



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

Processo nº 11065.003858/2004-20
Recurso nº 201-130.414 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-00.138 – 3ª Turma
Sessão de 11 de agosto de 2009
Matéria PIS
Recorrente INDÚSTRIA DE PELES MINUANO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES FEITAS À PESSOAS FÍSICAS.

As aquisições de insumos feitas a pessoas físicas se incluem na base de cálculo do crédito presumido do IPI, desde que consumidos no processo produtivo, nos termos da legislação do IPI.

TAXA SELIC.

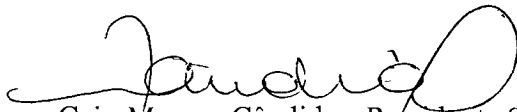
É imprestável como instrumento de correção monetária, não justificando a sua adoção, por analogia, em processos de ressarcimento de créditos incentivados, por implicar na concessão de um “*plus*”, sem expressa previsão legal. O ressarcimento não é espécie do gênero restituição, portanto inexistente previsão legal para atualização dos valores objeto deste instituto.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo quanto ao ressarcimento. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Relator), José Adão Vitorino de Moraes e Carlos Alberto Freitas Barreto; Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando; II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo quanto à taxa Selic. Vencidos os

Conselheiros Nanci Gama, Susy Gomes Hoffmann, Marcos Tranchesí Ortiz, Maria Teresa Martínez López e Leonardo Siade Manzan.


Caio Marcos Cândido - Presidente Substituto


Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator


Judith do Amaral Marcondes Armando - Redatora Designada

EDITADO EM: 28/03/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Susy Gomes Hoffmann, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Marcos Tranchesí Ortiz, Leonardo Siade Manzan e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo, fls. 194/231, contra o Acórdão nº 201-79962 da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que deu provimento parcial ao recurso com a seguinte ementa:

PIS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.

Não há incidência de PIS e de Cofins sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. TRATAMENTO FISCAL. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A receita relativa ao crédito presumido do IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96, apurada em função da ocorrência de exportação ou venda a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação e contabilizada como receita operacional, deverá ser oferecida à tributação do PIS.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. SELIC.

Por falta de previsão legal, é incabível a incidência de correção monetária e/ou juros sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos de Cofins não-cumulativa.

Recurso provido em parte.

Em sua peça recursal, tece extensa tese acerca de seu direito, argumentando, em síntese, que:

- a) os valores recebidos a título de crédito presumido do IPI não devem fazer parte da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep;
- b) o montante do crédito presumido do IPI reconhecido no âmbito administrativo deve ser acrescido da variação da taxa Selic, desde o encerramento do correspondente trimestre civil, ou, que tal direito seja concedido desde o dia do protocolo do pedido complementar de ressarcimento do referido imposto, até o dia de sua efetiva devolução e/ou compensação.

O recurso especial do sujeito passivo foi admitido pelo despacho nº 201-646/07, (fl. 281/284).

A Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator

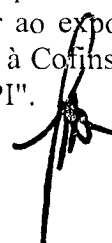
O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Inclusão de Crédito Presumido na Base de Cálculo da Exação

Para o deslinde da questão é importante investigar a natureza jurídica do Crédito Presumido do IPI, porque dela depende o seu regime jurídico e, conseqüentemente, a caracterização como receita ou não, para fins de tributação do PIS.

As operações de exportação, considerada sua importância para a economia nacional, são comumente protegidas de toda forma de incidência tributária, em especial, das contribuições sobre o faturamento. Apesar disso, o valor do produto a ser expatriado encontra-se, em geral, afetado pela tributação incidente nas etapas anteriores da circulação econômica.

Como a desoneração da produção desde suas etapas mais rudimentares se mostra inviável, a legislação tem estabelecido formas de outorgar ao exportador um crédito como ressarcimento dos valores relativos às contribuições ao PIS e à Cofins que se encontram embutidas no custo do produto, o chamado "crédito presumido de IPI".



O benefício é apurado retirando do preço de venda dos produtos exportados as contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins que incidiram sobre as matérias-primas utilizadas no referido processo produtivo e que foram pagas pelo respectivo fornecedor.

Do ponto de vista econômico, esse mecanismo pretende desonerar as exportações tornando o produto nacional mais competitivo. O objetivo econômico de desoneração das exportações podia ser atingido de diversas maneiras, sendo que a depender da norma jurídica, a natureza do incentivo muda totalmente.

O mundo jurídico cria suas próprias realidades, sempre a partir dos textos de leis ou enunciados prescritivos, a resultarem nas normas jurídicas, após interpretados. Assim, do ponto de vista jurídico, pode-se afirmar que o crédito presumido não significa devolução de um pagamento indevido, posto que nada foi recolhido pelo exportador, e nem mesmo pelos seus antecessores, de forma indevida, mas implica, isto sim, um estímulo financeiro para prestigiar o setor.

Não se pode olvidar que a natureza do instituto deve ser orientada pelas normas jurídicas e não por critérios econômicos.

É admissível a classificação do incentivo em tela como subvenção financeira, compreendida genericamente como doação modal, de recursos públicos para entidades públicas ou privadas. Modal porque sujeita às condições estipuladas em lei. Longe de ser auxílio caridoso, desvinculado de qualquer comportamento por parte do donatário, a subvenção financeira é auxílio ou doação que só pode ser efetivada se os requisitos da lei forem atendidos.

Na linha de que o estímulo às exportações em análise possui natureza jurídica de subvenção financeira, cito Ricardo Mariz de Oliveira, José Souto Maior Borges¹, Celso Antônio Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba.

Na forma da Lei nº 9.363/96, o incentivo é um crédito do IPI, a ser escriturado e compensado com débitos desse imposto, devendo ser lançados na escrita fiscal, sendo passível de ressarcimento ou compensação com outros tributos somente quando do confronto entre débitos e créditos do IPI resultar saldo credor. Esse benefício, por representar ingresso de riqueza nova no patrimônio da empresa, é, de fato, uma espécie de subvenção e, como tal, deve ser considerada como receita.

Estabelecida esta premissa, resta ser aferido se tal receita encontra-se ou não sujeita à tributação pela contribuição em apreço.

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com alterações posteriores, instituiu o regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. O art. 1º delineou a base de cálculo da exação como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. O parágrafo primeiro deste artigo dilacerou a expressão “total de receita”, conceituando-a como toda a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. O parágrafo terceiro ao tratar das hipóteses de exclusão da base de cálculo apresentou as receitas que não integram a base de cálculo da exação restringindo-as a um pequeno rol, *numerus clausus*, *in verbis*:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o futuramente mensal, assim entendido o total das receitas

¹ Cf. artigo “Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias”, in **Revista de Direito Público** 41-42, p. 43/54.

auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

1ª Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - Vetado

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Nota-se, portanto, com clareza meridiana que a base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela sociedade sendo condição para excluir do montante tributável a existência de determinação expressa na legislação. Nos atos legais relativos à sistemática de não-cumulatividade desta contribuição, dentre as várias hipóteses de exclusões da base de cálculo e de creditamento, não há dispositivo autorizativo da exclusão das receitas relativas ao crédito presumido do IPI pretendida, de sorte que torna-se imperioso concluir pela sua tributação.



Destarte, a receita do crédito presumido de IPI compõe a base de cálculo do PIS, visto que se enquadra no conceito de receita bruta contido na legislação de regência, não podendo ser excluída ou isenta de incidência, pois estas não foram explicitadas nas leis que tratam do assunto.

Taxa Selic

A questão da possibilidade de incidência da taxa SELIC no ressarcimento de IPI passa necessariamente pela diferenciação dos institutos do ressarcimento 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:

a) restituição por pagamento indevido ou a maior do que o devido (repetição de indébito); e

b) ressarcimento, previsto em lei concessiva.

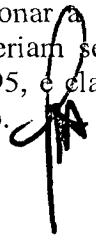
É certo que restituição e ressarcimento compartilham alguns aspectos, como o de ser ambos passíveis de satisfação em dinheiro ou mediante compensação, mas de nenhum modo ressarcimento é espécie do gênero restituição.

Noutro giro, 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 Legislador 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.

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

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.

A previsão legal para a incidência de juros Selic, por sua vez, somente se refere aos casos de restituição. Ao mencionar a compensação (art. 39, § 4º), é claro que o dispositivo refere-se aos valores que poderiam ser restituídos, não permitindo interpretação extensiva. O texto da Lei nº 9.250, de 1995, é claro, não havendo como aplicar por analogia aquele dispositivo ao caso do ressarcimento.



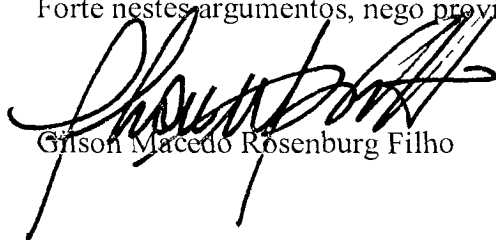
Neste sentido deve-se dizer que o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, inclusive não estabeleceu a atualização de valores restituídos ao contribuinte com base na Taxa Selic. Isto porque, simplesmente, tal taxa expressa juros, não correção ou atualização monetária. O que foi previsto para casos de restituição foi a aplicação de juros, calculados com base na Taxa Selic. Depois, o dispositivo trata de restituição, nada falando de ressarcimento.

Por fim, a data prevista para o início da incidência dos juros é a do pagamento indevido ou a maior do que o devido, data essa que somente pode ser identificada se se tratar de pedido de restituição.

A incidência dos juros Selic a partir da data de protocolo do processo de pedido de ressarcimento é critério que não consta da legislação, o que reforça a tese de que os juros não podem incidir, nesse caso.

Com essas linhas voto por negar a incidência dos juros ao ressarcimento de créditos de IPI.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso.



Gelson Macedo Rosenberg Filho

Voto Vencedor

Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando, Redatora Designada

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INSUMOS ADMITIDOS NO CÁLCULO. AQUISIÇÕES A PESSOAS FÍSICAS.

As aquisições de insumos feitas a pessoas físicas se incluem na base de cálculo do crédito presumido do IPI, desde que consumidos no processo produtivo, nos termos da legislação do IPI.

A Lei 9.363, de 13 de dezembro de 1996 criou o crédito presumido de IPI.

Entendo que o crédito presumido do IPI é uma arquitetura conceitual que permitiu ao legislador desonerar parte dos tributos incidentes em produto final exportável, no caso, expressamente, parte das contribuições ao PIS E COFINS, determinando que o pagamento do crédito presumido, na forma estabelecida na lei fosse correspondente a um direito de crédito de IPI.

Na realidade, tal crédito deve ser inscrito na classe dos incentivos gerais da caixa verde, da Organização Mundial do Comércio: incentivo ao comércio.

Nesse sentido, busca o Estado o desenvolvimento do comércio, de forma generalizada, ampla e leal, fazendo com que a economia brasileira, como um todo, possa ser beneficiada pela sua melhor inserção no mercado internacional.

E essa melhor inserção, de forma justa e leal, não pode ser outra, para um membro da Organização Mundial do Comércio, que a exclusão dos tributos do custo das mercadorias, uma vez que, sabidamente, não se exportam tributos.

Observe-se que a lei que instituiu o crédito presumido não fala em ajuda, ou doação, em incentivo ou benefício tributário.

É um crédito de IPI, ainda que presumido por razões operacionais do Estado, conforme se pode ver na Exposição de Motivos que acompanhou a proposta de lei:

Permitir a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, de que não se deve exportar tributos.... i

Assim, deve estar lançado na conta do IPI, naturalmente, tal como dispõe a Lei, podendo ser utilizado para deduzir parte do IPI débito, ou para compensar débitos de outros tributos ou ainda ser restituído em espécie.

Vendo tal entrada de recursos como ingressos compensatórios da desoneração feita pelo exportador *a priori*, atua o Estado como promotor do desenvolvimento, tendo o cuidado de não se valer de valores inexplicáveis, tais como prêmios à exportação, ou outros benefícios e incentivos tributários.

Ao agir o Estado como facilitador de negócios de exportação pela via do não repasse de tributos ao consumidor internacional, não deve esbarrar nos incentivos proibidos pela Organização Mundial do Comércio, e, não deve ainda, influir em outras contas do patrimônio da empresa, para que não se confunda o direito dado ao exportador com uma transferência indireta de encargos do Estado para o contribuinte.

Com toda essa introdução, feita com intuito de mostrar com clareza minha percepção do que seja crédito presumido do IPI, resta claro que entendo o ressarcimento solicitado pela empresa, nas bases em que o fez, considerando que seus insumos foram utilizados na produção que exportou, cabível.

Nos termos da Lei 9.363, de 1996, art. 2º a base de cálculo do crédito presumido é obtido pela a partir da relação entre receita de exportação e receita operacional bruta, resultado sobre o qual se aplica 5, 37%.

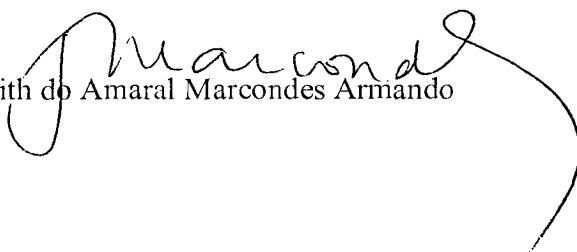
A Lei não fez qualquer exclusão, a exposição de motivos, que sinaliza o espírito da lei também não fez. Portanto, não se pode, pela via da interpretação, apenar o alcance da restituição dos impostos pagos internamente, que foi a proposta do legislador no caso da criação do crédito de IPI.

Tenho me deparado com a mitologia grega em meus estudos de hermenêutica. Hermes, um dos deuses mais populares da antiguidade clássica, tinha com o um de seus atributos interpretar o LOGOS.(a palavra escrita ou falada). Mas, mesmo na mitologia, Logos-filho tem uma certa subordinação ao Logos-Pai. Assim, a metáfora me conduz ao axioma de que a palavra de Hermes não pode, ou melhor, não deve, se contrapor ao Logos.

Também considerando a hierarquia das normas, a infralegal não pode modificar o espírito da legal, pode dar-lhe exeqüibilidade, completar sem modificar o conteúdo ou o alcance.

Nessa esteira, a base de cálculo do crédito presumido é o valor total das aquisições de matérias primas, materiais de embalagens e outros insumos, aplicados no processo produtivo direto de bens exportáveis.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso interposto pelo contribuinte.


Judith do Amaral Marcondes Armando