



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

Processo nº 11065.001121/00-69
Recurso nº 232.221 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-00.846 – 3ª Turma**
Sessão de 02 de fevereiro de 2010
Matéria IPI - RESSARCIMENTO - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - TAXA SELIC
Recorrentes SCHMIDT IRMÃOS CALÇADOS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

O beneficiamento de matéria-prima ou produto intermediário realizado por terceiros possui natureza de industrialização por encomenda e integra o custo do produto a ser exportado, portanto, integra a base de cálculo de crédito presumido de IPI.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. PRECLUSÃO.

Em caso de atualização monetária, inaplicável o instituto da preclusão.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC.

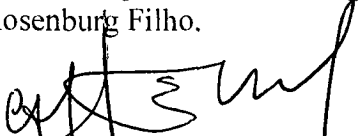
Incabível a atualização do ressarcimento pela taxa Selic, por se tratar de hipótese distinta da repetição de indébito.

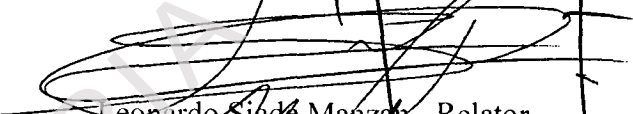
Recursos Especiais do Procurador Provido e do Contribuinte Negado.

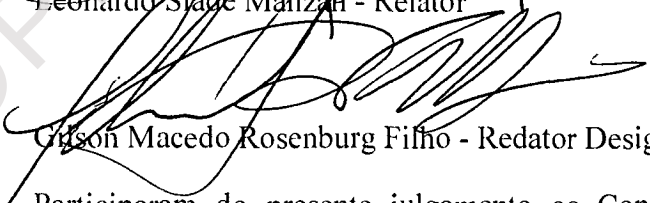
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade: I) em dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto à industrialização por encomenda; e II) em negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo quanto à incidência da taxa Selic sobre o valor do crédito a ressarcir. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Leonardo Siade Manzan (Relator), Maria Teresa Martínez López e

Susy Gomes Hoffmann, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho.


Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente


Leonardo Siade Manzan - Relator


Gilson Macedo Rosenberg Filho - Redator Designado

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

Relatório

A Fazenda Nacional, por intermédio de sua procuradora, com amparo no antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - RICSRF, aprovado pela Portaria n.º 55, de 12/03/98, recorreu a Egrégia Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF -, contra decisão majoritária da extinta Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, a qual reconheceu a inclusão dos valores relativos à industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

A douta Procuradora da Fazenda Nacional, em suas razões do presente Recurso Especial, sustenta que o julgado deve ser reformado por ter contrariado a legislação regente da matéria em análise.

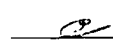
Ainda segundo a PFN, seria inconcebível a inclusão dos valores relativos à industrialização realizada por terceiros na base de cálculo do crédito presumido de IPI, visto não haver previsão legal que permita tal inclusão.

Ao final, requer a modificação da decisão que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto pela empresa.

O então Presidente daquela extinta Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes considerou cumpridos os requisitos de admissibilidade recursal e admitiu o apelo especial interposto pela PFN no despacho n.º 202-090.

Todavia, o contribuinte também interpôs Recurso Especial alegando que a Câmara recorrida restringiu seu direito ao aplicar o instituto da preclusão em relação ao pedido de atualização monetária do ressarcimento pela taxa SELIC. Apresentou como divergente o julgado 203-10.356 e juntou cópia integral do mesmo.

Às fls. 224/229 o contribuinte apresentou contra-razões ao Recurso Especial interposto pela douta PFN nas quais reitera os argumentos aventados no Recurso Voluntário e requer seja mantido, sem retoques, o Aresto combatido pela PFN.



O Recurso de Divergência interposto pelo contribuinte foi admitido pelo Despacho nº 202-379, também do então Presidente daquela Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes .

A PFN apresentou contra-razões às fls. 236/250.

Subiram, pois, os autos a esta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF para julgamento.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Siade Manzan, Relator

Consoante relato supra, tratam os presentes autos de Recursos Especiais interpostos tanto pela PFN quanto pelo contribuinte.

Preliminarmente cumpre ressaltar que, a despeito da plena vigência do novo Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria/MF nº 256, de 22 de junho de 2009, o qual suprimiu a previsão de recurso especial privativo do Procurador da Fazenda Nacional em caso de contrariedade à lei ou evidência de prova, entendo que os recursos já interpostos pela PFN com fulcro no inciso I, do art. 7º do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria/MF nº 147, de 25 de junho de 2007, devem ter seu juízo de admissibilidade realizado com fundamento na norma processual vigente à época da prolação da decisão recorrida.

A aplicação imediata da lei processual superveniente aos processos em curso comporta exceções em matéria recursal, pois o direito à recorribilidade nasce para o titular no momento em que é prolatada a decisão e, portanto, aplica-se a regra vigente àquela época, sob pena de ofensa ao direito adquirido processual.

Conforme leciona Bernardo Pimentel¹, processualista que na humilde opinião deste Conselheiro está hoje entre os melhores do país, “se ao tempo da prolação a decisão judicial era impugnável mediante algum recurso processual, o legitimado que recorreu tem o direito de receber a respectiva prestação jurisdicional, ainda que a espécie recursal utilizada tenha sido eliminada do sistema recursal, em virtude de lei superveniente.”

Diante do exposto, o recurso especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional preenche os requisitos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Quanto ao recurso do contribuinte, o mesmo é tempestivo e, nos termos do art. 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria/MF nº 256, de 22 de junho de 2009, preenche os demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele também tomo conhecimento.

Primeiramente, passo à análise do recurso da PFN.

¹ SOUZA, Bernardo Pimentel. **Introdução aos recursos cíveis e à ação rescisória**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 138.



Conforme relato supra, o recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional versa acerca da possibilidade de reconhecimento de crédito presumido de IPI referente à industrialização por encomenda.

Importante frisar-se que o beneficiamento de matéria-prima ou produto intermediário por terceiros não tem a natureza de prestação de serviços, e sim, de industrialização por encomenda. Assim, tratando-se de industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso a matéria-prima ou produto intermediário, que integra o custo do produto industrializado e posteriormente exportado, o valor cobrado por esta industrialização por encomenda integra a base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Aliás, outra não é a posição da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual passo a transcrever, *verbis*:

IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA – A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto na Lei nº 9.363/96. Recurso especial negado.” (Ac. CSRF/02-01.906, Rel. Dalton César Cordeiro de Miranda, Sessão de 12/4/2005).

Diante do exposto, mantenho a decisão recorrida nesta parte.

Ultrapassada a matéria trazida pelo apelo especial da PFN, passo à análise do recurso do contribuinte.

Em sede de recurso especial de divergência, o contribuinte alega não ser aplicável o instituto da preclusão aos casos de atualização monetária, conforme precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais utilizado como paradigma no presente recurso.

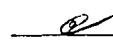
Por concordar inteiramente com o entendimento explicitado no julgado 203-10.356, afasto a preclusão em relação ao pedido de atualização monetária e passo a análise do cabimento ou não da aplicação da taxa Selic no ressarcimento.

Ressalte-se que os créditos ressarcidos devem ser atualizados pelo mesmo índice utilizado pela Fazenda Nacional para cobrar seus valores. Explico.

Considerando que o ressarcimento é uma espécie do gênero restituição, conforme já decidido por esta Turma, tenho que as regras atinentes à restituição devem ser aplicadas ao ressarcimento.

Assim, incide a Taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido, a partir da data de protocolo do pedido de ressarcimento, em decorrência do que dispõe o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

A aplicação de juros calculados à Taxa Selic é entendimento desta Casa, sedimentado no Acórdão CSRF/02-01.160, relatado pelo Ilustre Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda. O voto proferido no referido processo é esclarecedor, razão pela qual o adoto, com a devida vênua do Relator, e transcrevo seus principais excertos:



“Concluindo, entendo, por derradeiro, ser devida a incidência da denominada Taxa SELIC a partir da efetivação do pedido de ressarcimento.

Com efeito, a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes firmou entendimento no sentido de que até o advento da Lei 9.250/95, ou até o exercício de 1995, inclusive, não obstante a inexistência de expressa disposição legal neste sentido, os créditos incentivados de IPI deveriam ser corrigidos monetariamente pelos mesmos índices até então utilizados pela Fazenda Nacional para atualização de seus créditos tributários. Tal direito é reconhecido por aplicação analógica do disposto no § 3º, do artigo 66, da Lei 8.383/91.

Todavia, com a desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advento da citada Lei 9.250/95, que acabou com a correção monetária dos créditos dos contribuintes contra a Fazenda Nacional havidos em decorrência do pagamento indevido de tributos, prevaleceu o entendimento de que a partir de então não haveria mais direito à atualização monetária, e de que não se poderia aplicar a Taxa SELIC para tal fim, pois teria a mesma natureza jurídica de taxas de juros, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.

Tal entendimento, entretanto, merece uma melhor reflexão. Tal necessidade decorre de um equívoco no exame da natureza jurídica da denominada Taxa SELIC. Isto porque, em recente estudo sobre a matéria, o Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, expressamente demonstrou que a referida taxa se destina também a afastar os efeitos da inflação, tal qual reconhecido pelo próprio Banco Central do Brasil.

Por outro lado, cumpre observar a utilização da Taxa SELIC para fins tributários pela Fazenda Nacional, apesar possuir natureza híbrida – juros de mora e correção monetária –, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei 9.249/95, por seu art. 36, II, se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96).

Ou seja, o fato de a atualização monetária ter sido expressamente banida de nosso ordenamento não impediu o Governo Federal de, por via transversa, garantir o valor real de seus créditos tributários através da utilização de uma taxa de juros que traz em si embutido e escamoteado índice de correção monetária.

Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que ao contribuinte titular do crédito incentivado de IPI, a quem, antes desta suposta extinção da correção monetária, se garantia, por aplicação analógica do artigo 66, § 3º, da Lei 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, direito à correção monetária – e sem que tenha existido disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame –, se garanta agora direito à

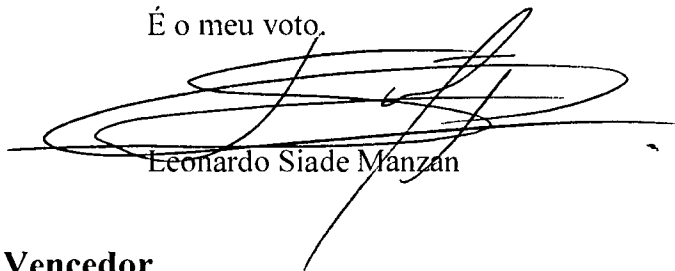


aplicação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, também por aplicação analógica de dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95 – que determina a incidência da mencionada taxa sobre débitos tributários a partir do pagamento indevido -, crédito este que em caso contrário restará minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda verificável sobre o valor da moeda.

A incidência de juros sobre débitos tributários a partir do pagamento indevido teve origem exatamente com o advento do citado art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95, pois, antes disso, a incidência dos mesmos, segundo o § único do art. 167, do Código Tributário Nacional, só ocorria “a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva” que determinasse a sua restituição, sendo, inclusive, este o teor do enunciado 188 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça.”

CONSIDERANDO os articulados precedentes e tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial do contribuinte e negar provimento ao Recurso Especial da Procuradoria.

É o meu voto.



Leonardo Siade Manzan

Voto Vencedor

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Redator Designado quanto à atualização pela taxa Selic dos créditos oriundos de ressarcimento.

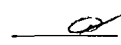
A discordância em relação ao voto do ilustre relator restringe-se na possibilidade da incidência da taxa SELIC no ressarcimento de IPI.

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.

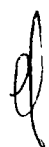
§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 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 subsequentes.

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

§ 3º (VETADO)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

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.

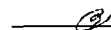
O art. 108 do CTN estabelece que as formas de integração das lacunas na legislação tributária são a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade, os quais devem ser aplicados sucessivamente e na ordem indicada na *lex legum*.

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.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.

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.

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.

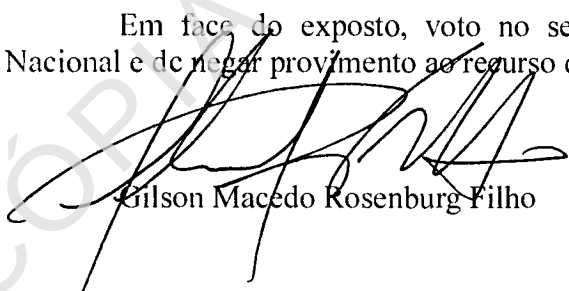
A Taxa Selic é, isto sim, a expressão numérica dos juros. Não se trata de atualização monetária. Juros, por sua vez, é um acréscimo ao principal, é um *plus* que inclusive se caracteriza como renda para aquele que o auferir. Ora, o Estado não pode pagar rendimentos – na forma de Taxa Selic, vale dizer, 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 dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e de negar provimento ao recurso do contribuinte.



Gilson Macedo Rosenberg Filho

