



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº 11065.002159/2001-10
Recurso nº 203-131.537 Especial do Procurador
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº 02-03.041
Sessão de 05 de maio de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CALÇADOS MAIDE LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

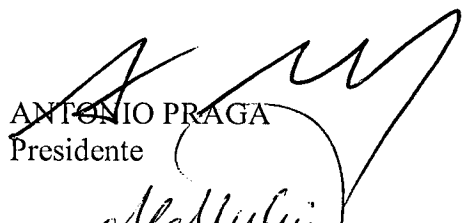
RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC.

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

Recurso especial do Procurador provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Gileno Gurjão Barreto, Maria Teresa Martínez Lopez, Dalton César Cordeiro de Miranda, Leonardo Siade Manzan, Manoel Coelho Arruda Júnior (Substituto convocado) e Valmir Sandri. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos Atulim.


ANTÔNIO PRAGA
Presidente


ANTÔNIO CARLOS ATULIM
Redator Designado

14 OUT 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Praga (Presidente), Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Dalton César Cordeiro de

Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (substituto convocado), Julio Cesar Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Júnior (Substituto convocado), Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

A

X

Relatório

CALÇADOS MAIDE LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, apresentou Pedido de Ressarcimento de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, instituído pela Medida Provisória nº 725/1995 e alterações, convertida na Lei nº 9.363/1996, em relação ao período de 01/04/2001 a 30/06/2001, conforme Petição Inicial, às fls. 01/07, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes contra Decisão da DRJ em Porto Alegre/RS, consubstanciada no Acórdão nº 6.349/2005, às fls. 108/112, que manteve o Despacho Decisório, às fls. 83, o qual deferiu parcialmente o Pedido em referência, a Egrégia 3ª Câmara, em 21/02/2006, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 203-10.766, sintetizados na seguinte ementa:

“IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS. 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 o efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e à COFINS previsto na Lei nº 9.363/96. Recurso provido.”

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 132/136, com arrimo no artigo 5º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender ter contrariado evidência de provas constantes dos autos, bem como a legislação que regulamenta a matéria (Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI), mais precisamente o artigo 1º, *caput*, da Lei nº 9.363/96.

Assevera que o ressarcimento de crédito presumido de IPI, na condição de incentivo a exportação, concedido por mera liberalidade do Estado, não pode ser interpretado extensivamente, cabendo ao legislador “*delinear os contornos desse incentivo*”, sob pena de ofensa ao princípio de legalidade.

Contrapõe-se ao *decisum* guerreado, aduzindo para tanto que o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 incluiu na base de cálculo de referido benefício fiscal tão somente as

aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não contemplando os serviços de beneficiamento prestado por terceiros.

Sustenta que o beneficiamento de couro, em que pese tratar-se de industrialização por terceiros, é hipótese de prestação de serviço e não de aquisição de matéria-prima, na forma que entendeu a Câmara recorrida.

Alega que ao prevalecer o Acórdão recorrido, estar-se-ia computando os gastos gerais na fabricação como se matéria-prima fossem, não se cogitando em aquisição de matéria-prima, malferindo o disposto no artigo 1º, *caput*, da Lei nº 9.363/96, extrapolando o alcance da hipótese prevista em lei.

Inferre que a Lei nº 10.276/2001, a qual permitiu a inclusão dos serviços prestados concernentes à industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido de IPI, não tem natureza interpretativa de forma a acobertar pedidos formulados antes de sua vigência, não havendo que se falar em aplicação do artigo 106, inciso I, do CTN.

Argumenta, ainda, que o Acórdão atacado contrariou evidência de prova, uma vez que não restou comprovado, mediante documentação hábil e idônea, que os produtos indicados pela contribuinte foram, efetivamente, remetidos às empresas terceirizadas, e bem assim que o produto beneficiado fora industrializado pelo exportador.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 3ª Câmara do 2º Conselho, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da contribuinte, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido, ao incluir a industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido de IPI, contrariou, *a priori*, os preceitos contidos no comando legal que impõe interpretação literal e restritiva no caso de renúncia fiscal, conforme Despacho nº 203-153, às fls. 140.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou suas contra-razões, às fls. 145/149, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção, trazendo à colação jurisprudência administrativa a respeito da matéria, oferecendo guarida à sua pretensão.

É o Relatório.

J

✓

Voto Vencido

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA,
Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pela ilustre Presidente da 3ª Câmara do 2º Conselho a contrariedade à lei suscitada, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Pretende a Fazenda Nacional a reforma do Acórdão recorrido, o qual deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte, determinando a inclusão dos valores utilizados na industrialização por encomenda na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI, sob o argumento de que o entendimento levado a efeito pela Câmara recorrida afronta de forma flagrante o disposto no artigo 1º, *caput*, da Lei nº 9.363/96, bem como o princípio da legalidade, impondo a interpretação restritiva da legislação que regulamenta a matéria, sobretudo quando referido benefício fiscal, na condição de incentivo à exportação, é concedido por mera liberalidade do Estado.

A fazer prevalecer seu entendimento, infere que o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 incluiu na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI exclusivamente as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, o que não se vislumbra na hipótese vertente (serviços de beneficiamento prestado por terceiros).

Argumenta, por fim, que a Lei nº 10.276/2001, que incluiu na base de cálculo de referido incentivo fiscal os serviços relativos à industrialização por encomenda, não pode ser aplicada retroativamente, eis que instituiu nova forma de cálculo, não tendo natureza interpretativa, o que impede o emprego do artigo 106, inciso I, do Código Tributário.

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Antes mesmo de se adentrar às questões controvertidas a propósito da matéria, cumpre trazer à baila a legislação tributária que instituiu o ressarcimento do crédito presumido do IPI, notadamente a Medida Provisória nº 725 e reedições, convertida na Lei nº 9.363/96, *in verbis*:

“ Lei nº 9.363/1996

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30

de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

[...]"

Conforme se extrai das normas legais retromencionadas, o benefício fiscal em comento tem o escopo de desonerar as exportações brasileiras de produtos manufaturados, a partir do crédito presumido do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, como ressarcimento das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes sobre os insumos adquiridos para aplicação na industrialização de produtos nacionais destinados ao mercado externo, como muito bem sedimentado no bojo do voto vencido constante do Acórdão recorrido.

A teor dessa conclusão, somente a título de reflexão, cumpre inferir que o simples fato de o fisco, acompanhado por alguns dignos julgadores administrativos, não entender estarem incluídas na base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores concernentes aos serviços de beneficiamento do couro executados por terceiros e sob encomenda, além de coarctar os ditames da Lei nº 9.363/1996, fere mortalmente o fim precípua de benefício fiscal *sub examine*, explicitado acima.

Na hipótese dos autos, tratando-se de beneficiamento de couro destinado à indústria calçadista, o exame da matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações no processo de aquisição da matéria-prima (couro), indispensáveis ao deslinde da controvérsia.

Como já é do conhecimento daqueles que lidam com referido tema, em virtude da quantidade e dos valores mais acessíveis, o exportador adquire o couro praticamente em uma única época do ano (“safra”), como matéria-prima inacabada (couro semi acabado ou “wet blue”), vindo a estocá-la. Na medida em que os pedidos são concretizados, o exportador encaminha o couro semi acabado para beneficiamento executado por terceiros e sob encomenda.

Observe-se, que a conduta da contribuinte obedece princípio de economia na produção do bem a ser exportado, visando o maior faturamento da empresa com a diminuição de custos na produção. Ora, antes de efetuado o pedido, a empresa exportadora não tem conhecimento de qual será a demanda, tanto em relação à quantidade quanto às cores dos calçados a serem exportados.

Dessa forma, além da economia em adquirir grande quantidade de couro de uma só vez, a conduta da contribuinte encontra sustentáculo, ainda, na própria lógica

comercial, ou seja, adquire o produto (couro) semi acabado e entrega para o beneficiamento somente quando houver necessidade, observando a quantidade e as especificações (especialmente cores) a serem adotadas por ocasião da exportação.

Diante desse raciocínio, é de fácil conclusão que somente poderá ser admitida como matéria-prima propriamente dita o couro acabado, após o respectivo beneficiamento, que deverá obrigatoriamente ser considerado como custo na aquisição da matéria-prima.

Verifica-se, que o couro inacabado, denominado de “wet blue”, isoladamente, não oferece condições de industrialização do produto final a ser exportado, qual seja, o calçado. Nesse sentido, não pode ser considerado como efetiva matéria-prima. A rigor, o beneficiamento (operação industrial) procedido por terceiros ou sob encomenda é condição essencial à caracterização da matéria-prima em comento, couro acabado.

Assim, nada mais justo/correto que os custos do beneficiamento do couro inacabado serem incluídos na base de cálculo do crédito presumido do IPI, ainda que procedido por terceiros.

Impende esclarecer, ainda, que na hipótese de o exportador adquirir a matéria-prima já submetida a processo de beneficiamento (couro acabado), o valor total de referida aquisição seria admitido para cálculo do crédito presumido de IPI, inclusive a importância relativa a mão-de-obra utilizada nessa operação industrial.

Destarte, a não ser no aspecto comercial da empresa como já relatado acima, no entendimento deste conselheiro, inexistente diferença entre a aquisição do couro acabado (efetiva matéria-prima) ou o “wet blue” a ser submetido a posterior processo de beneficiamento. Em ambos os casos, o custo do beneficiamento do couro inacabado será suportado pelo exportador, devendo referida importância ser agregada ao valor final da aquisição da matéria-prima – couro acabado.

Mais a mais, somente a título elucidativo, constata-se que a operação de industrialização (beneficiamento) sob responsabilidade de terceiros sofre incidência da COFINS e do PIS, o que justifica ainda mais o acolhimento do pleito da contribuinte, eis que o benefício fiscal em comento tem como fim precípuo justamente a desoneração de referidos tributos na exportação de produtos nacionais.

Nessa toada, é de se admitir o valor relativo aos serviços de beneficiamento do couro executados por terceiros na base de cálculo do crédito presumido de IPI. Aliás, essa Colenda Câmara Superior já se manifestou por diversas vezes a respeito do tema, oferecendo proteção ao pleito da contribuinte, conforme se extrai dos Acórdãos com suas ementas abaixo transcritas:

“[...]”

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. [...]” (2ª Turma da Câmara

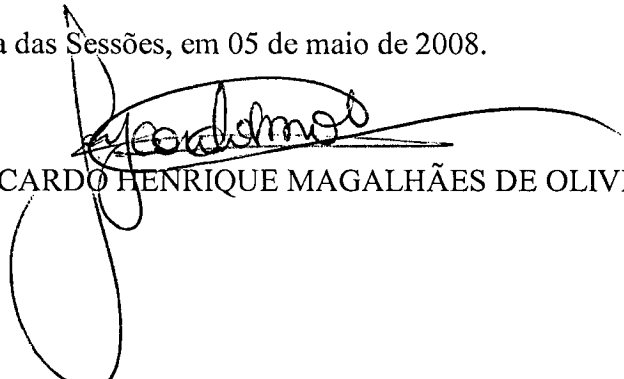
Superior de Recursos Fiscais – Acórdão nº CRSF/02-02.175 –
Sessão de 23/01/2006)

“IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. Os custos referentes à matéria prima beneficiada por terceiros e utilizada no produto final exportado deve ser incluído na base de cálculo do incentivo criado pela Lei nº 9.363/96. Recurso negado.” (2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Acórdão nº CRSF/02-01.857 – Sessão de 11/04/2005)

Assim, escorreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Sala das Sessões, em 05 de maio de 2008.


RYCARDÓ HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Designado

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)

§ 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 colmatada 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*.

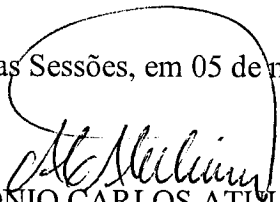
Acrescente-se a tudo isso que o art. 3º, II, da Lei nº 8.748/93, estabeleceu expressamente distinção entre repetição de indébito e ressarcimento de créditos de IPI, o que torna ilegal a aplicação de qualquer acréscimo ao ressarcimento

Do mesmo modo, não há como fundamentar tal concessão com base na demora da apreciação dos processos pela Receita Federal. É certo que a teor do art. 49 da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, 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.

Jc

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 05 de maio de 2008.


ANTONIO CARLOS ATULIM

