



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº 13971.000984/98-61
Recurso nº 202-128.481 Especial do Procurador e do Contribuinte
Matéria Ressarcimento de IPI
Acórdão nº 02-03.626
Sessão de 24 de novembro de 2008
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
TEKA - TECELAGEM KUEHNRIICH S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/1998 a 30/09/1998

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO.

Não integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI, na exportação, as aquisições de energia elétrica e de combustíveis, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96. Súmula 13 do 2º CC.

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS.

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 destinados a utilização no processo produtivo, sobre as quais tenha incidido as contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 07, de 07 de setembro de 1970, 08, de 03 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991.

TAXA SELIC.

Ressarcimento de crédito tem natureza jurídica distinta da de repetição de indébito, e, por conseguinte, a ele não se aplica a atualização monetária - taxa Selic - autorizada legalmente, apenas, para as hipóteses de constituição de crédito ou repetição de indébito.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. EXCLUSÃO.

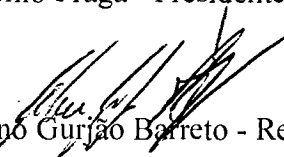
O crédito presumido do IPI diz respeito, unicamente, ao custo de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, não podendo ser incluídos, em sua base de cálculo, os valores dos serviços de industrialização por encomenda.

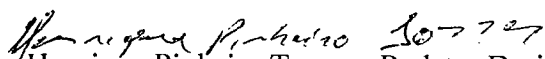
Recursos Especiais do Procurador e do Contribuinte Providos em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: 1) pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto, Maria Teresa Martínez Lopez, Leonardo Siade Manzan, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Antonio Lisboa Cardoso e Antonio Carlos Guidoni Filho que deram provimento ao recurso; e 2) pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso especial do contribuinte, tão-somente, quanto a matéria “aquisições de pessoas físicas e cooperativas”; vencidos, quanto a matéria “incidência de juros a taxa Selic sobre o valor do ressarcimento”, os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto, Maria Teresa Martínez Lopez, Leonardo Siade Manzan, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Antonio Lisboa Cardoso e Antonio Carlos Guidoni Filho, vencidos, quanto aquisições de pessoas físicas, Josefa Maria Coelho Marques, Henrique Pinheiro Torres, Antonio Carlos Atulim, Elias Sampaio Freire e Gilson Macedo Rosenburg Filho, Manoel Coelho Arruda Junior. Designado Henrique Pinheiro Torres para redigir o voto vencedor quanto as matérias industrialização por encomenda e “incidência de juros a taxa Selic sobre o valor do ressarcimento”.


Antonio Praga - Presidente


Gileno Gurjão Barreto - Relator


Henrique Pinheiro Torres - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez Lopez, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Antonio Lisboa Cardoso, Henrique Pinheiro Torres, Leonardo Siade Manzan, Júlio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Antonio Carlos Guidoni Filho e Antonio Praga.

Relatório

À folha 01, o contribuinte, Teka - Tecelagem Kuehnrich S.A interpôs Pedido de Ressarcimento relativos a créditos presumido de IPI, de que trata a Portaria MF nº 38/97, no valor de R\$ 263.087,93 (duzentos e sessenta e três mil e oitenta e sete reais e noventa e três centavos) e Pedido de Ressarcimento complementar àquele no valor de R\$ 88.713,47 (fl. 88) (oitenta e oito mil setecentos e treze reais e quarenta e sete centavos).

O Delegado da Receita Federal em Blumenau opinou pelo deferimento parcial dos pedidos, ressarcindo o crédito de R\$ 226.802,31 (duzentos e vinte e seis mil, oitocentos e dois reais e trinta e um centavos), baseando-se no art. 126, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal. Tal deferimento encontra-se dentro das condições estabelecidas na IN SRF nº 210/02, observados os pedidos de compensação de fls. 84 e 85 e a Declaração de Compensação do processo 13971.000049/2004-69.

Inconformado o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade alegando que a Lei 9.363/96 implantou um benefício concedido às empresas produtoras e

Processo nº 13971.000984/98-61
Acórdão n.º 02-03.626

CSRF/T02

fls. 561

exportadoras de mercadorias, no intuito de diminuir a carga tributária sobre elas. Sustenta, também que este benefício foi ampliado pela Medida Provisória 2202/01 a qual aumentou as hipóteses de enquadramento da base de cálculo do crédito presumido. Neste sentido, alega o contribuinte, que o legislador, a partir de 29/06/01, incluiu também os combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e prestações de serviços decorrentes de industrialização por encomenda, entendendo que estes se revestiam de produtos fundamentais para a elaboração e confecção dos produtos finais das indústrias/empresas.

Aduziu, ainda que deve ser aplicado o princípio do “in dubio pro contribuinte”, já que formalmente os combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e serviços de industrialização sob encomenda só foram enquadrados na base de cálculo do crédito presumido de IPI a partir de 19/06/01, ou seja, após a publicação da MP 2.202/01. Neste sentido é cabível que os efeitos da MP 2.202/01 retroajam no tempo. Ademais, sustentou que a Lei Ordinária Federal 9.636/96 estabeleceu que a base de cálculo é o valor total das aquisições de matéria-prima, materiais intermediários e de embalagem, sendo assim, não pode uma Instrução Normativa criar exclusões tornando o valor apenas parcial. Concluiu o contribuinte que este faria jus ao benefício de aproveitar o crédito presumido de IPI originado da totalidade da aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, incluídos aí os combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e os serviços de industrialização sob encomenda, tanto de pessoas jurídicas como físicas.

Diante do exposto, pugnou o contribuinte pelo deferimento do crédito integral de IPI requerido e também pela a correção monetária do valor através da taxa Selic.(fls. 355/375)

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre em sua decisão alegou que apenas os insumos citados na Lei nº 9363/1996 que são admitidos no cálculo do crédito presumido. Sustentou que a Medida Provisória nº 2202 convertida na Lei nº 10.276/2001 autorizou a inclusão dos custos de aquisição de energia elétrica, lubrificantes, combustíveis e serviços decorrentes de industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido, entretanto tal disposição foi instituída em 2001 e não em 1998, como pretende o contribuinte.

Ademais, aduz que o art. 2º da IN SRF nº 103/97 não pode ser apreciado na esfera administrativa, devido à falta de competência para tanto, veda expressamente, a inclusão de insumos adquiridos de cooperativas de produtores no cálculo do crédito presumido de IPI. Por fim, argumenta que a IN SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002 dispõe que não incidirá juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI. Em face do exposto, não tomou conhecimento da preliminar de ilegalidade das INs SFR n. 23 e 103, julgando improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo o Despacho Decisório da DRF em Blumenau (fls. 391/398).

O contribuinte, às fls. 407/423, apresentou Recurso Voluntário fundamentando-se nas mesmas alegações utilizadas na Manifestação de Inconformidade.

A decisão da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes entendeu que no art. 1º da Lei n. 9.363 o legislador delimitou os produtos adquiridos que compõem a base de cálculo do incentivo, consequentemente, não restaria expresso, nem mesmo subentendido, que os insumos adquiridos por pessoas físicas ou entidades não contribuintes daquelas exações agregar-se-ia à base de cálculo do ressarcimento de tributos que

não tivessem incidido sobre o produto adquirido. Ressaltou que a inclusão da energia elétrica na base de cálculo das contribuições, devido a MP n. 2.202/01 tem por escopo a não-cumulatividade das mesmas, o que não ocorre no caso em tela. Sustentou que a presunção do crédito vincula-se à alíquota aplicável e não à base de cálculo. Por fim, aduziu que a aplicação da taxa Selic não possui previsão legal, sendo assim não seria cabível no caso. Concluiu pelo provimento parcial do recurso, no sentido de acolher a inclusão do valor relativo aos produtos industrializados por encomenda na base de cálculo do crédito presumido de IPI (fls. 430/437).

Diante da decisão, a Fazenda Pública apresentou Recurso Especial de Divergência, onde sustentou que não pode haver a inclusão da industrialização no cálculo do crédito presumido, pois o estabelecimento que realiza todas as etapas de produção do produto, não pode incluir no cálculo do crédito presumido o custo com a folha de pagamento, o valor da energia, os combustíveis, os lubrificantes e os encargos sociais como concluiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais. Salientou que o diploma legal especificou todas as hipóteses de incidência do crédito presumido (fls. 439/447).

O Despacho nº 202-0/0 recebeu o recurso especial de divergência quanto ao cômputo dos custos de industrialização por encomenda, para efeito do cálculo do crédito presumido de IPI. Neste sentido para o cumprimento do art. 34 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes ordenou que os autos retornassem à repartição de origem. (fls. 453/455)

Às fls. 459/484 o contribuinte interpôs contra-razões sustentando que faria jus ao benefício já que a empresa exerceria além das atividades exportadoras, a industrialização por encomenda.

Tempestivamente, o contribuinte interpôs Recurso Especial alegando que há divergências quanto às matérias indeferidas pela Segunda Câmara do Segundo Conselho. Sustentou que o Conselho de Contribuintes entendeu que os lubrificantes, a energia elétrica e os combustíveis só adentrariam no rol daqueles previstos na Lei n. 9.363/96 quando estes se integram ao produto final ou são consumidos no processo produtivo devido ao contato direto com o produto. Neste sentido, entendeu que não prospera o entendimento do Fisco, já que é de entendimento deste Egrégio Conselho que deveria se enquadrar os combustíveis, lubrificantes e energia elétrica como espécies de materiais intermediários, sendo enquadrados no cálculo do IPI presumido.

Ademais, aduziu que a Lei 9.363/96 estabelece que a base de cálculo é o valor total das aquisições de matéria-prima, materiais intermediários e de embalagem, sendo assim, não pode uma Instrução Normativa criar exclusões para limitar o valor. Defendeu também o aproveitamento de crédito sobre insumos adquiridos de pessoas físicas, uma vez que a Lei nº 9.363/96 não previu nenhuma exclusão do aproveitamento de créditos que amparasse tal limitação.

Por fim, argumenta que o contribuinte que o próprio Egrégio Conselho posiciona-se no sentido de haver correção monetária no cálculo do crédito presumido de IPI, salientando que o fato de a recorrente não ter aproveitado este em época própria, não lhe retira o direito, respeitando o prazo decadencial, de beneficiar-se das correções cambiais do cálculo deste crédito. Pelo exposto, pugnou pelo recebimento do presente Recurso Especial. (fls. 468/484).

Às fls. 535/556, a Fazenda apresentou contra-razões argumentando que só haverá ressarcimento do crédito presumido de IPI se as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, aplicados na industrialização de produtos destinados

Processo nº 13971.000984/98-61
Acórdão n.º 02-03.626

CSRF/102

Fls. 562



ao mercado externo, tenham sofrido incidência das ditas contribuições somente na etapa anterior da cadeia produtiva, como dispõem o art. 1, *caput* da Lei n. 9.363/96, o que não ocorre no caso em tela. Sustenta também que é equivocado o argumento da recorrente no sentido de que a Lei aí estabelecer o percentual de 5,37% considera a existência de duas etapas na cadeia produtiva.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gileno Gurjão Barreto, Relator

Ambos os Recursos Especiais preenchem os requisitos de admissibilidade do art. 7º. II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, portanto, de ambos tomo conhecimento.

No caso em tela, temos dois Recursos Especiais, interpostos por ambas as partes desta lide, atacando acórdão proferido pelo Segundo Conselho de Contribuintes, o qual deu provimento parcial ao pleito formulado pela contribuinte, nos termos citados no relatório. Analisaremos os recursos em separado.

I – Recurso Especial da Fazenda Nacional

Em seu recurso, a Fazenda Nacional questionou o direito ao crédito presumido de IPI relativo às parcelas de produtos que são enviados a industrialização por encomenda.

No que diz respeito à inclusão do beneficiamento na base de cálculo do crédito presumido de IPI, a matéria ora versada já foi analisada por esta Câmara Superior, em sentido contrário ao recurso especial da Fazenda Nacional. A ementa a seguir colacionada é reproduzida em diversos outros julgados e traz a lume a síntese do entendimento deste colegiado:

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

Caracterizado na nota fiscal emitida pelo executor da encomenda (contribuinte em face das contribuições sociais – PIS/PASEP e COFINS) que o produto que industrializou se identifica com um dos componentes básicos para o cálculo do crédito presumido (MP, PI e ME), a ser utilizado no processo produtivo do encomendante (empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais), fica demonstrado o direito desse insumo integrar a base de cálculo do crédito presumido e, conseqüentemente, de ser a ele incorporado o custo do beneficiamento e, também, o da mão-de-obra do executor da encomenda.

Recurso especial negado.



(Acórdão CSRF/02-02.087, proferido no julgamento do Recurso nº 201-116158, no processo nº 11065.000020/99-19, Relator o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Sessão de 17/10/2005)

Ademais, deve-se observar que o art. 2º da Lei 9.363/96 não vedou expressamente o crédito sobre produtos remetidos para industrialização. Também não os assegurou, o fazendo, porém no tocante aos créditos relativos à matéria-prima, materiais de embalagens e produtos intermediários adquiridos, ou seja, ao menos a essas três categorias, aplicadas na industrialização, estaria garantida ao contribuinte a tomada do crédito. Mas, é de se arguir se não caberia também o crédito sobre o total da industrialização, ou seja, além daquelas mercadorias enviadas, se o valor agregado pelo industrializador não poderia ser objeto de crédito.

Primeiramente, pelo simples fato de que sobre esse valor agregado houve incidência de PIS e de COFINS. Lembrando que o crédito que ora se analisa é crédito de PIS e de COFINS, apenas compensável com o IPI. O legislador quis sempre eliminar a incidência em cascata dessas contribuições na exportação de mercadorias, e obstar isso é contrariar o espírito da lei, e sua interpretação sistemática. Interpretação sistemática que garantiu nesse Conselho inclusive o direito ao crédito sobre aquilo sobre o que não houve pagamento anterior, caso das pessoas físicas e cooperativas.

Mas há outros argumentos de ordem jurídica e econômica a considerar.

Primeiramente, faço referência à resposta à questão 2.7 das Perguntas e Respostas sobre o Crédito Presumido, aprovada pela Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX Nº 312, de 03.08.98, cujo fundamento, por sua vez, residiria no fato de que, se a operação não foi tributada, é porque não foi incorporado insumo no beneficiamento encomendado, mas apenas serviços e serviços não estão compreendidos no conceito no conceito de MP, PI e ME, que são os componentes básicos para o cálculo do crédito presumido, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.363/96.

De pronto, tenho como inaceitável que eventual direito da recorrente possa ser negado com base em mera presunção, já que para a glosa do benefício incumbe ao Fisco provar a sua desconformidade com a legislação de regência. Ainda mais que no caso a ausência de créditos associados às entradas dos insumos retornados após o beneficiamento, não permite inferir que o executor da encomenda não tenha utilizado na operação insumos outros que não aqueles remetidos pelo autor da encomenda.

Adoto, outrossim, o entendimento do egrégio Superior Tribunal de Justiça, expresso no acórdão cuja ementa versa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. IPI. DIREITO AO RESSARCIMENTO. ART. 1º DA LEI Nº 9.363/96. BENEFICIAMENTO FEITO POR OUTRA EMPRESA. POSSIBILIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. CRÉDITOS ESCRITURAIS. ÓBICE PELO FISCO. INCIDÊNCIA. ART. 111, INCISO I, DO CTN. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS Nºs 282 E 356/STF.

I - De acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS, é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação.

II - Portanto, inexistente óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, mormente em tal operação ter havido a incidência do PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração posterior, independente de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI.

III - A jurisprudência desta Corte tem autorizado a correção monetária dos créditos escriturais do IPI quando o aproveitamento é impossibilitado por óbice imposto pelo Fisco. Precedentes: AgRg nos EREsp nº 396.330/SC, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 01/07/05 e AgRg no AgRg no Ag nº 570.583/SC, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 06/06/05.

IV - A Corte de origem não se debruçou sobre o tema acerca da interpretação literal da legislação tributária, prevista no art. 111, inciso I, do CTN, faltando-lhe o necessário prequestionamento. Incidência das Súmulas nºs 282 e 356/STF.

V - Recurso especial conhecido em parte e, neste ponto, improvido.

No seu voto, o relator, corretamente sustenta que “Desta forma, não há como negar que o beneficiamento da matéria-prima esteve sujeito ao pagamento de PIS/COFINS, influenciando no custo do produto a ser exportado. E se o objetivo da Lei 9363/96 é desonerar o PIS/COFINS do produto exportado, tal custo deve ser obviamente considerado na base de cálculo do crédito presumido do IPI, sendo totalmente irrelevante se a operação (etapa) é ou não tributada pelo IPI. Tanto é assim que a legislação que institui tal benefício fiscal (a MP 674 de 25/10/94-DJ - 26/10/94), previa o ressarcimento em moeda corrente. Embora a Lei 9363/96 tenha mudado a forma de compensar o produtor/exportador (alcançando-lhe crédito presumido de IPI), concluir que tal crédito mantém relação direta com o fato gerador do IPI, como sugere o Boletim Central nº 147, de 04/08/98, da SRF, que fundamentou a negativa do Fisco, é exorbitar o texto legal. Como bem elucidado na sentença proferida, o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 não exclui a possibilidade de as empresas produtoras exportadoras, atuando na condição de encomendantes, nas industrializações por encomenda, poderem se creditar do IPI incidente sobre as aquisições dos produtos intermediários para serem utilizados no processo produtivo, ou seja, no caso, para serem utilizados na industrialização do produto final. Destarte, na presente hipótese, interpretando-se o disposto no aludido art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação. Nessa esteira, verifica-se que não há qualquer restrição legal à concessão de tal crédito pelo fato de o beneficiamento de insumos ter sido efetuado por terceira empresa, por meio de encomenda, mormente em tal operação ter incidido o PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração em momento posterior, independente de ter ou não incidido o IPI.”

Além de obstar um incentivo antijuridicamente, do ponto de vista econômico não cabe ao julgador arraigar-se em conceitos ultrapassados. Nos ensina a hermenêutica jurídica que a aplicação da legislação evolui à medida que a realidade à sua volta modifica-se ao longo do tempo. Vemos que as autoridades fiscais apegam-se nos conceitos de industrialização do Parecer Normativo nº 65, de 1979, ou seja, de 30 anos atrás, quando a

infraestrutura econômica brasileira e internacional sequer conhecia a atividade transnacional. Quando ainda concluíamos nosso processo de “substituição de importações”.

Isso posto, é relevante citar a lição de Marco Aurélio Greco, que bem define insumos, no contexto em que os dispositivos legais se inserem. Para esse doutrinador, "Insumo" não é palavra de origem latina que faça parte do arcabouço básico de nossa língua. Trata-se de vocábulo aqui introduzido por influência da língua inglesa ao se referir a "input" como algo que se introduz a determinado processo ou composição e, por isso, está ligado a sua respectiva existência.

No uso corrente, leciona Marco Aurélio Greco, a palavra evoca três sentidos: o econômico, o físico e o funcional. Sob a perspectiva econômica, "insumo" designa os fatores de produção, conceito que abrange, basicamente, o capital (em suas diversas manifestações) e o trabalho. Da perspectiva física, "insumo" é todo e qualquer elemento material que compõe o produto final, nele se transforma ou é consumido no respectivo processo de produção (o referencial, aqui, é o produto). Do ponto de vista funcional, "insumo" é todo elemento que integra o processo de produção de mercadorias ou serviços, a abranger tudo que repercute no processo de produção ou fabricação do qual decorrerá a receita ou o faturamento (o referencial, aqui, é a atividade).

Note-se, inicialmente, que as leis de PIS/COFINS não fazem expressa remissão à legislação do IPI. Vale dizer, não há um dispositivo que, categoricamente, determine que "insumo" deva ser entendido como regulado pela legislação daquele imposto.

Ademais, o regime de créditos existe atrelado à técnica da não-cumulatividade que, em se tratando de PIS/COFINS, não encontra na Constituição perfil idêntico ao do IPI.

No âmbito da não-cumulatividade do IPI, a CF/88 (art. 153, § 3º, II) restringe o crédito ao valor do imposto cobrado nas operações anteriores, o que obviamente só pode ter ocorrido em relação a algo que seja "produto industrializado", de modo que a palavra "insumo" só pode evocar sentidos que sejam necessariamente compatíveis com a idéia de algo fisicamente apreensível. Por isso, insumo, para fins de não-cumulatividade de IPI, é conceito de fundamento restrito, por alcançar, fundamentalmente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Por outro lado, nas contribuições, o § 11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não-cumulatividade, o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não-cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física. É assim hoje, foi assim quando da Lei nº 9.363/96.

Para o doutrinador, “Serviços também são insumos”. As Leis de regência admitem que serviços sejam "utilizados como insumo" na produção ou fabricação de bens. Na lição de Marco Aurélio Greco, esta previsão é suficiente para mostrar ter sido adotado um sentido amplo para o termo, o qual não se limita aos bens físicos que compõem o produto ou integram etapa do respectivo processo produtivo que nele desemboca imediatamente.

Todo serviço - em maior ou menor medida - compõe-se de uma atividade exercida pelo prestador e de uma utilidade fruída pelo tomador. Não é raro existir uma dissociação física entre elas a ponto de a atividade ocorrer num local e a utilidade em outro.

Processo nº 13971.000984/98-61
Acórdão n.º 02-03.626

CSRF/T02

Fls. 564

Ademais, a utilidade é de caráter predominantemente imaterial (intangível) e, muitas vezes, ela é que determina seu valor a justificar o respectivo preço.

As leis da não-cumulatividade prevêm expressamente que o serviço pode ser utilizado como insumo de produção ou fabricação. Um serviço será efetivamente insumo sempre que a atividade ou a utilidade inerentes a ele forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado. Vale dizer, quando atividade ou utilidade contribuírem para que o processo ou o produto existam ou tenham certas características.

Na medida em que os serviços configuram insumos no âmbito de PIS-COFINS, pois as respectivas utilidades são fruídas como tal (por condicionarem a existência ou integrarem funcionalmente o processo ou o produto), então os bens também estarão sendo utilizados como insumo na medida em que das utilidades que deles emanarem dependam a existência ou a qualidade do processo ou do produto.

Isto dá sentido ao dispositivo legal ao admitir créditos relativos a combustíveis, pois estes, quase sempre, limitam-se a disponibilizar uma utilidade (calor, temperatura em determinável móvel, locomoção de bens nas etapas do processo de produção ou de fabricação etc.) relevante para o processo ou para o produto, mas sem que haja agregação física neste último.

Vale dizer, "utilizar como insumo" é extrair dos bens ou dos serviços todas as utilidades que lhes sejam próprias para o fim de fazer com que o processo produtivo ou o produto destinado a venda existam ou tenham as características almejadas.

Portanto, o conceito de insumo adotado pelas Leis é amplo a ponto de abranger até mesmo as utilidades disponibilizadas através de bens ou serviços, desde que relevantes para o processo ou para o produto. Terem as leis de regência admitido créditos relativos a "serviços utilizados como insumos" é a prova de que o conceito de "utilização como insumo" no âmbito da não-cumulatividade de PIS-COFINS não tem por critério referencial objeto físico, pois um sem-número de serviços não interferem direta nem fisicamente com produto final.

Esse o conceito moderno de "insumo". Esse o referencial que deve nortear a concessão ou não do direito ao crédito presumido de PIS e COFINS (compensável com IPI), embrião do sistema atualmente vigente, cujos princípios são aplicáveis.

Destarte, entendo incabíveis os argumentos da Fazenda Nacional, que buscam afastar da base de cálculo do crédito presumido de IPI os valores referentes a beneficiamento realizado por terceiros.

II – Recurso Especial do Contribuinte

Conforme demonstrado no relatório, os temas questionados pelo contribuinte são o aproveitamento de crédito sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, como materiais utilizados na industrialização de produtos, sendo assim, materiais intermediários, previstos na Lei nº 9.363/96, além de pleitear o aproveitamento de créditos sobre aquisições de insumos provenientes de pessoas físicas e a correção monetária através da Taxa SELIC para os créditos pleiteados na inicial.

89

Com relação à energia elétrica, lubrificantes e aos combustíveis, a questão resume-se à possibilidade de os seus valores comporem ou não o cálculo do crédito presumido do IPI. Vejamos o que dispõe o art. 1º da Lei 10.276/2001, reproduzido a seguir:

“Lei nº 10.276/2001

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

*I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de **energia elétrica e combustíveis**, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo; (...)*

[sem destaques no original]

Desta forma, apesar do Pedido de Ressarcimento tratar de período anterior à edição da Lei nº 10.276/01, considero que a mesma veio fortalecer o entendimento que considero correto, qual seja, o de que a Lei nº 9.363/96, em seus artigos 1º e 2º, ao tratar da possibilidade das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo, comporem a base de cálculo do crédito presumido de IPI, também engloba as aquisições de energia elétrica e combustíveis, por serem estes produtos intermediários que, embora não integrando o produto final, são consumidos no processo industrial.

Esse entendimento, inclusive, encontra respaldo nos artigos 147 e 488 do Decreto nº 2.637/98 (Regulamento do IPI), vigente à época do Pedido de Ressarcimento:

“Decreto nº 2.637/98

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

(...)

Art. 488. Consideram-se bens de produção (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-lei n.º 34, de 1966, art. 2º, alt. 1º):

I - as matérias-primas;

II - os produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial;

(...)”

(grifos nossos)

Adicionalmente, como se não bastassem os argumentos já trazidos, vejo que as referidas disposições da Lei nº 10.276/01 podem ser consideradas aplicáveis no presente caso por força do art. 106, II, do CTN, verificando-se assim que a interpretação da norma tributária mais benéfica ao contribuinte (*lex mitior*) aplica-se na espécie:

Código Tributário Nacional

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Assim também entende o ilustre Hugo de Brito Machado, em “Comentários ao Código Tributário Nacional”, volume II, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2004, páginas 164 e 165, ao reforçar que:

“Temos no art. 106 do Código Tributário Nacional, portanto, duas hipóteses de aplicação retroativa da lei tributária, a saber, a hipótese de lei expressamente interpretativa e a hipótese de lei punitiva mais favorável ao acusado, que denominamos retroatividade benigna. Quanto a esta última, não existem divergências dignas de nota.”

Além disso, este Conselho de Contribuintes possui recentes decisões tratando a matéria. Destaco, os Recursos Voluntários 110.473, 110.474 e 110.475, de semelhante teor. Transcrevo o primeiro deles a seguir:

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - EXPORTAÇÕES - AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA - PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS - DIREITO AO CRÉDITO - Estão abrangidos no conceito de produto intermediário os produtos que, embora não se integrem ao novo produto, são consumidos no processo de industrialização. Integram a base de cálculo do

crédito presumido de IPI, na exportação, as aquisições de energia elétrica, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96. Recurso Voluntário provido.

(Recurso 110.473, Acórdão 201-74.607, relator Cons. Serafim Fernandes Corrêa)

Desta forma, também entendo, pois que a energia elétrica e os combustíveis, mesmo não se integrando ao novo produto, são consumidos no processo de industrialização, tratando-se assim de um produto intermediário.

Outrossim, não resta à esse julgador outro destino senão julgar conforme a súmula 13 desse conselho, litteris:

“Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.”

No que diz respeito ao ressarcimento do crédito presumido de IPI, relativo a aquisições de insumos junto a pessoas físicas, a matéria está disposta na Lei nº 9.363/96, onde o art. 1º desta lei regula que fazem jus ao crédito as empresas produtoras e exportadoras, como forma de ressarcimento da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as respectivas aquisições no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo. Já o art. 2º determinou que a base de cálculo é determinada através da totalidade das aquisições, conforme citado abaixo:

“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. (...)”. (sem grifos no original)

Como se pode depreender da leitura do referido artigo, não existe na lei instituidora do crédito a determinação de excluir determinados valores da base de cálculo do benefício. Embora a IN nº 23/97 tenha estabelecido, em seu § 2º do art. 2º, que o crédito presumido de IPI deveria ser calculado somente em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas ao PIS/Pasep e à Cofins, tais exclusões somente poderiam ser realizadas através de lei ou medida provisória, visto que as instruções normativas são apenas normas complementares, conforme o art. 100 do Código Tributário Nacional.

As Instruções Normativas não são dotadas de suporte legal para modificar os textos das leis. Não podem transpor, modificar ou inovar o texto das normas sobre as quais vieram apenas com caráter complementar. Como a Lei nº 9.363/96 não determinou exclusões referentes aos insumos, não cabe à norma administrativa fazê-lo.

As normas complementares não podem opor restrições a concessões de benefícios sem a existência de previsão legal hierarquicamente superior. A exclusão presente na IN nº 23/97 faz incidir sobre a operação uma carga tributária que, além de indevida, é ilegal.

Corroborando este entendimento, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes, no julgamento do Processo nº 10508.000203,



18 (Acórdão CSRF/02-01.160), através do voto do Relator, Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda, decidiu que:

"(...) No caso, entretanto, o que ocorre é exatamente o oposto, pois o crédito é calculado de forma presumida e estimada, não levando em conta os valores efetivamente recolhidos pelo produtor fornecedor a título de PIS e COFINS (...).

(...) o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado, de modo que o não pagamento do PIS e da COFINS pelo fornecedor dos insumos não pode impedir o nascimento do crédito presumido, pena de se contrariar o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96.

Tal sistemática deve ser também aplicada para o cálculo do crédito quanto a insumos adquiridos de não-contribuintes, pois é a única que está de acordo com o espírito da Lei. Pelo exposto, tem a interessada direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não contribuintes de PIS e COFINS."

Resta claro que o exportador tem direito de incluir na base de cálculo do aludido benefício as aquisições efetuadas de pessoas físicas, ou de pessoas jurídicas não contribuintes visto que ao adquirir a matéria-prima está pagando, embutidos no valor do produto final, o PIS a Cofins (que incidem em cascata), mesmo que não tenha ocorrido tributação na última aquisição. Como mencionado anteriormente, o objetivo da criação do crédito presumido do IPI a desoneração nas exportações do valor das contribuições em tese incidentes ao longo de toda cadeia produtiva, e isto independe de o seu fornecedor direto estar ou não sujeito ao pagamento das mesmas.

Finalmente, quanto à aplicação da taxa Selic, adoto o entendimento de que deve ser esta deferida a partir do protocolo do pedido de ressarcimento.

Isto porque a Lei nº 9.250/95 estabeleceu a possibilidade de atualização monetária das compensações e/ou restituições pela taxa Selic, conforme disposto no art. 39:

"Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redução 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."

Adicionalmente, a Portaria nº 38, de 27/02/97, que "dispõe sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996", estabeleceu, em seus arts. 5º e 8º, que:

"Art. 5º - A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigado ao pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor equivalente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.

(...)

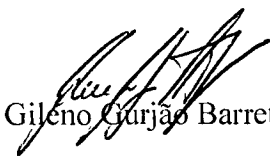
Art. 8º - Os valores a que se referem o caput e o parágrafo 1º do art. 5º, quando não forem pagos no prazo previsto no parágrafo 2º do mesmo artigo, serão acrescidos, com base no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, de multa de mora e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC -, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos, pela empresa produtora vendedora, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento."

Uma vez que a legislação trata da possibilidade de atualização em casos de compensação ou restituição e a contribuinte deu entrada em pedido de ressarcimento, o meu entendimento, também adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais através do Acórdão CSRF/02-0.708, é o de que o ressarcimento é uma espécie do gênero restituição.

III - Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, de forma a alterar o acórdão atacado para reconhecer o direito ao crédito presumido exclusivamente sobre, insumos adquiridos de pessoa física e da aplicação da Taxa SELIC na correção monetária dos valores a serem restituídos a partir da data do protocolo do respectivo pedido, pelas razões de fato e de direito acima dispostas.

É como voto.


Gileno Gurgão Barreto



Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Redator Designado

As matérias sobre as quais coube a mim a redação do voto vencedor dizem respeito aos créditos relativos à industrialização por encomenda (Recurso Especial da Fazenda Nacional), e à atualização monetária do montante a ressarcir (Recurso Especial do Sujeito Passivo).

No que concerne à questão da inclusão na base de cálculo do crédito presumido dos valores pertinentes ao custo dos serviços de industrialização por encomenda, entendo merecer reparo o acórdão vergastado, pelas razões seguintes:

na Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e, também, na então Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por diversas vezes, votei no sentido de permitir 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 Eminentíssimos Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques e Antônio Bezerra Neto, 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 homenagens de praxe, 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.

De todo o exposto, é de se reconhecer a pertinência do apelo fazendário, neste ponto.

No tocante à atualização monetária dos créditos a ressarcir, **Recurso Especial apresentado pelo sujeito passivo**, entendo não merecer reparo o acórdão recorrido, pelas razões seguintes:

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/82, bem como o 98, que reproduzem 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 de 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 presumido de IPI para ressarcimento de PIS e Cofins, bem como os créditos relativos 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 sociedade empresária 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

Processo nº 13971.000984/98-61
Acórdão n.º 02-03.626

CSRF/102
Fls. 569

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.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial apresentado pela contribuinte, e dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.


Henrique Pinheiro Torres

