



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 11065.002422/00-09
Recurso nº : RP/203-131.542
Matéria : RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : TERCEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : REICHERT CALÇADOS LTDA
Sessão de : 29 de janeiro de 2008
Acórdão nº : CSRF/02-02.943.

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO.

I- INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

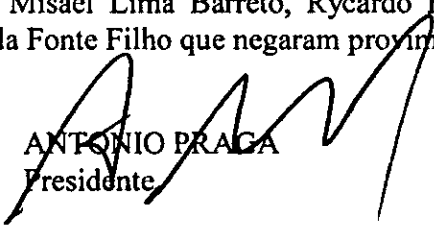
O crédito presumido do IPI diz respeito, unicamente, ao custo de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, não podendo ser incluídos, em sua base de cálculo, os valores dos serviços de industrialização por encomenda.

II- TAXA SELIC – O ressarcimento dos créditos, quando autorizado, deve ser em valores originários, porquanto não existe lei que autorize aplicar-lhe atualização monetária.

RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas, Maria Teresa Martínez Lopez, Antonio Lisboa Cardoso, Leonardo Siade Manzan, Misael Lima Barreto, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que negaram provimento ao recurso.


ANTONIO PRAGA
Presidente


HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Relator

FORMALIZADO EM: 08 JUN 2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Josefa Maria Coelho Marques, Fabiola Cassiano Keramidas (Substituta convocada), Antonio Carlos Atulim, Antonio Lisboa Cardoso (Substituto convocado), Emanuel Carlos Dantas de Assis (Substituto convocado), Maria Teresa Martínez Lopez, Leonardo Siade Manzan, Júlio César Vieira Gomes, Misael Lima Barreto, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Ausentes justificadamente os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto e Dalton César Cordeiro de Miranda.

RELATÓRIO

Por bem relatar a discussão em tela, adoto e transcrevo o relatório do Acórdão recorrido.

“A interessada, nos autos identificada, requereu o ressarcimento do crédito presumido do IPI, autorizado pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, relativo ao valor da Contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS, incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, referente ao terceiro trimestre de 2000, no valor de R\$ 706.717,72, conforme Pedido de Ressarcimento de fl. 01, apresentado em 07 de novembro de 2000.

O processo foi decidido, em 26 de novembro de 2001, pelo despacho decisório da fl. 45, da Delegacia da Receita Federal (DRF) em Novo Hamburgo/RS, que deferiu parcialmente o pedido, autorizando o ressarcimento no valor de R\$ 628.321,51, pelos motivos relatados na sequência.

Pelo parecer de fls. 42/44, a SASAR glosou, no cálculo do crédito presumido do IPI, os valores escriturados a título de industrialização, efetuada por outras empresas por encomenda, sob o argumento de que a remessa e o retorno dos produtos se dá com suspensão do IPI, não cabendo a inclusão de tais valores no cálculo do benefício, pois contraria o entendimento da Secretaria da Receita Federal a respeito do assunto, citando o Boletim Central nº 147, de 04 de agosto de 1998, pergunta 2.7 das “Perguntas e Respostas Sobre o Crédito Presumido do IPI”, aprovadas pela Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX nº 312, de 03 de agosto de 1998.

Discordando do indeferimento parcial do seu pedido de ressarcimento, o requerente apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, o que segue:

Entende a interessada que os dispêndios efetuados para modificar uma matéria-prima incompleta devem ser agregados ao custo de aquisição, enquadrando-se essa modificação (beneficiamento) como uma aquisição complementar.

Diz ainda, que, embora a lei, ao dispor sobre o crédito presumido, refira-se às contribuições incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, neste contexto está incluído, também, o beneficiamento da matéria-prima, remetida pelo encomendante do serviço, sobre cujo faturamento incidem as contribuições PIS/PASEP e COFINS, e que a exclusão desses gravames da base de cálculo do ressarcimento implica em grave deturpação do objetivo do legislador, que consiste em não exportar tributo, mas sim produto industrializado.

Acrescenta que não se pode dar tratamento diferenciado às aquisições de insumos e ao beneficiamento destes, uma vez que tanto faz o exportador adquirir a matéria-prima pronta, como obtê-la no estado semi-acabado, mandando acabá-la por terceiro, também contribuintes do PIS e da COFINS.

Prosseguindo, diz a impugnante que os serviços adquiridos de terceiros, apesar de não se enquadrarem, de forma strictu sensu, nas disposições legais pertinentes ao crédito, devem ser contemplados com a concessão do crédito, se enfocados sob o aspecto latu sensu, tendo em vista o objetivo precípuo de não ser exportado tributo, mediante o ressarcimento da contribuição ao PIS e à COFINS, cobradas nas operações da cadeia produtiva.

Ao final, solicita a reforma da decisão prolatada, com o deferimento integral do ressarcimento, através do pagamento glosado, devidamente atualizado pela Taxa SELIC.

Por meio do Acórdão DRJ/POA nº 6.218, de 11 de agosto de 2005 os membros da Terceira Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a manifestação de inconformidade. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI

Os custos de beneficiamento efetuado por encomenda, com remessa e retorno do produto com suspensão do IPI, não se incluem na base de cálculo do crédito presumido, por configurar prestação de serviço.

Solicitação indeferida.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a interessada apresenta recurso a este Eg. Conselho onde reitera os argumentos apresentados em sua impugnação. Requer o reconhecimento do direito ao crédito presumido do IPI referente ao PIS e à COFINS glosado, com a devida atualização pela taxa SELIC, desde a protocolização do pedido até a completa satisfação do crédito. Traz jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, incluindo a CSRF."

ACORDARAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso nos seguintes termos: I) quanto à industrialização por encomenda. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente) e Antonio Bezerra Neto; II) quanto à Taxa Selic, admitindo-a a partir da data de protocolização do respectivo pedido de ressarcimento. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente) e Antonio Bezerra Neto. Manifestando a deliberação adotada por meio do acórdão recorrido, sintetizado 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.

RESSARCIMENTOS DE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/1996. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. É vedada a atualização de créditos meramente escriturais por absoluta falta de previsão legal (precedentes jurisprudenciais). Entretanto, devido a atualização monetária, a partir da data de protocolização do respectivo pedido de ressarcimento com a utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao pagamento e de 1% no mês do pagamento.

Recurso provido.

A Fazenda Nacional, por meio de sua Procuradoria, com apoio no art. 5º, I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria nº 55/98, interpôs RECURSO ESPECIAL, em face do referido acórdão, requereu seu regular processamento e posterior remessa à egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por meio do Despacho nº 203-150, fls. 142, o Presidente da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o Recurso Especial interposto quanto à inclusão, na base de cálculo do crédito presumido do IPI, dos valores correspondentes aos serviços de industrialização por encomenda; e quanto à incidência da Taxa Selic sobre os valores recebidos a título de ressarcimento de crédito presumido do IPI.

A contribuinte apresentou suas Contra-Razões ao Recurso Especial, fls. 147/159, solicitando a manutenção da decisão proferida pela Terceira Câmara do Segundo Conselho.

É o Relatório. 

VOTO

Conselheiro Relator Henrique Pinheiro Torres

O Recurso Voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, e, por tempestivo, dele tomo conhecimento.

A teor do relatado, duas são as questões posta em debate: a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas de mão-de-obra referente à industrialização por terceiros, e a correção pela Taxa Selic.

Na Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e, também, nesta Turma, por diversas vezes, votei no sentido de permitir-se a inclusão na base de cálculo do crédito presumido do custo de beneficiamento e de mão-de-obra empregada na industrialização efetuada por terceiros (industrialização por encomenda), quando estes, são utilizados pelo industrial exportador como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagens na fabricação de produtos por ele exportado. Todavia, os argumentos apresentados pelos Eminentes Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques e Antônio Bezerra Neto na última reunião deste Colegiado fizeram-me refletir mais sobre a matéria e, finalmente, concluir em sentido contrário ao do que vinha votando até então.

Neste ponto, passo a adotar como razão de decidir, o voto da Conselheira Josefa Maria Coelho Marques, que, de forma objetiva e com a costumeira competência, bem enfrentou a matéria. Assim, com as devidas homenagens, passo a transcrever os argumentos da ilustre Conselheira, expendidos no voto proferido quando do julgamento do Recurso nº 202-118.591, na sessão plenária da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA



Outra questão é que diz respeito à inclusão, na base de cálculo do incentivo, do valor pago pela recorrente pelos serviços de industrialização prestados em regime de encomenda.

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

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

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

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

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

Da atualização pela Taxa Selic.

Por último, resta a controvérsia sobre a aplicação da taxa Selic no montante do crédito a ressarcir.

Esse tema tem sido objeto de acirrados debates no Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalecendo a posição contrária da Fazenda Nacional ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras.

A meu sentir, a posição mais consentânea com o bom direito é a da não incidência de correção monetária desses créditos, visto que, contra tal pretensão, há o fato intransponível da



inexistência de previsão legal que autorize a atualização. A Lei concessiva do benefício (Lei 9.363/1996) foi absolutamente silente em relação ao tema.

A Instrução Normativa SRF nº 125, de 07/12/89, que trata dos créditos decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI, ao prever o ressarcimento em dinheiro dos créditos excedentes aos débitos, não faculta a hipótese de utilização da correção monetária nesses créditos. Aliás, mandou que se corrigisse monetariamente apenas a importância recebida a maior, nos casos em que a requerente, comprovadamente, tenha obtido ressarcimento indevido.

Assim, na legislação específica desse benefício não há previsão legal autorizando a correção monetária do valor a ser ressarcido. Resta, agora, analisar a parte geral da Legislação para verificar se há previsão para que se atualizem os créditos do IPI.

O RIPI/98, que reproduz a legislação do IPI não traz qualquer autorização para que se corrijam valores a ressarcir. A lei 9.779/1999 que modificou a sistemática de utilização de créditos de IPI não deu qualquer abertura para que se corrigissem eventuais ressarcimentos. A IN SRF nº 33/1999, que cuidou, dentre outros temas, do direito a ressarcimento trimestral do saldo credor de IPI, não previu qualquer hipótese de atualização desses créditos.

Confirma-se, assim, não haver previsão legal para proceder a correção monetária do crédito de IPI, e de outra forma não poderia ser, pois na sistemática de crédito criada pelo legislador ordinário, para atender o princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI, onde se abate o imposto efetivamente pago nas operações anteriores do IPI devido na operação seguinte, não há lugar para a correção monetária, pois consistiria numa redução do IPI a recolher sem base legal ou lógica. Ora, se não é admissível a correção do crédito utilizado para abater do imposto devido, tampouco haveria razão para se permitir a correção do crédito a ser ressarcido.

Também a Lei 8.383/91, que instituiu a UFIR como medida de valor e parâmetro de atualização monetária de tributos, multas e penalidades de qualquer natureza, previstos na legislação tributária federal, não tratou da correção do crédito do IPI. O art. 66, § 3º dessa Lei, ao contrário do alegado, não é o suporte legal para a correção monetária dos créditos a lhe serem restituídos. Tal dispositivo trata dos casos de repetição do pagamento indevido ou da parcela paga a maior.

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 (...)

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da UFIR. (Destaque não presente no original).

Decorre dos princípios da hermenêutica que na interpretação das normas jurídicas não se pode dissociar o parágrafo do *caput do artigo*, a interpretação deve ser integrada, sistêmica e não isoladamente, de tal forma que o parágrafo complete o sentido do artigo ou acrescente exceções ao seu enunciado.

Assim, o § 3º supracitado ao estabelecer que o valor da compensação ou da restituição serão corrigidos, está completando o sentido do *caput* do art. 66 que trata exclusivamente de pagamento indevido ou maior que o devido de tributos e contribuições federais.

Por outro lado, a aplicação da taxa SELIC à compensação ou à restituição foi assim estabelecida no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

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. (Grifou-se).

Ora, ao reportar-se ao art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, o dispositivo legal acima transcrito restringe a aplicação da taxa SELIC apenas aos casos de compensação ou restituição referentes a pagamento indevido ou a maior que o devido de tributos e contribuições federais. Essas hipóteses de repetição do indébito em nada se assemelham ao ressarcimento dos créditos decorrentes de estímulos fiscais; portanto, não é lícito estender o alcance desse dispositivo legal para permitir a correção monetária pretendida.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional ao tratar sobre pagamento de tributo indevido ou a maior que o devido assim dispôs:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de3 decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (Grifou-se).

Como se pode perceber dos dispositivos transcritos, o CTN quando trata de compensação ou restituição, refere-se a **pagamento de tributo indevido ou pago a maior que o devido**, o que não é absolutamente o caso do presente processo, que se refere a **ressarcimento de crédito presumido de IPI**.

Ressalte-se que o direito à compensação desse crédito ou a seu ressarcimento em espécie, o qual tem como fundamento o favor fiscal graciosamente concedido pela entidade tributante, não tem a mesma natureza jurídica da repetição do indébito, vez que esta tem como origem um pagamento indevido ou maior que o devido pelo sujeito passivo. Em outras palavras, o ressarcimento ou a compensação do crédito de IPI relativo as aquisições de insumos utilizados na fabricação de produtos isentos têm natureza jurídica de **incentivo fiscal**, enquanto a repetição do indébito, quer na modalidade de restituição, quer na de compensação, tem natureza jurídica de devolução de tributo exigido indevidamente (de receita que ingressou nos cofres da Fazenda Nacional e que não lhe pertencia de direito).

Ademais, a empresa ao adquirir os insumos paga a contribuição que vem embutida no preço das mercadorias, exatamente como determina a lei. O que existe posteriormente é um favor fiscal que prevê o ressarcimento desses tributos na forma de créditos de IPI. Donde conclui-se que o ressarcimento desse crédito não se confunde com a devolução de pagamento indevido.

Dessa forma, não é lícito valer-se da analogia para estender ao **ressarcimento de crédito** o que a legislação (artigo 39, § 4º da Lei 9.250 c/c o art. 66, da Lei nº 8.383, de 1991) prevê exclusivamente para as hipóteses de compensação e de restituição de pagamento de tributos e contribuições indevidos ou pagos a maior que o devido. Ora, é evidente que se o legislador quisesse conceder a correção monetária também para o ressarcimento em questão, tê-lo-ia incluído nos diplomas legais citados ou no que instituiu o incentivo fiscal. //

Processo nº 11065.002422/00-09
Acórdão nº 02-02.943

Com essas razões, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, 29 de janeiro de 2008.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

