-razões, nas quais alega, em síntese:

- a previsão legal de incidência de juros sobre créditos de IPI refere-se exclusivamente aos créditos tributários definitivamente constituídos, isto é, aqueles pagos em valor maior que o devido ou indevidamente, mas não antes disso, ou seja, os saldos devedores apurados em cada período que porventura tenham sido recolhidos indevidamente. Estes créditos são os que se configuram na acepção total do termo jurídico, diferenciando-se do

crédito escritural, contábil, existente para apurar o montante do imposto a pagar pelo mecanismo da não-cumulatividade;

- a Lei nº 9.250/95, em seu art. 39, §4º, prevê apenas a atualização, sob a forma de juros, dos valores a compensar ou restituir oriundos de pagamento a maior ou indevido, o que efetivamente não se enquadra no conceito de créditos escriturais, que efetivamente não se enquadra no conceito de créditos escriturais, que, genericamente, são os créditos legalmente permitidos para aproveitamento na conta gráfica de apuração do IPI, em observância ao princípio da não-cumulatividade;

- há grande diferença entre o indébito tributário e o instituto do ressarcimento. No primeiro caso, inexistente suporte fático que embase a hipótese legalmente prevista, ou seja, grosso modo, não ocorreu o fato gerador para parcela ou integralidade do que foi recolhido a título de tributo; já no segundo caso, o fato gerador do crédito escritural ocorreu em todos os seus aspectos, sendo mera liberalidade do Estado, por motivos econômicos, permitir que tais valores, uma vez impossibilitada a utilização pelos meios normais, possam ser utilizados de forma diversa, no caso, compensação com outros tributos administrados pela SRF;

- apresenta jurisprudência, fls. 260/263, a favor de sua tese jurídica;

- a admissão da correção monetária pela autoridade administrativa para tais créditos representaria uma indevida inovação da ordem jurídica, cuja competência cabe privativamente ao legislador.

Por seu turno o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com fulcro no art. 32, II, do então vigente Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, no qual alega divergência jurisprudencial quanto à inclusão na base de cálculo do crédito presumido de IPI dos gastos efetuados a título de industrialização por encomenda.

A decisão recorrida considerou que os gastos decorrentes da industrialização por encomenda devem integrar a base de cálculo do crédito presumido de IPI.

A respeito, no que tange à matéria, o acórdão recorrido espelha a seguinte ementa:

"INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. Caracterizado na nota fiscal de retorno, emitida pelo executor da encomenda (contribuinte em face das contribuições sociais – PIS/Pasep e Cofins), que o produto que industrializou se identifica com um dos componentes básicos para o cálculo do crédito presumido (MP, PI e ME), a ser utilizado no processo produtivo do encomendante (empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais), fica demonstrado o direito de esse insumo integrar a base de cálculo do crédito presumido e, conseqüentemente, de ser aferido pelo custo total a ele inerente, nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96."

O fundamento nuclear da decisão recorrida, quanto à matéria, é o entendimento de que estando caracterizado na nota fiscal emitida pelo executor da encomenda

que o produto que industrializou se identifica com um dos componentes básicos para o cálculo do crédito presumido (MP, PI e ME), a ser utilizado no processo produtivo do encomendante (empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais), exsurge o direito desse insumo integrar a base de cálculo do crédito presumido e, conseqüentemente, aferido pelo custo total a ele inerente, nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96.

Inconformada com a decisão da Câmara Julgadora, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial com os seguintes fundamentos:

- se admitirmos a inclusão da industrialização por encomenda criamos uma figura inaceitável e, no mínimo pitoresca, pois um estabelecimento que realiza todas as etapas de seu processo produtivo, não pode incluir no cálculo do crédito presumido o custo com a folha de pagamento, seus encargos sociais, o valor da energia elétrica, os combustíveis e os lubrificantes;

- é inaceitável, por absoluta falta de previsão legal, a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido, dos valores referentes ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros;

- o diploma legal que concebeu o sobredito crédito presumido foi categórico em ressarcir a incidência de exações especificamente sobre as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, não abrangendo outros insumos;

- o próprio regulamento do IPI ressalta que o valor cobrado pela operação de industrialização é destacado do valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem enviados pelo encomendante, razão pela qual devem ser acrescidos ao momento da remessa do produto encomendado.

- assim, o industrializador cobra tão-somente pelos serviços prestados, de forma tal que não sendo este serviço uma espécie de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, sua admissão no cálculo do crédito presumido não pode ser aceita, sob pena de desvirtuamento do benefício fiscal;

- cita declaração de voto constante do feito administrativo nº 11065.000648/97-35, que considera favorável à defesa de sua tese jurídica;

- se o encomendante não remete as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem ao industrializador, não estaremos diante de uma típica operação de industrialização por encomenda, nos moldes da legislação do IPI, mas sim de mera aquisição de insumos, que, em se enquadrando nas espécies previstas legalmente, poderão ser incluídas no cálculo do crédito presumido, o que é indiscutível.

- apresenta como paradigma da divergência o acórdão nº 202-07.889.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido pelo Presidente da Câmara Julgadora, segundo Despacho nº 202-008/2006, fls. 196/198.

O contribuinte não apresentou contra-razões.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro ELIAS SAMPAIO FREIRE, Relator

Os recursos preenchem os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, deles tomo conhecimento.

A matéria a ser enfrentada, quanto ao recurso interposto pelo contribuinte, diz respeito a atualização do ressarcimento pela 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."

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.

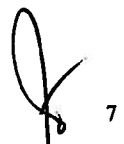
Conforme se pode verificar, todos os dispositivos legais acima se referem à compensação ou restituição, que são espécies do gênero repetição de indébito. Portanto, é lógico inferir que a restituição e a compensação, pressupõem a existência de um pagamento anterior efetuado pelo sujeito passivo, pagamento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

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

 7

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 de IPI relativo as 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 empresa ao adquirir os insumos mediante operações tributadas, “paga” o IPI exatamente como determina a lei. O que existe posteriormente é um favor fiscal que prevê o ressarcimento desse tributo. Donde conclui-se que o ressarcimento desse crédito não se confunde com a devolução de pagamento indevido.

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 créditos incentivados, 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.

Nesse passo, não há como conceder o ressarcimento de créditos originados de incentivo fiscal com fundamento nos princípios da isonomia, da finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa, porque os dois institutos não apresentam a mesma *ratio*.



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.

Na verdade, o argumento em sentido contrário implicaria na aplicação analógica da lei, o que significa admitir a existência de uma lacuna que seria suprida 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;*
- 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.

Dessa forma, não é lícito valer-se da analogia para estender ao ressarcimento de crédito (incentivo fiscal) o que a legislação (artigo 39, § 4º da Lei nº 9.250 c/c o art. 66, da Lei nº 8.383, de 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.

A questão suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à inclusão, na base de cálculo do incentivo, do valor pago pela recorrente relativo aos serviços de industrialização prestados em regime de encomenda.

Por certo, é inadmissível a inclusão dos serviços de industrialização por encomendas na base de cálculo do incentivo.

A matéria-prima, na remessa para industrialização, não sofre alteração de valor. No processo de industrialização, o valor da prestação de serviços se incorpora ao valor do produto acabado e não ao da matéria-prima.

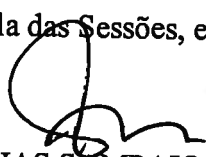
Embora se possa alegar que sobre o serviço incidem as contribuições que deram origem ao incentivo, não se trata de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, cujos valores são os únicos a integrarem a base de cálculo do crédito presumido, por expressa disposição legal.

Não se trata de matéria a ser resolvida por interpretação extensiva, uma vez que a lei é claríssima ao definir as aquisições que dão direito ao incentivo. Nem, tampouco, é admissível a integração por aplicação de analogia, uma vez que a questão está claramente regulada por lei, que definiu de forma clara e inequívoca o direito ao crédito.

Portanto, considerar que se outra hipótese de fato houvesse ocorrido, em vez da que realmente ocorreu, para concluir que se trata de situações equivalentes equivale a tomar o lugar do legislador, para estender o benefício a situação claramente não contemplada na lei, o que é completamente inadmissível.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial do Contribuinte e dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 02 de setembro de 2008.


ELIAS SAMPAIO FREIRE

