



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10950.003963/2001-79
Recurso n° 502.849 Voluntário
Acórdão n° 3802-000.302 – 2ª Turma Especial
Sessão de 8 de dezembro de 2010
Matéria RESSARCIMENTO IPI
Recorrente MS LEATHER INDUSTRIA E COMERCIO DE COUROS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 1º trimestre de 2001

CONEXÃO PROCESSUAL. Processos que tratam de pleitos individualizados, assim formulados pela requerente, concernentes a saldos credores de IPI apurados em trimestres-calendários distintos, ensejam análises igualmente individualizadas e distintas dos órgãos administrativos competentes.

SALDO NEGATIVO IPI. Dedução baseada em Instrução Normativa SRF nº 103/97, art. 52. Não ocorreu inovação legislativa. Procedimento correto efetuado pelo fisco.

ERRO DE CÁLCULO NA APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO. Deduções efetuadas em duplicidade. Não há controvérsia a ser examinada já que este ponto já foi atacado em 1ª instância.

IPI. RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. 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.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. O incentivo denominado "crédito presumido de IPI" somente pode ser calculado sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos

intermediários e materiais de embalagem, sendo indevida a inclusão, na sua apuração, de custos de serviços de industrialização por encomenda.

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

HOMOLOGAÇÃO DAS COMPENSAÇÕES PLEITEADAS. Não efetuada por ser o crédito disponível inferior aos débitos enumerados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I - rejeitar a preliminar por unanimidade; II - por unanimidade, dar provimento parcial para reconhecer o direito ao crédito relativo às aquisições de pessoas físicas; III - por maioria, determinar que o valor apurado do crédito ora reconhecido seja deduzido da parcela de R\$ 26.107,60 (vinte e seis mil e cento e sete reais e sessenta centavos) homologada tacitamente (R\$ 107.104,95 - R\$ 80.997,35). Vencidos, neste ponto, os Conselheiros Adécio Salvalágio e Tatiana Migiyama que não determinavam a referida dedução por entenderem que o valor já homologado não poderia ser objeto de revisão.

Assinado digitalmente

REGIS XAVIER HOLANDA - Presidente.

Assinado digitalmente

MARA CRISTINA SIFUENTES - Relatora.

EDITADO EM: 18/02/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: FRANCISCO JOSÉ BARROSO RIOS, ADÉLCIO SALVALÁGIO e TATIANA MIDORI MIGIYAMA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 2ª Turma da DRJ Ribeirão Preto (fls. 202/214), a qual, por unanimidade de votos, indeferiu a solicitação da recorrente, nos termos do Acórdão nº 14-21.291, proferido em 5 de novembro de 2008, abaixo transcrito:

ACORDAM os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, indeferir a solicitação.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

A contribuinte solicitou o ressarcimento de crédito presumido de IPI (fl.01) de que trata a Lei nº 9.363 de 1996, e a Portaria MF nº 38/97, no valor total de R\$139.056,74, relativamente ao 1º trimestre de 2001.

Posteriormente retificou o valor pedido para R\$ 218.683,43 (fls. 90/91). Apresentou também, pedidos de compensação de tributos.

O pedido foi deferido parcialmente, tendo sido reconhecido o direito creditório de R\$ 107.104,95, mediante o Despacho Decisório de fls. 110/114, no qual foram efetuadas as seguintes retificações no cálculo do crédito da interessada:

1. Exclusão das matérias-primas adquiridas de pessoas físicas;
2. Exclusão das devoluções de compras para industrialização ocorridas nos meses do trimestre em referência;
3. Ajuste no estoque inicial do ano de 2001, com exclusão dos valores adquiridos de pessoas físicas;
4. Após a apuração do crédito do trimestre, compensação do saldo negativo de R\$ 15.490,28 relativo ao 4º trimestre de 2000.

Em razão do deferimento parcial do pedido foi proferido também o Despacho Decisório de fls. 130/132, homologando parcialmente as compensações pleiteadas.

Regularmente cientificada, a postulante apresentou manifestação de inconformidade de fls. 135/156, alegando, em resumo, o seguinte:

1. Requer a conexão dos processos relativos aos primeiro, segundo e terceiro trimestres de 2001, pois a decisão de um interfere no resultado de outro;
2. Contesta o desconto do valor de R\$ 15.490,28 relativo ao 4º trimestre de 2000, processo nº 10950.001682/2001-81, pois o mesmo foi objeto de recurso, no qual se apontou falhas no cálculo efetuado, e também porque há possibilidade de reforma do valor pelo Conselho de Contribuintes;
3. Há erros de cálculo na planilha elaborada no item 10 do Despacho Decisório (fl. 112), relativo ao cálculo dos insumos aplicados nos produtos fabricados, pois a auditoria considerou apenas o estoque final de janeiro/2001, quando deveria ter considerado o estoque final do trimestre;
4. Defende o direito à inclusão dos insumos adquiridos de pessoas físicas, sustentando que a legislação não limita o seu direito; requer seja afastada a aplicabilidade do art. 2º da IN SRF nº 303/2003, por ser posterior ao período em análise; transcreve jurisprudência administrativa em seu favor;
5. Alega que tem o direito à atualização do crédito presumido através da taxa SELIC.

Em 13/02/2008, mediante a Resolução nº 1.005 desta Turma de Julgamento (fls. 175/177), o processo foi encaminhado à Delegacia da Receita Federal em Maringá para a realização de diligência fiscal, a fim de esclarecer, no cálculo do benefício, sobre os valores alocados como matérias-primas consumidas nos meses de fevereiro e março de 2001, e sobre o valor do estoque final.

A Delegacia de origem elaborou a informação fiscal de fls. 182/186, na qual realizou a revisão do cálculo do crédito presumido, com o detalhamento dos valores de matérias-primas, por mês. Informa o auditor diligenciador que na revisão excluiu os valores referentes à industrialização efetuada por terceiros e os valores das matérias-primas importadas, valores estes que não haviam sido excluídos no cálculo inicial. Concluiu que o valor correto do direito creditório da interessada é de R\$ 72.895,87, valor inferior ao direito creditório de R\$ 107.104,95 aprovado inicialmente pelo Despacho Decisório de fls. 110/114.

Conclui também que, em razão do decurso do prazo de cinco anos para exame das compensação declaradas pela autoridade administrativa, a redução do direito creditório em nada interfere nas homologações efetuadas através do Despacho Decisório de fls. 130/132.

Cientificada, a interessada se manifestou às fls. 193/196, alegando que:

1. A auditoria deveria ter se limitado ao cumprimento do que foi determinado pela Resolução da Delegacia de Julgamento, e não podia efetuar novas exclusões no cômputo da base de cálculo;

2. As novas exclusões devem ser desconsideradas, pois afrontam os princípios gerais do processo;

3. Embora a fiscalização tenha utilizado critério diferente para a apuração dos estoques, concorda com os valores utilizados a título de estoques inicial e final;

4. Contesta a exclusão dos valores de industrialização efetuada por terceiros, apresentando jurisprudência do Conselho de Contribuintes em seu favor;

5. O auditor excluiu em duplicidade o valor das importações, pois os valores de compras de matérias-primas que serviram de partida para o cálculo dos insumos já excluía os insumos importados;

6. Reitera as razões expostas anteriormente na manifestação de inconformidade em relação às aquisições de pessoas físicas e ao suposto saldo negativo do 4º trimestre de 2000.

Por fim, requer o provimento do recurso.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, tendo a DRJ Ribeirão Preto, como já informado, indeferido a solicitação, conforme ementa do Acórdão formalizado por sua 2ª Turma de Julgamento, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

São glosados os valores referentes a aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS, pois, conforme a

legislação de regência, os insumos adquiridos devem sofrer o gravame das referidas contribuições.

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É incabível a concessão do estímulo Fiscal acrescido de juros de mora pela taxa SELIC, por ausência de autorização legal.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

O valor referente ao beneficiamento dos insumos, efetuado por terceiros, não se inclui na base de cálculo do crédito presumido, uma vez que se trata de prestação de serviços, que não está compreendida no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Solicitação Indeferida

A Decisão da DRJ Ribeirão Preto foi pautada pelos seguintes argumentos, em síntese:

1. A contribuinte solicitou o ressarcimento do crédito presumido de IPI no valor de R\$218.683,43, o pedido foi parcialmente deferido por ser o crédito correto apurado pela fiscalização no valor de R\$107.104,95. As compensações requeridas foram homologadas até este valor apurado.

2. Quando da Diligência Fiscal, requerida pela DRJ, foi apurado um valor menor de crédito presumido, ou seja, de R\$72.895,87, mas em virtude do decurso de prazo de cinco anos para análise das compensações, permaneceu inalterado o valor deferido inicialmente, de R\$107.104,95.

3. O valor do saldo negativo apurado no 4º trimestre de 2000, é objeto de discussão no processo nº 10950.001682/2001-81 que se encontra no Conselho de Contribuintes, entretanto a DRJ considerou a questão do valor já superada na 1ª instância, conforme voto proferido no processo em questão que chegou ao valor de R\$29.096,40.

4. A inclusão do valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas no cálculo do incentivo fiscal, não é possível, conforme Lei nº9.363, de 13/12/1996, art. 1º, IN SRF nº 23/97, art. 2º, parágrafo 2º, e Parecer PGFN/CAT/nº3092/2002, de 27/09/2002.

5. Não é possível a incidência de juros calculados pela Taxa Selic, já que se trata de renúncia tributária instituída pela Lei nº9.363/1996.

6. Também não é possível a inclusão do valor dos serviços de industrialização por encomenda no cálculo do custo dos insumos aplicados na produção. A Lei nº 9.363/1996 somente faz referência a aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não existindo menção a serviços de beneficiamento prestados por terceiros.

7. Houve equívoco da fiscalização ao excluir em duplicidade o valor das importações de insumos nos meses de fevereiro e março. Foi então retificado o cálculo para acertos destes valores excluídos em duplicidade.

8. Na fl. 213, o acórdão apresenta a retificação do cálculo, após estas considerações:

Insumos

Janeiro: R\$ 774.196,00

Fevereiro: R\$ 632.310,22 + 80.481,36 (importação excluída em duplicidade) = R\$ 712.791,58

Março: R\$ 634.651,80 + 81.652,27 (importação excluída em duplicidade) = R\$ 716.304,07

Total dos insumos aplicados na produção: R\$ 2.203.291,65

Percentual de Exportação do Trimestre: 93,05%

Base de Cálculo do CP: R\$ 2.203.291,65 x 93,05% = R\$ 2.050.162,88

Valor do Crédito Presumido: R\$ 2.050.162,88 x 5,37% = R\$ 110.093,75

Exclusão do 4º trimestre de 2000: R\$ 110.093,75 — R\$ 29.096,40 = R\$ 80.997,35

9. Ao final, conclui que o valor creditório da interessada para o 1º trimestre de 2001 é de R\$80.997,35, inferior ao homologado anteriormente, de R\$107.104,95. Entretanto, permanece vigorando o valor maior, já que transcorreu o prazo de cinco anos.

Cientificada da referida decisão em 19/12/2008 (fls. 217 – vol. II), a interessada em 20/01/2009 apresentou o recurso voluntário de fls. 219 e sgs., onde vem aduzindo, as questões abaixo relatadas:

1. Alega que não foram homologadas as compensações referentes ao IRPJ 02/2002 no valor de R\$38.680,57, IRPJ 02/2002 no valor de R\$11.237,77 e CSLL 12/2001 no valor de R\$10.946,94.

2. Solicita a conexão dos processos 10950.003963/2001-79, 10950.003964/2001-13 e 10950.001454/2002-92 que se referem respectivamente ao pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI do 1º, 2º e 3º trimestre de 2001, pois a decisão de um interfere no resultado do outro.

3. Ressalta que não é possível o desconto do saldo negativo apurado no 4º trimestre de 2000 no valor de R\$29.096,40, originário do processo nº 10950.001682/2001-81, uma vez que a decisão que determinou o desconto foi baseada em Instrução Normativa, que é norma complementar e não tem respaldo na legislação que instituiu o incentivo fiscal.

4. Também, alega que o desconto afronta o princípio do contraditório e da ampla defesa já que o processo encontra-se em grau de recurso no Conselho de Contribuintes e que eventual reflexo deveria ocorrer somente após o trânsito em julgado deste processo. Requer portanto seja reformada a decisão recorrida para afastar o desconto do suposto saldo negativo originário do mencionado processo.

5. Aduz que a decisão recorrida corrobora o erro de cálculo procedido pelo fisco na apuração do crédito presumido, pois:

- considerou o estoque inicial em janeiro/01 descontando o valor das aquisições de pessoas físicas do ano de 2000, quando esta matéria encontra-se em discussão;

- os demais estoques foram considerados incluindo as aquisições de pessoas físicas, de forma a prejudicar o critério da proporcionalidade, em flagrante prejuízo da Recorrente;

- procedeu exclusão de aquisições no mercado externo (importações), que não pode ser admitida, uma vez que os valores de compra de matéria-prima que serviram de partida para o cálculo dos insumos com direito ao crédito utilizados na produção (R\$ 1.271.385,71 em janeiro, R\$ 1.622.904,99 em fevereiro e R\$1.144.997,35 em março) já representavam apenas aquisições realizadas no território nacional, não estando aí incluídas as importações, e que o agente assim procedendo efetuou duplamente a exclusão.

Sendo assim, diante dos erros apontados, requer seja provido o presente recurso, para determinar a correção do cálculo do crédito presumido, sob pena de prejuízo irreparável a ser suportado pela Recorrente, uma vez que a técnica adotada pelo Fisco distorceu o cálculo dos valores acumulados no trimestre.

6. Afirma que o crédito presumido do IPI é um incentivo irrestrito e que a decisão recorrida acabou por restringi-lo já que não considerou a aquisição de matérias-primas de pessoas físicas, por entender que não sofreram a incidência do PIS/COFINS, com fundamento no parágrafo 2º. do art. 2º. da IN SRF 23/97.

Apresenta a exposição de motivos da MP 948/95 para corroborar seu entendimento que o legislador objetivou a desoneração da carga tributária na exportação e que não existe a restrição quanto a aquisição de insumos de pessoas físicas na legislação. Que a restrição aparece na IN SRF 23/97 e que esta, como norma complementar, não pode extrapolar o conteúdo da lei. Para embasar seu entendimento apresenta os acórdãos n.ºs. 201-74776, 201-74775, 202-10702, 201-74527, 201-72755, 201-74526, 201-74525, 201-74303, 201-75305, 201-74321 e 201-72670.

Também apresenta o acórdão da Câmara Superior nº 02-01.251 e 02-01.248 que assegurou ao contribuinte o direito ao crédito relativo às aquisições de cooperativas.

Termina por afirmar que o entendimento do 2º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais é pacífico quanto as aquisições de insumos de pessoas físicas produtoras e que eles devem ser consideradas para efeito da composição do crédito presumido do IPI e, portanto, não merece prosperar também os demonstrativos de custos e apuração do crédito elaborados pela autoridade *a quo*.

Requer integral provimento ao recurso, para reformar a decisão recorrida, para deferir o direito à inclusão dos valores das aquisições de matéria-prima de pessoas físicas do PIS e COFINS, no cálculo do valor do crédito presumido do IPI.

7. Acresce que a exclusão dos valores relativos a industrialização efetuada por terceiros não merece prosperar já que esta industrialização agrega-se ao custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e COFINS previstos

na Lei no. 9.363/96. Traz a sua impugnação a ementa do acórdão CSRF/02-02.175 neste sentido.

8. Defende que deverá incidir a Taxa SELIC até o mês anterior a compensação/restituição e 1% no mês da efetiva compensação/restituição, sobre o crédito presumido do IPI incidente nas aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos exportados. Para corroborar sua tese apresenta o acórdão nº 201-73147, que ressalta ser o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da CSRF acórdão CSRF/02-0.708.

Requer seja reformada a decisão para reconhecer o direito a atualização do crédito presumido do IPI por meio da Taxa SELIC.

9. Ao final requer seja o recurso provido par reformar a decisão recorrida e reconhecer a necessidade de conexão dos processos 10950.003963/2001-79, 10950.003964/2001-13 e 10950.001454/2002-92, assegurar o direito de se ressarcir do crédito presumido do IPI objeto do Pedido de Ressarcimento originário dos autos, incluindo os valores das matérias-primas adquiridas de pessoas físicas, acrescido da taxa SELIC.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes

Das preliminares

Admissibilidade do recurso

O recurso merece ser conhecido por preencher os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

Conexão dos Processos

A recorrente solicita a conexão dos processos 10950.003963/2001-79, 10950.003964/2001-13 e 10950.001454/2002-92 que se referem respectivamente ao pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI do 1º, 2º e 3º trimestre de 2001, alegando que a decisão de um interfere no resultado do outro.

De fato, os processos tratam de créditos presumidos de IPI que seguem uma sequência trimestral de apuração, logo o saldo de um trimestre interfere no mês seguinte de apuração. Entretanto a se pautar por esta alegação todos os pedidos da recorrente quanto ao crédito presumido do IPI deveriam ser apensados, pois um trimestre sempre vai interferir no outro. Isto foge completamente à lógica da análise dos pedidos.

O objetivo do legislador ao conceder o crédito presumido foi que a cada trimestre o contribuinte fizesse suas contas e verificando saldo a restituir ou a pagar pudesse assim acertar suas contas com o fisco, sem demora nesta apuração, tanto para o fisco quanto para o contribuinte, o que poderia ocasionar prejuízos tanto para um como para o outro.

Também trago a colação o acórdão 203-11222 de 22/08/2006 em que o Conselho de Contribuintes entende não ser possível a conexão processual nestes casos.

Acórdão 203-11222 de 22/8/2006

Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

Ementa: AÇÃO JUDICIAL. EFEITOS NOS DÉBITOS OBJETO DA COMPENSAÇÃO. Somente por ocasião da execução deste Acórdão é que se poderá verificar os efeitos de decisão judicial que altera a forma de calcular débitos que já constam da declaração de compensação.

CONEXÃO. Processos que tratam de pleitos individualizados, assim formulados pela requerente, concernentes a saldos credores de IPI apurados em trimestres-calendários distintos, ensejam análises igualmente individualizadas e distintas dos órgãos administrativos competentes.

RESSARCIMENTO. ESTORNO DE CRÉDITOS. NO RAIPI. Não pode ser condição impeditiva para o reconhecimento de direito a créditos de IPI a falta de formalidade (estorno de crédito objeto de pedido de ressarcimento) que, embora prevista em norma orientadora da SRF, poderia, neste caso, ser suprida pela autoridade no curso do processo em prestígio à busca da verdade material.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. O valor da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem adquiridos no mercado externo, adquiridos de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da Cofins não integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

NORMAS PROCESSUAIS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

O reconhecimento do direito creditório deve se limitar ao que constar do pedido formulado pela interessada, não obstante o cálculo do Fisco lhe tenha sido em valor superior.

Recurso provido em parte.

Por isso, indefiro o pedido, para análise conjunta dos processos, haja vista que os processos a que se refere a interessada tratam de pleitos individualizados e, atualmente, encontram-se em fases e em locais distintos. Além disso, na eventualidade de serem díspares as decisões de cada um deles, não haverá qualquer prejuízo à interessada, que poderá utilizar-se de todos os instrumentos de defesa que estão assegurados por norma constitucional.

Do mérito

Saldo Negativo

Com relação a alegação de não ser possível o desconto do saldo negativo apurado no 4º trimestre de 2000, uma vez que a decisão foi baseada em Instrução Normativa e também que o processo encontra-se em grau de recurso no Conselhos de Contribuintes,

considero que não assiste razão à contribuinte, vez que a Fiscalização, ao realizar tal dedução, está em pleno desempenho de seus deveres e aplicou corretamente a Instrução Normativa da SRF nº 103/97, em seu art. 52, conforme podemos ver a seguir:

"Instrução Normativa SRF 103/97 Art. 5º A empresa que não tiver efetuado a exclusão de que tratou o art. 3º - da Instrução Normativa SRF nº 023 de 1997, deverá fazê-lo na apuração do crédito relativa ao mês de dezembro.

§ 1º Se, da apuração, resultar valor positivo, este será considerado como crédito presumido do IPI a ser aproveitado segundo o disposto da Instrução Normativa SRF 021, de 10 de março de 1997.

§ 2º Se, da apuração, resultar valor negativo, este será deduzido do crédito presumido relativo ao mês de janeiro do ano subsequente.

§ 3º Se, após a dedução a que se refere o parágrafo anterior, ainda restar saldo negativo, o valor será deduzido dos créditos relativos ao mês de fevereiro e, assim, sucessivamente, até seu completo aproveitamento."

A Instrução Normativa não inovou, nem trouxe novos critérios, ela apenas definiu o "como" deveria ser efetuado o cálculo do crédito presumido, totalmente dentro de suas possibilidades normativas, logo não há que se falar que ela não tem respaldo na legislação. E a Fiscalização atuou corretamente, quando no exercício de suas atribuições constatou saldo negativo do crédito presumido de IPI e corretamente o deduziu do crédito presumido.

Por todo o exposto, nego seguimento a esta parte do recurso, por entender perfeitamente aplicável a dedução do saldo negativo do IPI apurado no 4º trimestre de 2000.

Erro de cálculo na apuração do crédito presumido

A recorrente alega erro de cálculo na apuração do crédito presumido que considerou o estoque inicial em janeiro/01 descontando o valor das aquisições de pessoas físicas do ano de 2000, quando esta matéria encontra-se em discussão; que os demais estoques foram considerados incluindo as aquisições de pessoas físicas, de forma a prejudicar o critério da proporcionalidade; que procedeu exclusão de aquisições no mercado externo e que os valores de compra de matéria-prima que serviram de partida para o cálculo dos insumos com direito ao crédito utilizados na produção (R\$ 1.271.385,71 em janeiro, R\$ 1.622.904,99 em fevereiro e R\$1.144.997,35 em março) já representavam apenas aquisições realizadas no território nacional, não estando aí incluídas as importações, e que o agente assim procedendo efetuou duplamente a exclusão.

Quanto às aquisições de pessoas físicas, peço licença para destrinchar este ponto mais adiante neste voto.

Quanto as aquisições efetuadas em duplicidade, reproduzo aqui parte do voto do acórdão da DRJ, fl. 213, em que demonstra que este ponto já foi atacado e concluiu-se pela retificação do cálculo:

INSUMOS IMPORTADOS

A interessada alega que na revisão dos cálculos elaborada na informação fiscal de fls. 182/186 o auditor cometeu um equívoco ao excluir em duplicidade o valor das importações de insumos nos meses de fevereiro e

março. De fato, ao se analisar o demonstrativo de fl. 92 e o DCP de fls. 95/97, percebe-se que o valor de compras de matérias-primas do qual partiu o auditor às fls. 182/183 já excluía as importação (item 13 do DCP). O valor que inclui as importação está no item 16 do DCP. Deste modo, é necessário retificar o cálculo com a inclusão destes valores excluídos em duplicidade.

Logo, a recorrente debate um ponto em que já não há mais controvérsia.

Aquisição de matérias-primas de pessoas físicas

A recorrente afirma que a decisão recorrida não considerou a aquisição de matérias-primas de pessoas físicas, por entender que não sofreram a incidência do PIS/COFINS, com fundamento no parágrafo 2º. do art. 2º. da IN SRF 23/97.

Apesar da IN SRF 23/97 encontrar-se vigente, este assunto já se encontra pacificado no âmbito do CARF e da CSRF.

O entendimento prevalente é ser possível o cômputo das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da Cofins (pessoas físicas e cooperativas) no cálculo do crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, não cabendo ao intérprete, no caso a IN SRF 23/97, fazer distinção nos casos em que a lei não o fez.

Este entendimento está melhor exposto na ementa do Acórdão nº 9303-00.779 da 3ª Turma da CSRF, em sessão de 2 de fevereiro de 2010, o qual reproduzo somente a parte relativa à aquisição de não contribuintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/07/2000 a 30/09/2000

[...]

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 e 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.

[...]

No voto, nas fls. 5 e seguintes, temos a explicação para este posicionamento, o qual transcrevo aqui:

Das aquisições de não contribuintes.

Trata-se de análise de recurso especial de divergência, interposto pela contribuinte, 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).

A controvérsia limita-se à incidência do art. 1º da Lei nº 9.363, de 16/12/96, imposta pela Instrução Normativa SRF nº23, de 13/03/1997, que reconhece o direito apenas para aquisições de pessoas jurídicas, e pela Instrução Normativa SRF nº103, 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 intermediárias e material de embalagem pelo produtor-exportador houver incidência dessas contribuições sociais.

(...)

Muito embora o assunto já se encontre pacificado no âmbito desta Eg. Câmara Superior, conforme jurisprudência trazida pela interessada, não pela unanimidade de votos, pertinente são as conclusões do respeitável doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira em trabalho divulgado em 2000, quando o assunto era ainda polêmico. Para melhor clareza, peço vênica para

reproduzir as suas conclusões como se minhas fosse:

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 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 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).

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. Mesma 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 relevante para o cálculo do benefício. Por fim, noticia-se que a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, consolidada em suas duas turmas de direito público, reconhece o direito do interessado. Confira-se:

RECURSO ESPECIAL Nº 529.758 - SC (2003/0072619-9)

RELATORA . MINISTRA EMANA CALMON

RECORRENTE , CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS

ADVOGADO • RUMO EDUARDO GEISSMANN E OUTROS

RECORRIDO FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR ARTUR ALVES DA MOTA E OUTROS

Depois de todas essas avaliações, conclui da seguinte maneira.

1º o produtor-exportador adquire como insumo, por exemplo, tecidos, linhas, agulhas, botões, etc, e em todas essas aquisições é ele contribuinte

de fato da PIS/COFINS, paga pelo vendedor que, no preço, já embutiu a PIS/COFINS paga pelos seus insumos. Na hipótese, a lei permite o ressarcimento sobre o preço final da aquisição, o que leva a também deduzir as antecedentes incidências da PIS/COFINS;

2º 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.

Parece-me, portanto, que razão assiste aos que entendem ter a instrução normativa aqui questionada extrapolado o conteúdo da lei. Assim, verifica-se que a Instrução Normativa 23/97 pretendeu resgatar da MP 674/94 aquilo que não mais veio a ser desejado politicamente pelo legislador. Por todas essas razões, dou parcial provimento ao recurso especial.

É o voto

Seguem ementas de votos dos demais Eminentes Ministros
RECURSO ESPECIAL Nº 719.433 - CE (2005/0012921-9)

RELATOR MINISTRO HUMBERTO MARTINS

RECORRENTE FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR RAQUEL TERESA MARTINS PERUCH

BORGES E OUTRO(S)

RECORRIDO J RECAMONDE E COMPANHIA LTDA

ADVOGADO MANUELA SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA

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 IN23/97 DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL — ILEGALIDADE.

1. A controvérsia restringe-se à limitação da incidência do art.1º da Lei 9.363/96, imposta pelo art. 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 ao 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.

RECURSO ESPECIAL Nº 921.397 - CE (2007/0020577-0)

RECORRENTE - FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: MARCOS ALEXANDRE TAVARES MARQUES MENDES E OUTRO(S)

RECORRIDO CVC CERA VEGETAL DO CEARÁ

ADVOGADO : MANUELA SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. LEI Nº 9363/96. 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 9363/96 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, Rei Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005).

3. O crédito presumido previsto na Lei nº 9363/96 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.

4. Precedentes.. Resp 627.941/CE, DJ 07/03/2007, Rel. João Otávio de Noronha; Resp 644.789/CE, DJ 04/12/2006, Rel. Min. Denise Arruda; Resp 617.733/(7E, DJ 24/08/2006, Rel. Min Teori Albino Zavascki, REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, de 19/12/2005; Resp 813.280,/SC, DJ 02/0.5/2006, de minha relatoria,. Resp .529.758/SC, DJ 20/02/2006, Rel. Min Eliana Calmon, Resp 586.392/RN, DJ 06/12/2004, Rei Min. Eliana Calmon

5 Recurso especial não-provido

CONCLUSÃO

Atendidos 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.

Dou provimento ao recurso do contribuinte nesta parte para incluir o cômputo das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da Cofins (pessoas físicas e cooperativas) no cálculo do crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363/96.

Industrialização efetuada por terceiros

A recorrente alega que a exclusão dos valores relativos a industrialização efetuada por terceiros não merece prosperar já que esta industrialização agrega-se ao custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e COFINS previstos na Lei no. 9.363/96.

Para tanto, adoto a tese prevalente no julgamento do Acórdão no. 9303-00.779 da 3ª. Turma da CSRF, em sessão de 2 de fevereiro de 2010:

Industrialização por encomenda

A Fazenda Nacional assevera que o aresto recorrido desobedeceu o art 1º. da Lei 9.363/96, ao permitir a utilização do valor dos serviços prestados correspondentes à industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Sobre esse tema, percuciente é a lição do conselheiro Antonio Bezerra Neto, que peço vênia para transcrever e utilizar como fundamento de meu voto:

A Lei n. 9.363, de 1996, que introduziu o benefício em tela, previu, em seu art. 1º. que o crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS e para a COFINS sejam incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo" (g.n)

Em razão dos termos em que vazada a aludida norma, qualquer interpretação que se lhe empreste não deve afastar-se das seguintes premissa, por primeiro, que os insumos utilizados no cômputo do benefício devam ser adquiridos, ou seja, comprados de outro estabelecimento, resultando de uma operação comercial de compra e venda mercantil, não de serviços, como é a caso emcomento; segundo, que sejam efetivamente utilizados na produção de produtos exportadas, no estabelecimento adquirente; terceiro, como se trata de direito excepto, não comporta interpretação ampliativa, pois os benefícios tributários devem ser interpretados restritivamente, já que envolvem renúncia de receitas públicas.

Em relação à primeira das premissas, na operação realizada pela contribuinte não há qualquer aquisição de matéria-prima, vez que já pertencia ao estabelecimento encomendante no momento do envio para industrialização por encomenda a aquisição da matéria-prima se deu, portanto, em momento anterior à remessa para industrialização. O custo do beneficiamento realizado por terceiro deve ser contabilizado como "Gastos Gerais de Fabricação", não como incremento do valor da matéria-prima, não podendo ser incluído no cálculo do crédito presumido. O montante despendido por tal pagamento não deve entrar no cômputo do benefício, mesmo porque a operação de envio e retorno se dá com suspensão do IPI.

Aliás, não há razão para que os custos dos insumos que não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem não sejam agregados quando utilizados pelo encomendante, quando a operação de industrialização se dá em seu próprio estabelecimento, mas, ao contrário, sejam agregados quando a industrialização se dê por encomenda. Ora, "Onde há a mesma razão, há de se aplicar o mesmo direito", diz o brocardo romano.

Com efeito, tratar-se-ia de situação no mínimo incongruente, para não dizer injusta, retirando a racionalidade das disposições legais que compõem o arcabouço normativo do IPI.

No tocante à última das premissas inicialmente delineadas, pois que, quanto à segunda, não há dissenso, importa destacar que há uma certa tendência à construção de exegeses que resultam, as mais das vezes, de considerações outras que não a propriamente jurídica, tal como as de natureza meramente econômica, tão costumeiramente encontráveis no dia-a-dia do julgador.

Em que pese o brilhantismo como tais teses são construídas, é preciso evidenciar que não cabe ao intérprete a tarefa de legislar, de modo que o

sentido da norma não se pode afastar dos termos em que positivado, pena de, invadindo seara alheia, fugir de sua competência.

Aliás, ainda COM relação à terceira premissa, costuma ser encontrada nos textos que discorrem sobre Hermenêutica Jurídica a afirmação de que "a lei não contém palavras inúteis", a qual, segundo se diz, vem a ser princípio basilar da disciplina.

É dizer, as palavras devem ser compreendidas COMO tendo, ao menos, alguma eficácia. Não se presumem, na lei, palavras inúteis (Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, 8a. ed., Freitas Bastos, 1965, p. 262).

Quer-se evidenciar com isso que, caso se concebesse o contrário, não haveria razão para que o legislador expressamente previsse o cômputo do valor relativo à prestação de serviços na hipótese de industrialização por encomenda. Veja como dispôs ao estruturar o art. 1º. da Lei 10.276, de 2001, in verbis.:

"Art 1º. Alternativamente ao disposto na Lei 9 363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor. Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto com regulamento. A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput.

I - de aquisição de insumos, concernentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizadas no processo produtivo,

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto" (gn)

Ora, in casu, fosse verdadeira a afirmação de que os valores correspondentes ao serviço de beneficiamento, na industrialização por encomenda, deveriam ser incluídos no cômputo do crédito presumido de que trata a Lei 9.363, de 1996, não haveria razão para que o legislador inequivocamente inserisse tal hipótese na Lei 10.267, de 2001, permitindo o seu acréscimo juntamente com o custo de outros insumos(energia elétrica e combustíveis).

Note-se, por importante, que a aplicação do novel regramento, conforme disciplinado na Lei 10.267, de 2001, se dá alternativamente ao estabelecido na Lei 9363, de 1996, quando da determinação do crédito presumido. Assim sendo, é de se concluir que a hipótese introduzida no inciso II naquele diploma legal não se encontrava incluída neste último.

Pelos fundamentos jurídicos e legais expostos, nego o aproveitamento dos custos com beneficiamentos realizados externamente aos estabelecimentos da sociedade para fins de cálculo do crédito presumido de IPI.

Atualização pela Taxa SELIC

A recorrente solicita a atualização pela Taxa SELIC até o mês anterior a compensação/restituição e 1% no mês da efetiva compensação/restituição, sobre o crédito

presumido do IPI incidente nas aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos exportados.

Quanto ao pleito trago o Acórdão nº 9303-00.844 da 3ª Turma da CSRF, proferido em sessão de 02 de fevereiro de 2010, nas palavras do voto vencedor do Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Redator-Designado:

A discordância em relação ao voto da ilustre relatora restringe-se na possibilidade da incidência da taxa Selic no ressarcimento de IPI.

Preliminarmente, calha de pronto observar, neste voto, que diferentes são as figuras do ressarcimento e da restituição.

A restituição é a repetição de um indébito. Decorre de pagamento indevido ou a maior que o devido. Já o ressarcimento não está vinculado a qualquer pagamento indevido, mas decorre de concessão legal.

Sobretudo, não se pode olvidar que o direito subjetivo ao ressarcimento somente é constituído com o advento do despacho da autoridade competente, em oposição ao que ocorre com a repetição do indébito, em que o direito de repetir já nasce imediatamente com o pagamento indevido ou a maior, independentemente de qualquer ato da autoridade administrativa.

Nesta linha, fica evidente existir duas figuras que não se confundem:

restituição por pagamento indevido ou a maior do que o devido (repetição de indébito); e ressarcimento, previsto em lei concessiva.

É certo que restituição e ressarcimento compartilham alguns aspectos, como o de ser ambos passíveis de satisfação em dinheiro ou mediante compensação, mas de nenhum modo ressarcimento é espécie do gênero restituição, senão vejamos:

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 subsequentes.

§ 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 subsequente.

§ 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)

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

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

Ora, no caso dos autos o crédito não se originou de nenhum indébito tributário.

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

Na verdade, o argumento em sentido contrário invoca a aplicação analógica da lei, o que significa admitir a existência de uma lacuna que deveria ser resolvida 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.54155)*

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

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

Já no caso de ressarcimento de 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 licitamente 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.

Do mesmo modo, não há como fundamentar tal concessão com base na demora da apreciação dos processos pela Receita Federal. Não há que se falar em desvalorização do valor a ser ressarcido, mesmo porque o ambiente de ampla correção monetária que vigia no passado foi abolido pelo Legislador. Com efeito, o mundo jurídico aboliu e repudiou o sistema geral de indexação da economia, através da aprovação das normas legais que consolidaram o Plano Real, inexistindo atualmente previsão de atualização monetária tanto para caso de ressarcimento como para caso de restituição.

A taxa Selic é, isto sim, a expressão numérica dos juros. Não se trata de atualização monetária. Juros, por sua vez, é um acréscimo ao principal, é um plus que inclusive se caracteriza como renda para aquele que o auferiu. Ora, o Estado não pode pagar rendimentos — na forma de taxa Selic, vale dizer, de juros — sem previsão legal, mormente quando o que seria o valor principal (ressarcimento) é, ele próprio, dependente de lei concessiva.

É cediço que a regra plasmada no art. 49 da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, sugere que a Administração tem até 60 dias para decidir o processo, a partir do encerramento da instrução (e não da data de seu protocolo). Entretanto, se a Administração não se desincumbir de seu dever legal, o remédio adequado para sanar a omissão não é a aplicação de correção monetária ou de juros de mora, mas sim a ação judicial que o contribuinte entender cabível para constranger a Administração a se manifestar.

Nesse contexto, inadmissível pensar na aplicação da taxa Selic como um meio de reposição do valor real da moeda.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte.

Adoto as razões de decidir do voto vencedor acima exposto no sentido de negar provimento ao pedido do contribuinte quanto a atualização do crédito presumido do IPI pela Taxa Selic.

Homologação das compensações pleiteadas

Alega que não foram homologadas as compensações referentes ao IRPJ 02/2002 no valor de R\$38.680,57, IRPJ 02/2002 no valor de R\$11.237,77 e CSLL 12/2001 no valor de R\$10.946,94.

As compensações em questão não foram homologadas por falta de saldo suficiente de crédito presumido de IPI conforme consta na decisão da DRF, fls.

Havendo saldo suficiente, após serem refeitos os cálculos com o cômputo das aquisições de pessoas físicas, as compensações poderão ser refeitas.

Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, Negando Provimento quanto a conexão processual, o saldo negativo do IPI, o erro de cálculo na apuração do crédito presumido, a industrialização por encomenda, a atualização pela taxa Selic e a homologação das compensações pleiteadas e Dando Provimento quanto as aquisições de insumos efetuadas de não contribuintes.

Assinado digitalmente

Mara Cristina Sifuentes - Relatora