



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

Processo nº 11065.003138/2001-11
Recurso nº 235.323 Voluntário
Acórdão nº **3401-01.138 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 9 de dezembro de 2010
Matéria IPI - RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO - LEI Nº 9.363/96
Recorrente INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS MALU LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS. EXCLUSÃO.

O valor da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem 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.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. EXCLUSÃO.

O incentivo denominado “crédito presumido de IPI”, instituído pela Lei nº 9.363, de 14 de dezembro de 1996, 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.

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC.

Incabível qualquer forma de atualização do ressarcimento do crédito de IPI, diante da inexistência de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, em negar provimento ao recurso nos seguintes termos: I) por maioria de votos, quanto à aquisição de insumos junto a pessoas físicas. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Pereira de Mello e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda; II) pelo voto de qualidade, quanto à industrialização por encomenda. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Rodrigo Pereira de Mello e Dalton Cesar

Cordeiro de Miranda; e III) por maioria de votos, quanto à taxa Selic. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Pereira de Mello e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton César Cordeiro de Miranda.

Relatório

O Recurso Voluntário questionou o Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS que indeferiu os termos de sua Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório que glosara parte do Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI, formulado pela interessada em outubro de 2001, relacionado a operações do 3º trimestre de 2001.

As matérias agitadas pela Recorrente referem-se às glosas das aquisições de insumos efetuadas junto às pessoas físicas, tema para o qual carrou decisões de Câmaras do então denominado Segundo Conselho de Contribuinte e da CSRF na linha de seu entendimento, e aos gastos com terceiros por conta de industrialização realizada por encomenda. Quanto a este tópico, explicou a Recorrente, *verbis*:

“2.1.29 - A Recorrente tem por principal atividade a industrialização de calçados, sendo que a quase totalidade do que é por ela fabricado destina-se à exportação. A maior parte do processo de industrialização é realizada no seu estabelecimento.

2.1.30 - Para o regular exercício da sua atividade, ela realiza compra de couros prontos para o corte, isto é, já beneficiados, e adquire também peças de couros que precisam passar por um processo de beneficiamento.

De igual forma, a Recorrente remete para os chamados "ateliers" partes do calçado para que estes realizem parte do processo de produção, que pode ser, por exemplo, a costura, a colagem ou o corte.

2.1.31 - No que se refere às peças de couro adquiridos, depois de passadas por todas as etapas de industrialização, ou seja, prontas para o consumo, o estabelecimento vendedor, ao determinar o seu preço de venda considera, além do valor da matéria-prima propriamente dita, o custo da mão-dobra decorrente do beneficiamento, cujo montante é computado pela Recorrente para fins de determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI.

2.1.32 - Mas, como é sabido, existem também as peças de couro adquiridas sem que estejam prontas para o consumo e que, portanto devem ser beneficiadas. Neste caso, a Recorrente utiliza-se de serviços prestados por outras pessoas jurídicas que realizam uma ou mais etapas vinculada ao seu preparo (curtimento) para deixá-las em condições de fabricação de calçados. Nesta hipótese, por evidente, além do custo da matéria-prima, a Recorrente arca também com o custo do beneficiamento,

sendo que esta etapa envolve não apenas a mão-de-obra, mas também a utilização de produtos químicos consumidos em tal processo, para que as peças de couro, quando devolvidas, estejam em condições de serem consumidas no processo de industrialização.

2.1.33 - Afora essas operações realizadas por terceiros, como antes posto, existem também as outras, restritas aos trabalhos prestados pelos "ateliers".

2.1.34 - É esta parte do custo - do beneficiamento do couro e das etapas de industrialização realizadas pelos "ateliers" -, que a Delegacia da Receita Federal de Novo Hamburgo insiste em não reconhecer como integrante da base de cálculo do crédito presumido do IPI."

Também para esta matéria a Recorrente colacionou diversas decisões do Segundo Conselho de Contribuintes e da CSRF na linha de seu entendimento, e considerou que a, na época, "nova" legislação, a Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, teriam o fito de esclarecer e assim dirimir eventuais dúvidas de interpretação da Lei nº 9.363, de 14 de dezembro de 1996, mormente a questão envolvendo a industrialização por encomenda.

Por fim, desfilou argumentos clamando pela atualização monetária do crédito presumido a ser ressarcido.

Aportando na então denominada Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes para julgamento, teve o mesmo convertido em diligência, cuja Resolução foi formulada nos seguintes termos:

"(...) que se esclareça, quanto ao processo de industrialização por encomenda, descrevendo-o em detalhes, de modo que se possa determinar se o encomendante, ao receber o produto industrializado está efetivamente adquirindo uma matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem a ensejar o direito ao crédito presumido. (Resolução 204.00.270)."

O Relatório de Diligência Fiscal, elaborado pela DRF em Novo Hamburgo limitou-se a comprovar os aspectos extrínsecos da operação, quais sejam, a efetiva realização dos serviços por terceiros, a idoneidade desses, os pagamentos efetuados, carreando para o processo cópias das notas fiscais de prestação dos serviços, de cheques, de depósitos bancários etc., não tecendo qualquer comentário conclusivo na linha do que se imaginara quando da formulação dos termos da Resolução.

No essencial, é o Relatório.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 09/06/2006, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 28/06/2006. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Insumos adquiridos de pessoas físicas

Respeitando as opiniões em sentido divergente, não vejo outra interpretação da leitura conjunta do *caput* dos artigos 1º e do § 1º das Leis nºs. 9.363, de 14 de dezembro de 1996, e 10.276, de 10 de setembro de 2001, senão a de que, para a fruição do crédito presumido de IPI, como forma de ressarcimento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, primeiro, a empresa precisa exportar para o exterior produtos de sua elaboração; e, segundo, que nesses produtos exportados, tenham sido empregados matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, sobre cujas aquisições tenha, efetivamente, havido a incidência das referidas contribuições. Ou seja, só podemos falar em ressarcimento – e *ressarcimento* significa, *compensar, reparar* – de algo, no caso, de um valor, que dispuséramos numa etapa anterior; assim, estamos falando de PIS/Pasep e da Cofins que o fornecedor dos insumos arcou e embutiu nos respectivos preços de venda cobrando-os, conseqüentemente, do produtor exportador que vai deles se ressarcir.

Eis o porquê de não ser permitida a inclusão dentre o montante dos insumos as aquisições destes junto a pessoas físicas, as quais, por não serem contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não as pagaram e, por isso, não as cobraram dos adquirentes de seus produtos, não havendo, portanto, nada a ser *ressarcido* por esses adquirentes a título de crédito presumido de IPI.

Industrialização por encomenda

Os esclarecimentos prestados pela Recorrente e reproduzidos acima, a meu ver, dispensariam a diligência então solicitada pela Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, vez que neles resta claro que a interessada valeu-se de “serviços de terceiros”. De todo modo, os documentos carreados ao processo por conta da referida diligência serviu para se confirmar isso, ou seja, referem-se serviços prestados por terceiros à guisa de industrialização de couro vegetal cru e da realização de cortes e aviamentos, em matéria-prima remetida pelo encomendante ao estabelecimento encomendado. Então, respondendo objetivamente à pergunta contida nos termos da Resolução, não houve a aquisição de matéria-prima, de produto intermediário ou de material de embalagem, e, sim, de serviços.

O artigo 1º da Lei 9.363/96 dispõe que o crédito presumido de IPI seja incidente sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

E como estamos tratando de um benefício tributário, que envolve renúncia de receitas públicas, as interpretações das suas regras devem ser efetuadas de forma restritiva e não ampliada.

Assim, o legislador, seguindo o princípio de que a lei não contém palavras inúteis, deixa claro seu objetivo: o de contemplar tudo aquilo de insumos que for adquirido, comprado de outro estabelecimento; não cogitando de serviços, como é o caso da industrialização por encomenda. Ademais, no processo de industrialização, o valor da prestação de serviços se incorpora ao valor do produto acabado e não ao da matéria-prima.

Vale para este caso, portanto, a mesma argumentação utilizada acima, qual seja, pretendesse o legislador estender a abrangência do incentivo estatuído pela Lei 9.363/96 aos custos dos serviços decorrentes de industrialização por encomenda, teria aproveitado a edição da Lei 10.276/2001 ou outro momento qualquer para fazê-lo, já que, por meio desse ato legal superveniente – que trata de modalidade alternativa de fruição do benefício fiscal em comento – foi permitido que se aproveitasse o valor da prestação de serviços decorrente de

industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI (*inciso II, do art. 1º*). Se não o fez, é porque, inequivocamente, desejou manter os dois sistemas: um, o novo, em que são aceitos tais gastos (Lei 10.276/2001), e, outro, o seu predecessor, em que não o são (Lei 9.363/96). Não há, portanto, repita-se, que se valer das regras consubstanciadas na Lei 10.276/2001 para interpretar as regras daquele incentivo tratado pela Lei 9.363/96.

Pelo exposto, considero procedente a glosa feita pela autoridade fiscal quando não permitiu compusessem a base de cálculo do crédito presumido de IPI os valores correspondentes aos serviços decorrentes de industrialização por encomenda.

Aplicação da taxa Selic ao valor do ressarcimento

Pretende a recorrente que incida a Taxa Selic ao valor do ressarcimento, por entender que a “restituição” e “ressarcimento”, apesar de termos distintos, têm a mesma finalidade, que é de fazer voltar à situação anterior, indenizar, restituir.

Data venia, considero equivocado esse entendimento, haja vista que tais institutos possuem natureza jurídica distinta: No caso da repetição de indébito, a devolução das importâncias assenta-se na preexistência de um pagamento indevido, de ingresso de recursos nos cofres do Tesouro, 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 assenta-se única e exclusivamente na renúncia unilateral de valores que foram lícitamente recebidos pelo sujeito ativo, titular da competência para exigir o tributo.

Como se vê, em ambos os casos ocorre a devolução de uma quantia ao sujeito passivo, mas 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 a atualização do 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*.

Essa distinção se encontra expressa em vários dispositivos legais, como, por exemplo, no art. 3º, II, da Lei nº 8.748, de 09/12/1993, e nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que se encontram vazados nos seguintes termos, respectivamente:

“Art. 3º. Compete aos Conselhos de Contribuintes, observada a competência por matéria e dentro de limites de alçada fixados pelo Ministro da Fazenda:

I- (...)

II- julgar recurso voluntário de decisão de primeira instância nos processos relativos a restituição de impostos e contribuições e a ressarcimento de créditos do Imposto Sobre Produtos Industrializados.”

“Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1896, a utilização de créditos do

contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou contribuição a que se referir;

(...)

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, (...) passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios (...).

(destaques meus)

De outra parte, o Regulamento do IPI então vigente, Decreto 2.637, de 25/06/98 (revogado pelo Decreto 4.544/2002), cuidava do *ressarcimento* em seu artigo 168, na “Subseção V – Do Crédito Presumido”, enquanto que a *restituição* era tratada no artigo 190, em capítulo próprio, intitulado “Da Compensação e da Restituição do Imposto”.

Assim, diferentemente do que afirma o sujeito passivo, o seu crédito decorre do incentivo fiscal acima mencionado, não se originando, portanto, de nenhum pagamento feito indevidamente. E, tratando-se de incentivo fiscal, consubstancia-se em mera liberalidade do sujeito ativo do tributo que, ao renunciar à receita sobre a qual teria direito, decidiu fazê-lo sem a aplicação de correção monetária ou de juros, dado o silêncio das normas específicas relativas ao crédito presumido e da referência efetuada tão-somente à repetição de indébito nas normas acima transcritas.

Assim, considero que, por não existir previsão legal para a atualização do crédito presumido de IPI, voto no sentido de manter intacta a decisão recorrida também nesse quesito.

Conclusão

Em face do exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

A página de autenticação não faz parte dos documentos do processo, possuindo assim uma numeração independente.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado ao processo em 17/01/2011 19:30:00 por ODASSI GUERZONI FILHO.

Documento assinado digitalmente em 20/01/2011 14:56:53 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Documento assinado digitalmente em 20/01/2011 14:26:25 por ODASSI GUERZONI FILHO e Documento assinado digitalmente em 20/01/2011 14:25:43 por ODASSI GUERZONI FILHO.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 22/02/2024.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

- 1) Acesse o endereço:
<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>
- 2) Entre no menu "Legislação e Processo".
- 3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".
- 4) Digite o código abaixo:

EP22.0224.16300.PAVE

- 5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:
952F6710C1145B5713D1623A741F4996F5BFFD37**