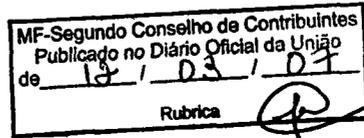




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13976.000397/2001-43
Recurso nº : 132.984
Acórdão nº : 203-11.014



Recorrente : CERAMARTE LTDA.
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. ENERGIA ELÉTRICA E GLP. EXCLUSÃO. Incluem-se entre os insumos para fins de crédito do IPI os produtos não compreendidos entre os bens do ativo permanente que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. Produtos outros, não classificados como insumos segundo o Parecer Normativo CST nº 65/79, incluindo a energia elétrica e o GLP empregados como força motriz e/ou fonte de calor, que não são consumidos diretamente em contato com o produto em elaboração, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363/96.

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agregase ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto na Lei nº 9.363/96. **TAXA SELIC** - Incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, a partir de 01/01/96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recurso Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04/06/98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado restituição o ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento.

Recurso provido em parte.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CERAMARTE LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) em negar provimento quanto à energia elétrica e o gás GLP. Vencido o Conselheiro Valdemar Ludvig; II) em dar provimento quanto à industrialização por encomenda. Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho



Processo nº : 13976.000397/2001-43
Recurso nº : 132.984
Acórdão nº : 203-11.014

(Relator) e Antonio Bezerra Neto. Designado o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda para redigir o voto vencedor; e III) **por maioria de votos, em dar provimento quanto à atualização monetária (Selic), admitindo-a a partir da data de protocolização do respectivo pedido de ressarcimento.** Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho (Relator), Emanuel Carlos Dantas de Assis e Antonio Bezerra Neto. Designado o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral pela Fazenda Nacional a Drª Maria Cândida Monteiro de Almeida.

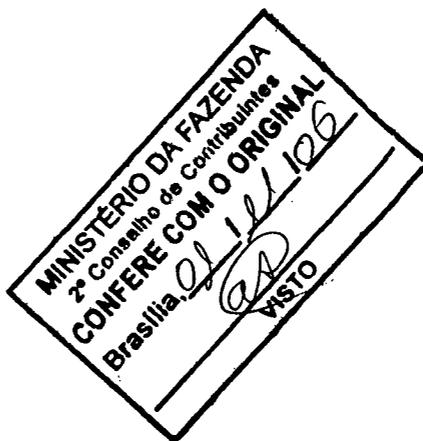
Sala das Sessões, em 27 de junho de 2006.


Antonio Bezerra Neto
Presidente


Dalton Cesar Cordeiro de Miranda
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Cesar Piantavigna, Sílvia de Brito Oliveira e Eric Moraes de Castro e Silva.

Eaal/mdc





Processo nº : 13976.000397/2001-43
Recurso nº : 132.984
Acórdão nº : 203-11.014
Recorrente : CERAMARTE LTDA.



RELATÓRIO

Por traduzir a controvérsia adoto o relatório da decisão recorrida que transcrevo a seguir:

“ O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido do IPI, autorizado pela Lei 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor da contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para a Seguridade Social (Cofins), incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, referente ao 1º trimestre de 2001, no valor de R\$ 192.030,11, conforme Pedido de Ressarcimento de fl.214, apresentado em 10 de abril de 2001, retificador do pedido de fl. 1.

2. O pleito foi parcialmente negado, pelo Despacho Decisório de fls. 230 a 233, que autorizou o ressarcimento de apenas R\$ 136.548,40, pelos motivos relatados na seqüência.

2.1 A Delegacia da Receita Federal de Joinville não considerou como ‘compras com direito ao crédito presumido’ aquisições de gás liquefeito de petróleo (GLP), as operações de industrialização sob encomenda (CFOPs 1.13 e 2.13), as operações de aquisição de energia elétrica (CFOPs 1.42 e 2.42) e desconsiderou também, no cômputo das receitas de exportação, as operações de simples revenda (CFOP 7.12).

2.2 A decisão foi fundamentada na Lei 9.393 (sic), de 1996, na Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, na Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002 e no Parecer Normativo COSIT, nº 65, de 31 de outubro de 1979, que, em seu item 11 resume o conceito de bens que geram direito ao crédito de IPI.

3. Irresignado com o indeferimento do seu pleito, o requerente apresentou, no devido prazo, sua manifestação de inconformidade, de fls. 276 a 299, defendendo o direito ao benefício pelas razões adiante sintetizadas.

3.1 A Lei 9.363, de 1996, que consagra ao produtor-exportador o direito ao ressarcimento das Contribuições do PIS e da Cofins sobre a aquisição de insumos, através do crédito presumido do IPI, não determinou a exclusão de nenhuma espécie de insumo. Assim, considera que a Secretaria da Receita Federal não poderia decidir pela aplicação de entendimento restritivo, concluindo serem ilegais quaisquer normas infra-legais que assim dispusessem. Neste sentido, cita jurisprudência favorável do Conselho de Contribuintes.

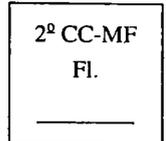
3.2 Especificamente, com relação às operações de GLP e de energia elétrica, considera desacertadas as glosas efetuadas pelo fisco, em vista de que se tratam de custos essenciais à sua atividade industrial, devendo ser entendidos como insumo e considerados na base de cálculo do benefício. Novamente, cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes para embasar seus argumentos.

3.3 Ainda, com relação às operações de industrialização por encomenda, esclarece que remete os insumos a terceiros para industrialização com o objetivo de aperfeiçoar suas características, sendo novamente inseridos em seu processo produtivo após essa etapa. Portanto, entende que não existiriam razões para a glosa dos créditos correspondentes a



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13976.000397/2001-43
Recurso n° : 132.984
Acórdão n° : 203-11.014



estas operações. Cita, mais uma vez, acórdão favorável neste sentido, proferido pelo Conselho de Contribuintes.

3.4 Acrescenta que devido à demora em realizar o ressarcimento dos créditos em questão, seria necessário aplicar a correção monetária dos respectivos valores, calculada pela variação da Taxa Selic, para compensar a desvalorização da moeda no período, citando em seu auxílio decisões do Conselho de Contribuintes.

3.5 Conclui com o pedido de reforma do Despacho Decisório, para que sejam reconhecidos os custos relativos à industrialização sob encomenda e às aquisições de energia elétrica e GLP na base de cálculo do crédito presumido pretendido, além da correção de todos os valores pela variação da Taxa Selic."

A Delegacia de Julgamento proferiu decisão consubstanciada na seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de Apuração: 1º trimestre de 2001.

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.

INSUMOS ADMITIDOS NO CÁLCULO

Os gastos com energia elétrica e GLP, ainda que consumida pelo estabelecimento industrial, não revestem a condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, não podendo ser computados no cálculo do crédito presumido.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Os custos de prestação de serviços de beneficiamento por encomenda, com remessa dos insumos e retorno com suspensão do IPI, não se incluem na base de cálculo do crédito presumido, porque não compreendem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE

A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade e legitimidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo ou Executivo.

CORREÇÃO MONETÁRIA

Por falta de previsão legal, é incabível o abono de correção pela taxa SELIC no ressarcimento de créditos do IPI.

Solicitação indeferida"

Irresignado, o sujeito passivo, dentro do prazo legal, recorre a este colegiado (fls. 302 a 326) reiterando as razões da peça impugnatória.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13976.000397/2001-43
Recurso nº : 132.984
Acórdão nº : 203-11.014



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ODASSI GUERZONI FILHO, VENCIDO QUANTO AO CRÉDITO DOS CUSTOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA E QUANTO À ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS PELA TAXA SELIC

O recurso preenche as condições de admissibilidade previstas no Decreto nº 70.235/72 e dele tomo conhecimento.

Antes de abordar os pontos da controvérsia que remanesceram, é preciso consignar que, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, “*considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*”. Foi o que ocorreu em relação à glosa efetuada pelo fisco referente à desconsideração das operações de simples revenda (CFOP 7.12), pelo que a mesma resta definitiva no âmbito do contencioso administrativo.

Assim, as matérias a serem tratadas por este Colegiado se referem à glosa, no cálculo do crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, dos custos incorridos com o “gás liquefeito de petróleo – GLP”, “energia elétrica” e “industrialização sob encomenda a terceiros”, e a incidência ou não da atualização monetária daquele crédito já reconhecido, e restituído, além do correspondente ao valor da glosa efetuada, mediante a aplicação da taxa Selic.

Dispõe o artigo 2º da Lei nº 9.363/96, instituidora do crédito presumido do IPI, para ressarcimento do valor do PIS/Pasep e da Cofins:

“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.”

De outra parte, para melhor compreensão dos conceitos de **matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem**, o legislador, definiu, no parágrafo único do artigo 3º, da referida Lei nº 9.363/96, a utilização, de forma subsidiária, da legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados.

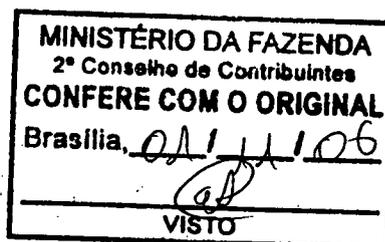
Especificando ainda mais sobre como definir tais conceitos, a Portaria MF nº 38 e a Instrução Normativa SRF nº 23, ambas de 1997, regulamentadoras dos dispositivos da Lei nº 9.363/96, preceituam, de modo expresse, no § 16 do artigo 3º e parágrafo único do artigo 8º, respectivamente, que: “*Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI.*”

Desta forma, nos termos do citado parágrafo único acima, para efeito do crédito do imposto, o RIPI/98 (Decreto nº 2.637, de 25/06/98), em seu artigo 147, I, incluem-se no conceito de matéria-prima e produto intermediário os bens que, embora não se integrando ao



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000397/2001-43
Recurso nº : 132.984
Acórdão nº : 203-11.014



2º CC-MF
Fl.

novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no ativo permanente.

O Parecer Normativo CST nº 65/79, por sua vez, ao tratar especificamente do artigo 66, I, do RIPI/79, equivalente ao artigo 147, I, do RIPI/98, assentou interpretação, válida até hoje, no sentido de que geram direito ao crédito do imposto, além das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente que, em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo, forem consumidos no processo de industrialização, isto é, sofram alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

E, no caso em questão, sob quais condições interagem a energia elétrica e o gás liquefeito de petróleo – GLP com os produtos em fabricação?

É o próprio interessado que responde a esse questionamento. Primeiramente, ao afirmar que, sendo produtor de artefatos de cerâmica, peças de arte e ornamentação, louças, porcelana e refratários, utiliza-se, além de grande quantidade de mão-de-obra, de um volume expressivo de GLP, o qual é empregado para alimentar a caldeira e os “fornos túnel”, de modo a, sob elevadas temperaturas, se produzir ar quente a ser utilizado para alimentar a estufa e produzir o calor necessário para “queimar” os citados artefatos cerâmicos.

No caso da energia elétrica, esclarece que alguns de seus produtos cerâmicos mais conhecidos “...recebem pinturas à mão, adornos denominados decalcomanias e aerógrafos, que, depois de aplicados sobre as peças cerâmicas necessitam ser ‘queimados’ a 750 graus centígrados para uma completa secagem e perfeito manuseio” e que essa “queima” é feita por meio de fornos elétricos. E que nesses fornos é consumida toda a energia elétrica, sendo que dispõe, em seu estabelecimento, de um medidor exclusivo com o objetivo de aferir o consumo industrial específico para poder compor a base de cálculo do referido crédito presumido.

Da compreensão dessa etapa de industrialização, tal qual descrita pelo sujeito passivo, resta claro que tanto o GLP quanto a energia elétrica agem, atuam, incidem de forma indireta sobre o produto final, ou seja, servem fundamentalmente de força motriz para acionar, alimentar, respectivamente, a caldeira e os “fornos túnel” e os fornos elétricos, esses sim os provocadores do calor que incidirá diretamente sobre o produto em fabricação.

Decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, no sentido de que a energia elétrica utilizada como força motriz, fonte de calor, ou de iluminação não se constitui em insumo para fins de créditos do IPI está assim ementada:

“IPI – Crédito Presumido – 1. Energia elétrica.

Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os insumos que se integram ao produto final, ou que, embora a ele não se integrando, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre este, no processo de fabricação. A energia elétrica usada como força motriz ou fonte de calor ou de iluminação por não atuar diretamente sobre o produto em fabricação, não se enquadra nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.”

(Acórdão CSRF/02-01.362, Recurso 201-116.029, 2ª Turma, Recurso do Procurador, Sessão em 13/05/2003).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000397/2001-43
Recurso nº : 132.984
Acórdão nº : 203-11.014



2ª CC-MF
Fl. _____

Da 1ª e 2ª Câmara deste Colegiado, resgatamos, respectivamente, os seguintes Acórdãos, abrangendo a análise também para os combustíveis:

“IPI - Crédito Presumido – Lei nº 9.363/96 – A energia elétrica utilizada no processo produtivo não dá direito ao creditamento básico do IPI por não se enquadrar no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, pelo que, com base no parágrafo único do art. 3º da Lei 9.363/96, não dá direito ao ressarcimento previsto no art. 1º da citada Lei. Recurso voluntário a que se nega provimento.” (Acórdão nº 201-73.153).

“IPI – Crédito Presumido – I); II) ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS E OUTROS PRODUTOS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO – A Lei 9.363/96 enumera taxativamente as espécies de insumos, cuja aquisição dá direito ao crédito presumido de IPI, são elas: as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem. Para a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados somente se caracterizam como tais espécies os produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação. A energia elétrica, os combustíveis e outros produtos não sofrem essa ação direta, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário; III) ...” (Acórdãos nºs 202-12.303, 202-12.305 e 202-12.306).

E, especificamente sobre o GLP, assim tratou o Acórdão 203-10.293, da 3ª Câmara deste Segundo Conselho:

“PRODUTOS NÃO CLASSIFICADOS COMO INSUMOS PELO PN CST Nº 65/79. EXCLUSÃO. Produtos outros, não classificados como insumos segundo o Parecer Normativo CST nº 65/79, incluindo água de uso geral no estabelecimento industrial, gás GLP, amônia, nitrogênio e vapores d’água, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363/96, devendo os valores correspondentes ser excluídos no cálculo do benefício.”

Pretendesse o legislador estender a abrangência do incentivo estatuído pela Lei nº 9.363/96 aos custos com energia elétrica e aos com combustíveis, no caso específico o GLP, teria aproveitado a edição da Lei nº 10.276/2001 ou outro momento qualquer para fazê-lo, já que, por meio desse ato legal superveniente instituiu nova modalidade, alternativa, de incentivo, igualmente denominada de “crédito presumido de IPI”, em que são, sim, permitidos, dentre outros, os custos com energia elétrica e com combustíveis na composição de sua base de cálculo. Se não o fez, é porque desejou manter os dois sistemas: um, em que são considerados os gastos com energia elétrica e combustíveis (Lei nº 10.276/2001), e, outro, em que não o são (Lei nº 9.363/96). Não há, portanto, que se valer das regras consubstanciadas na Lei nº 10.276/2001 para interpretar as regras daquele incentivo tratado pela Lei nº 9.363/96.

Concluindo sobre o tema, embora utilizados no processo produtivo, total ou parcialmente, tal consumo de energia elétrica e do GLP se deu de modo indireto, razão pela qual considero não possam ser aproveitados para fins de crédito do IPI, devendo se manter intacta,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000397/2001-43
Recurso nº : 132.984
Acórdão nº : 203-11.014



2º CC-MF
Fl.

portanto, a exclusão feita pela autoridade fiscal em relação aos custos desses materiais no cálculo do crédito presumido.

Com relação aos custos com a “industrialização sob encomenda”, informa o sujeito passivo em seu recurso que o objetivo único do procedimento é de aperfeiçoar a matéria-prima, o material de embalagem e o produto intermediário, para que sejam novamente inseridos no processo produtivo.

O artigo 1º da Lei nº 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 nº 9.363/96 aos custos dos serviços decorrentes de industrialização por encomenda, teria aproveitado a edição da Lei nº 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 aproveite 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 nº 10.276/2001), e, outro, o seu predecessor, em que não o são (Lei nº 9.363/96). Não há, portanto, repita-se, que se valer das regras consubstanciadas na Lei nº 10.276/2001 para interpretar as regras daquele incentivo tratado pela Lei nº 9.363/96.

Pelo exposto, considero também 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.

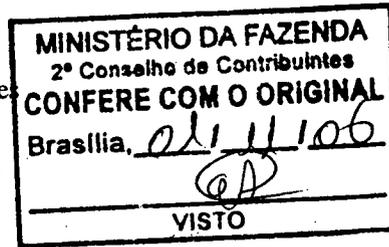
O último tema objeto da controvérsia é se é devida ou não a atualização monetária apurada com base na Taxa Selic, dos valores objetos do pedido de ressarcimento.

Na visão do sujeito passivo, o ressarcimento é uma espécie do gênero restituição e como tal, deve receber a atualização monetária pela variação da taxa Selic, a teor da combinação do Decreto nº 2.138/97 com o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, este aplicado analogicamente ao caso. Assevera que a Cofins e o PIS que se busca recuperar através do crédito presumido do IPI nada mais é do que a restituição dos valores que foram recolhidos indevidamente em razão da exportação dos produtos industrializados onde estes foram empregados.

O art. 66 da Lei nº 8.383/91 assim dispõe:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13976.000397/2001-43
Recurso nº : 132.984
Acórdão nº : 203-11.014

“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 subseqüentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.

§ 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.”

Este dispositivo teve sua redação alterada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29/06/95, *verbis*:

“Art. 58. O inciso III do art. 10 e o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, 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 período subseqüente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.”

Já o art. 39 da Lei nº 9.250/95 estabelece que:

“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 subseqüentes.

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

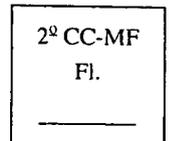
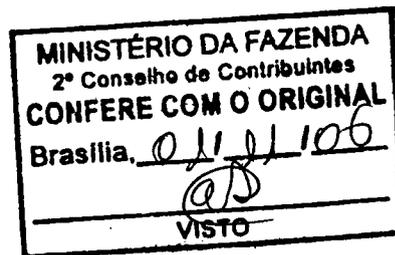
§ 3º (VETADO)

§ 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000397/2001-43
Recurso nº : 132.984
Acórdão nº : 203-11.014



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."

Conforme se pode verificar, todos os dispositivos legais acima se referem à compensação ou restituição, que são espécies do gênero repetição de indébito. No contexto dos respectivos dispositivos, o vocábulo compensação foi usado nitidamente com o significado de modalidade de extinção do crédito tributário, pois as referidas normas vieram ao mundo jurídico para regulamentar o art. 170 do CTN. Logo, tratando-se de normas relativas ao instituto da repetição de indébito, é lógico inferir que a restituição e a compensação pressupõem a existência de um pagamento anterior efetuado pelo sujeito passivo, pagamento este indevido ou efetuado em montante maior do que o que seria devido.

Outra conclusão que se extrai da análise dos textos legais é que, tendo o legislador utilizado parágrafos para explicar ou especificar as disposições contidas no *caput* dos respectivos artigos, é inequívoco que o § 3º do art. 66 da Lei nº 8.383/91 e o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95 aplicam-se apenas e tão-somente aos casos de compensação ou restituição.

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.

O simples fato de a Lei nº 9.363/96 referir-se à compensação como modalidade preferencial de aproveitamento do crédito presumido não significa que tenha automaticamente garantido a atualização dos valores apurados pela taxa Selic. É que "compensação" é uma palavra equívoca, ora significando desconto, dedução ou abatimento decorrente do confronto entre débitos e créditos na escrita fiscal do IPI, tal como se dá no art. 4º da Lei nº 9.363/96; ora significando modalidade de extinção do crédito tributário e espécie do gênero repetição de indébito, como ocorre nos arts. 156, II, e 170, do CTN; no art. 66 da Lei nº 8.383/91; no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, e nos arts. 190 e 191 do RIPI/1998.

O art. 9º da Lei nº 9.363/96, ao determinar o ressarcimento em espécie no caso de "comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, (...) nas operações de venda no mercado interno (...)", utilizou a palavra compensação com o significado de dedução ou abatimento entre débitos e créditos na conta-corrente de IPI, uma vez que o valor do crédito presumido deve ser escriturado no livro modelo 8 como se fosse um crédito de IPI para poder ser utilizado no abatimento dos débitos existentes. Como se observa, o referido dispositivo legal não usou o vocábulo "compensação" com o significado de modalidade de extinção do crédito tributário ou modalidade de repetição de indébito, razão pela qual são inaplicáveis o art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383/91, o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13976.000397/2001-43
Recurso nº : 132.984
Acórdão nº : 203-11.014

Tomando por base o entendimento vertido em alguns acórdãos do Conselho de Contribuintes, invocou a recorrente a aplicação analógica da lei. Assim, ao se invocar a aplicação analógica da lei, implicitamente está se admitindo a existência de uma lacuna que deveria ser preenchida por aquela técnica de integração.

O art. 108 do CTN estabelece que são formas de integração das lacunas na legislação tributária a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade, os quais devem ser aplicados sucessivamente e na ordem indicada na lei.

Ora, no caso dos autos o terceiro requisito para aplicação analógica da lei não restou caracterizado porque os fundamentos, os motivos, ou seja, as razões que fundamentam os institutos do ressarcimento e da repetição do indébito são totalmente distintos.

No caso da repetição de indébito, a devolução das importâncias assenta-se na preexistência de um pagamento indevido, 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 esta devolução ocorre 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*.

Não foi por outro motivo que o legislador estabeleceu distinção legal expressa entre restituição e ressarcimento 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- omissis...

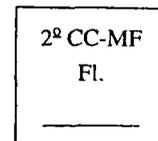
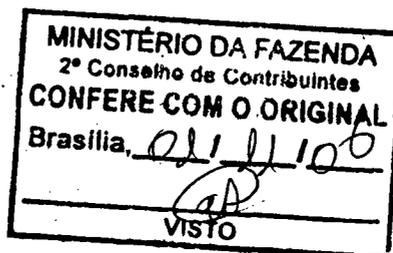
II- julgar recurso voluntário de decisão de primeira instância nos processos relativos a restituição de impostos e contribuições e a ressarcimento de créditos do Imposto Sobre Produtos Industrializados.”

“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:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000397/2001-43
Recurso nº : 132.984
Acórdão nº : 203-11.014



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

omissis...

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

(destaques meus)

Concluindo, considero que, por não existir previsão legal para a atualização do crédito presumido de IPI, bem como por não estarem presentes os requisitos para a aplicação da analogia, voto no sentido de manter intacta a decisão recorrida também nesse quesito.

Sala das Sessões, em 27 de junho de 2006.


ODASSI GUERZONI FILHO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13976.000397/2001-43
Recurso nº : 132.984
Acórdão nº : 203-11.014

VOTO DO CONSELHEIRO DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, DESIGNADO QUANTO AO CRÉDITO DOS CUSTOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA E QUANTO À ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS PELA TAXA SELIC

Como relatado, o recurso que ora se examina trata da inconformidade da recorrente para com o acórdão recorrido que não reconheceu à interessada o crédito presumido de IPI – relativo ao PIS e a COFINS -, pleiteado e decorrente da industrialização por encomenda, fundamental à atividade empresarial da interessada, assim como com relação ao não reconhecimento da energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo (GLP), consumido em seu processo industrial.

Na esfera da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes a matéria já está por demais pacificada, no sentido de que *“Tratando-se de custo a que se submete a matéria-prima, a industrialização por encomenda dos produtos exportados, por terceira empresa, realizada mediante o fornecimento, pelo exportador, de insumos adquiridos no mercado interno, autoriza o ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre tais aquisições.”*¹. Neste sentido também os acórdãos nºs 202-14.500 e 202-14.503, ambos de relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro.

E no Colegiado Superior² (Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais) - ao final e é preciso consignar -, matéria em tudo idêntica a ora analisada já recebeu o pronunciamento majoritário no sentido de se manter o reconhecimento ao direito pleiteado pela recorrente, nos termos contrários ao que decidido pelo acórdão recorrido, friso, neste particular.

No que diz respeito à manifestação de inconformidade arrazoada, pela recorrente e relacionado ao não reconhecimento de seu pleito de ressarcimento sobre as aquisições de energia elétrica e GLP, **filio-me** ao entendimento do Conselheiro Odassi Guerzoni Filho.

Entendo, por derradeiro, ser devida a incidência da denominada Taxa SELIC a partir da efetivação do pedido de ressarcimento.

Com efeito, a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes firmou entendimento no sentido de que até o advento da Lei nº 9.250/95, ou até o exercício de 1995, inclusive, não obstante a inexistência de expressa disposição legal neste sentido, os créditos incentivados de IPI deveriam ser corrigidos monetariamente pelos mesmos índices até então utilizados pela Fazenda Nacional para atualização de seus créditos tributários, direito este reconhecido por aplicação analógica do disposto no § 3º do art. 66 da Lei nº 8.383/91.

Todavia, com a desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advento da citada Lei nº 9.250/95, que acabou com a correção monetária dos créditos dos contribuintes contra a Fazenda Nacional havidos em decorrência do pagamento indevido de tributos, prevaleceu o entendimento de que a partir de então não haveria mais direito à atualização monetária, e de que não se poderia aplicar a Taxa SELIC para tal fim, pois teria a mesma natureza jurídica de taxa de juros, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.

¹ Acórdão nº 202-14.504, Conselheiro relator Eduardo da Rocha Schmidt, Recurso Voluntário 119.141

² Acórdãos CSRF/02-01.755 E 02-01.756, Conselheiro relator Rogério Gustavo Dreyer, Recursos Especiais 203-112.272 e 203-112.273



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000397/2001-43
Recurso nº : 132.984
Acórdão nº : 203-11.014



2º CC-MF
Fl.

Tal entendimento, entretanto, merece uma melhor reflexão. Tal necessidade decorre de um equívoco no exame da natureza jurídica da denominada Taxa SELIC. Isto porque, em recente estudo sobre a matéria³, o Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, expressamente demonstrou que a referida taxa se destina também a afastar os efeitos da inflação, tal qual reconhecido pelo próprio Banco Central do Brasil.

Por outro lado, cumpre observar a utilização da Taxa SELIC para fins tributários pela Fazenda Nacional, apesar de possuir natureza híbrida - juros de mora e correção monetária -, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei nº 9.249/95, por seu art. 36, II, se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96).

Ou seja, o fato de a atualização monetária ter sido expressamente banida de nosso ordenamento não impediu o Governo Federal de, por via transversa, garantir o valor real de seus créditos tributários através da utilização de uma taxa de juros que traz em si embutido e escamoteado índice de correção monetária.

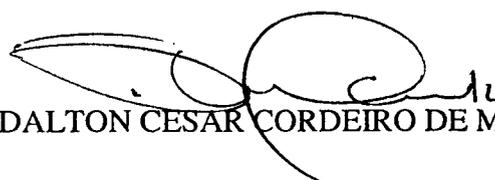
Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que ao contribuinte titular do crédito incentivado de IPI, a quem, antes desta suposta extinção da correção monetária, se garantia, por aplicação analógica do art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, direito à correção monetária - e sem que tenha existido disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame -, se garanta agora direito à aplicação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, também por aplicação analógica de dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95- que determina a incidência da mencionada taxa sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido -, crédito este que em caso contrário restará minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda verificável sobre o valor da moeda.

A incidência de juros sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido teve origem exatamente com o advento do citado art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, pois, antes disso, a incidência dos mesmos, segundo o § único do art. 167, do Código Tributário Nacional, só ocorria "a partir do trânsito em, julgado da decisão definitiva" que determinasse a sua restituição, sendo, inclusive, este o teor do enunciado 188 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça.

Diante do exposto, voto pelo provimento parcial ao recurso interposto, nos termos como acima informado.

É como voto.

Sala das Sessões, em 27 de junho de 2006.


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

³ "Da Inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários", RT 33-59.