



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

Processo nº 11065.004968/2003-28
Recurso nº 262.607 Voluntário
Acórdão nº 3302-01.495 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2012
Matéria IPI - Auto de Infração
Recorrente DAIBY S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 02/12/2002

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO INDEVIDO. EXIGÊNCIA POR AUTO DE INFRAÇÃO. POSSIBILIDADE.

É possível ao Fisco exigir a devolução de benefício fiscal indevidamente pago ao sujeito passivo, especialmente quando seu pagamento tenha sido deferido sob pendência de verificação posterior.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 02/12/2002

CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Os custos de serviços de industrialização por encomendas somente podem integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI quando provado que o produto beneficiado, ao retomar ao encomendante exportador, foi por este novamente industrializado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 02/12/2002

RESSARCIMENTO INDEVIDO. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, em lançamento para exigir a devolução de ressarcimento indevido de benefício fiscal, não pode ser exigida do sujeito passivo quando seu pedido seja deferido sob condição de verificação “*a posteriori*”.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA.

Os juros Selic somente incidem sobre débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, o que não abrange os débitos decorrentes de ressarcimento indevido de benefício fiscal.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acórdão os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 67 a 86) apresentado em 08 de maio de 2008 contra o Acórdão nº 10-15.569, de 06 de março de 2008, da 3ª Turma da DRJ/POA (fls. 58 a 63), cientificado em 09 de abril de 2008, que, relativamente a auto de infração de IPI dos períodos de 02 de dezembro de 2002, considerou procedente o lançamento efetuado, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

**RESSARCIMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO PRESUMIDO.
AUTO DE INFRAÇÃO.**

- Os custos de prestação de serviços de industrialização por encomenda, com remessa dos insumos e retorno do produto com suspensão do IPI, não se incluem na base de cálculo do crédito presumido, porque não são aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, únicas hipóteses admitidas pela lei.

- Ocorrendo ressarcimento a maior, identificado em verificação a posteriori, é cabível a exigência dos valores indevidamente ressarcidos, mediante lançamento de ofício.

Lançamento Procedente

O auto de infração foi lavrado em 15 de outubro de 2003 e, de acordo com o termo de fls. 12 e 13, a Interessada ter-se-ia “beneficiou-se indevidamente de Crédito Presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados [...]”.

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

O estabelecimento acima identificado, conforme informação constante na Descrição dos Fatos, fl. 12, requereu, pelo processo nº 11065.003479/2001-97, ressarcimento do crédito presumido do IPI, autorizado pela Lei no 9.363, de 16 de dezembro de 1996.

2. Na verificação da legitimidade do pleito, a DRF/Novo Hamburgo concluiu que o contribuinte beneficiou-se indevidamente de Crédito Presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições do PIS/COFINS incidentes sobre as compras de matérias-primas, produtos intermediários e matéria de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos exportados, em razão de ter incluído, na base de cálculo do crédito presumido do IPI, o valor do custo dos serviços de industrialização por encomenda efetuados por terceiros, o que não era permitido pela legislação em vigor no período de apuração correspondente.

2.1 Em razão de ter ocorrido o ressarcimento/compensação previamente à verificação da legitimidade dos créditos pleiteados, a DRF/Novo Hamburgo, quando do exame dos valores pleiteados, concluiu que houve ressarcimento em montante superior ao que o contribuinte teria direito. As diferenças apontadas na descrição dos fatos, fls. 12/13, estão sendo exigidas pelo auto de infração objeto deste processo, fls. 10/14, totalizando o principal R\$ 88.461,42, que, com os respectivos acréscimos legais, calculados até 30/09/2003, resultou num crédito tributário de R\$ 169.677,84. O enquadramento legal consta na fl. 13. A ciência do lançamento deu-se em 15 de outubro de 2003 (fl. 10).

3. Inconformado, o interessado apresentou, tempestivamente, impugnação ao lançamento, fls. 18 a 36, firmada por procurador (cópia do instrumento de procuração na fl. 38), alegando, em síntese, o que segue:

3.1 Após breve relato dos fatos, diz que o pedido de ressarcimento já foi julgado pela autoridade competente, e que o Fiscal da Receita Federal não pode cobrar valores que se referem a pedido de ressarcimento que já foi analisado pelo Delegado da Receita Federal, muito menos poderá supor que os créditos são passíveis de glosa, uma vez que não é competente para tanto, conforme regra interna da Secretaria da Receita Federal (SRF).

3.2 A constituição do suposto crédito tributário por auto de infração suprimiu a apresentação de manifestação de inconformidade, com efeito suspensivo.

3.3 Diz que, por ser o produto que fabrica tributado pela alíquota zero, não possui, e nunca possuiu, qualquer débito de IPI, não podendo ser autuada por não ter pago IPI, e que, por esse motivo, o presente auto de infração deve ser anulado, por falta de requisito formal, conforme dispõe o art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

3.4 Prosseguindo, diz que não pode ser penalizado por um erro cometido pela DRF/Novo Hamburgo, que, por entender que o ressarcimento se deu a maior, está exigindo a devolução desse valor acrescido de juros e multa, acrescentando que, caso seja considerado indevido o ressarcimento, deve ser cobrado somente o valor depositado indevidamente, sem incidência de juros e multa.

3.5 Defende o direito à inclusão, no cálculo do crédito presumido do IPI, dos valores pagos a título de industrialização por encomenda, citando a Lei nº 9.363, de 16 de dezembro de 1996, afirmando que, se essa lei não determinou a exclusão de nenhuma espécie de insumo, não pode uma orientação interna da Secretaria da Receita Federal dispor contrariamente ao estabelecido pela lei. Transcreve decisão do Conselho de Contribuintes nesse sentido.

3.6 Insurge-se contra a exigência, imposta por orientação interna da SRF, de existência de pagamento de IPI quando da saída do insumo com destino ao industrializador por encomenda, para que exista o direito ao crédito presumido do IPI nessa operação. A Lei nº 9.363, de 1996, em momento algum determina, para que haja o direito ao crédito presumido de IPI, a comprovação de pagamento de IPI. Transcreve decisões do Conselho de Contribuintes admitindo a inclusão, dos valores pagos a título de industrialização por encomenda, na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

3.7 Ao final, requer seja reconhecida a improcedência do lançamento, e o apensamento deste processo ao de nº 11065.003479/2001-97.

No recurso, alegou que “o pedido de ressarcimento n. 11065.003479/2001-97 já restou julgado, ou seja, sobre o requerimento feito pela Recorrente a título de ressarcimento do crédito presumido de IPI, já se pronunciou a Delegacia da Receita Federal, não podendo se falar, em momento posterior, em glosa dos créditos já reconhecidos.”

Na sequência, alegou que, à época da análise do pedido de ressarcimento, já fora efetuada diligência, ocasião em que deveria ter sido efetuada qualquer glosa pretendida pela autoridade fiscal.

Acrescentou que a Lei n. 10.833, de 2003, art. 17, teria disciplinado o procedimento a ser adotado quanto às glosas.

Ainda requereu a aplicação do art. 100, III, do CTN e alegou que a IN SRF n. 210, de 2002, foi revogada pela IN SRF 460, de 2004.

Passou a tratar de sua situação fiscal, alegando que não apurou débitos de IPI e que, desobedecendo ao disposto no art. 10, IV, do Decreto n. 70.235, de 1972, o auto de infração não conteria a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.

Quanto à multa e aos juros, alegou que o depósito dos valores de ressarcimento requerido seria *“de responsabilidade única e exclusiva do Fisco Federal, que restituiu à Recorrente, em espécie, porém, depois, entendeu que esta restituição era indevida, impondo-lhe a cobrança de mais do que o dobro do valor depositado.”*

Em relação ao mérito dos valores ressarcidos, alegou que a Lei n. 9.363, de 1996, “não determinou a exclusão de nenhuma espécie de insumo” e que, no seu caso, aplicar-se-ia o princípio da acessoriedade (o acessório seguiria o principal) e o art. 100 do CTN.

Em relação à industrialização por encomenda, defendeu sua inclusão na base de cálculo do benefício, citando ementas de decisões do antigo 2º Conselho de Contribuintes. Alegou que, supostamente, a Receita Federal não admitiria o crédito presumido por haver suspensão da incidência de IPI.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

Primeiramente, esclareça-se que não se trata de exigência de débitos de IPI, mas de lançamento de crédito presumido considerado indevidamente ressarcido à Interessada, conforme claramente constou da fundamentação legal da autuação.

A multa de ofício foi aplicada com suposto supedâneo no art. 44, § 4º, da Lei n. 9.430, de 1996, conforme indicado na fl. 7:

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Os juros de mora foram exigidos conforme art. 61, § 3º, da mesma lei.

Portanto, ao menos formalmente descabe razão à Interessada em relação às alegações de nulidade, de inexistência de débito e de impossibilidade de lavratura de auto de infração para exigir benefício ou incentivo fiscal indevidamente ressarcido.

As demais alegações, entretanto, merecem análise específica.

Como relatado, a Interessada ingressou com pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, que lhe foi deferido por meio de compensação e depósito em conta bancária.

Na presente ação fiscal, realizada “*a posteriori*”, verificou-se que a Interessada havia incluído na base de cálculo do benefício os serviços de industrialização por encomenda, o que não seria permitido pela legislação.

Esclareça-se que a fiscalização “*a posteriori*” ocorreu com fundamento na Ordem de Serviço DRF/NHO n. 01, de 05 de março de 2002, conforme destacado na cópia do despacho de fl. 55, do qual se deu ciência à Interessada.

Portanto, a alegação da Interessada de que a glosa somente poderia ter sido efetuada naquele momento improcede, sob o ponto de vista de seu direito subjetivo (uma vez que o despacho determinou a diligência “*a posteriori*”, o que poderia modificar a decisão).

Sob o ponto de vista legal, não há dúvida de que o art. 44, § 4º, da Lei n. 9.430, de 1996, pressupõe claramente tal possibilidade, ao estabelecer que, do contribuinte que tenha dado causa a ressarcimento indevido, seja exigida a multa de ofício.

Conclui-se, portanto, que o deferimento inicial do ressarcimento não gerou direito adquirido à Interessada e poderia ser alterado posteriormente, dependendo do que fosse apurado na diligência “*a posteriori*”.

Dessa forma, passa-se a analisar a questão de mérito da glosa, deixando-se para depois as questões da multa e dos juros de mora.

A alegação da Interessada de que a razão para o não reconhecimento do direito seria a suspensão de IPI não corresponde à realidade, muito embora, na fundamentação citada no auto de infração haja menção a tal fato.

O que se discute, na realidade, é se a inclusão na base de cálculo do crédito presumido dos custos de industrialização por encomenda tem previsão legal, uma vez que a Lei n. 9.363, de 1996, claramente restringe o benefício, ao contrário do alegado pela Interessada, às matérias primas, material de embalagem e produtos intermediários.

Quando se trata de industrialização por encomenda, no entanto, tem-se prestação de serviço incluída na operação, que pode incidir sobre produtos do encomendante remetidos para industrialização. O valor da operação, nesse caso, é o da prestação de serviços.

O caso em que o industrializador por encomenda emprega insumos próprios de fato não permite que as saídas se deem com suspensão do IPI, exatamente para que haja incidência do IPI sobre o valor agregado dos insumos no retorno ao estabelecimento encomendante.

Nesse contexto, a jurisprudência recente da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais não é mais aquela citada pela Interessada, conforme se demonstra pela ementa abaixo reproduzida:

Ementa: CUSTOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - IPL CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. NECESSIDADE DE TERCEIROS ENCOMENDADOS SEREM PESSOAS JURÍDICAS E DE NOVA INDUSTRIALIZAÇÃO.

Só se admite computar o custo de beneficiamento ou industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido do IPI quando provado que o beneficiamento foi realizado por pessoa jurídica contribuinte do PIS e Cofins e que o produto beneficiado, ao retomar ao encomendante exportador, foi por este novamente industrializado. (Acórdão nº 02-02.937, de 29 de janeiro de 2008.)

Conforme trecho abaixo reproduzido do relator para o Acórdão, Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, o que importa, para caracterizar a aquisição como insumo (em sentido estrito de matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem) é que ele seja utilizado como tal pelo encomendante, ou seja, submetido a processo de industrialização.

Como destaca a ilustre Procuradora, ora recorrente, não foram juntados aos autos documentos a comprovar que os produtos indicados pela interessada efetivamente foram remetidos a empresas terceirizadas e que no retomo do produto beneficiado houve nova industrialização pelo estabelecimento industrial da interessada.

Se após o retomo ao encomendante (a contribuinte que solicitou o ressarcimento do Crédito Presumido) a exportação é realizada após outro processo de industrialização, o industrial-exportador não é mero intermediário e faz jus ao benefício. Sem a nova industrialização o exportador equivale a simples adquirente de mercadorias de terceiros, que as revende ao exterior sem direito ao benefício em tela.

Por outro lado, se o beneficiamento é realizado por pessoas físicas, não contribuintes do PIS e Cofins, face à não incidência das duas Contribuições descabe considerar o insumo na base de cálculo do Crédito Presumido.

Quanto à circunstância de suspensão (ou não) do IPI, por ocasião da remessa da matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem a ser beneficiado por terceiro, considero-a irrelevante. Tal suspensão existe em função da legislação do imposto, que a permite, e de todo modo não descaracteriza o produto beneficiado como insumo da mercadoria final.

O que importa saber é se o insumo é caracterizado como tal na legislação do IPI, e não se houve incidência desse imposto na operação de beneficiamento. A inexistência de tributação efetiva pelo IPI, em função da suspensão, não tem qualquer relevo, se a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem beneficiado for empregado como insumo na industrialização efetuada pelo exportador, e se o beneficiamento for realizado por pessoa jurídica, com incidência do PIS e Cofins.

A primeira questão acima citada ficou superada com a jurisprudência do STJ em relação às aquisições não contribuintes de PIS e Cofins (REsp n. 993.164-MG).

Portanto, no caso dos autos, somente se houvesse posterior industrialização pelo encomendante é que seria possível admitir que os custos de prestação de serviço fossem incluídos na base de cálculo do benefício.

Cabe ainda analisar se seria possível incidir multa e juros Selic.

No caso da multa, como já esclarecido, ela seria cabível se o sujeito passivo desse causa ao ressarcimento indevido.

No caso dos autos, não foi exatamente o que ocorreu, uma vez que a autoridade fiscal assumiu o risco de efetuar um ressarcimento indevido ao postergar a diligência.

Ademais, como a matéria sempre foi extremamente controversa no âmbito do antigo 2º Conselho de Contribuintes e do Carf, não se poderia penalizar o sujeito passivo por entender ter direito ao ressarcimento, vale dizer, por simplesmente efetuar o pedido, uma vez que, desde o início, a fiscalização seria certa.

Aplica-se, pelas razões acima mencionadas, o disposto no art. 102, II e III, do Código Tributário Nacional, concluindo-se que o dispositivo da Lei n. 9.430, de 1996, acima citado não se aplica ao caso dos autos.

Quanto aos juros de mora, da mesma forma o disposto no art. 61, § 3º, da Lei n. 9.430, de 1996, não se aplica ao caso, pois não se trata de débitos “decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”.

De fato, o crédito presumido em questão é um débito decorrente de ressarcimento indevido de benefício fiscal e, portanto, não decorre de tributo.

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para excluir a incidência de juros Selic e da multa de ofício do auto de infração.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco