



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

CSRF/T02
Fls. 397

Processo nº 13976.000935/2002-81
Recurso nº 203-132.991 Especial do Procurador
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº 02-03.542
Sessão de 02 de setembro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CERAMARTE LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. O valor referente ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros, com suspensão do imposto na remessa e no retorno ao encomendante, não se inclui na base de cálculo do crédito presumido, uma vez que se trata de aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

IPI. RESSARCIMENTO. SELIC - A correção monetária dos valores pleiteados a título de ressarcimento do IPI visa apenas restabelecer o valor real do incentivo fiscal. Entretanto, a atualização do ressarcimento não pode se dar pela variação da Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, que tem natureza de juros e alcança patamares muito superiores à inflação efetivamente verificada no período, e que se adotada no caso causaria a concessão de um "plus", que só é possível por expressa previsão legal.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Dalton César Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martínez Lopez, Gileno Gurjão Barreto, Leonardo Siade Manzan e Manoel Coelho Arruda Junior que negavam provimento ao recurso. Redesignado para redigir o voto vencedor o Conselheira Antonio Praga.

Antonio Praga - Presidente e Redator Designado

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Maria Teresa Martínez Lopez, Antonio Carlos Atulim, Gileno Gurjão Barreto, Leonardo Siade Manzan, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Manoel Coelho Arruda Junior e Antonio Praga.

Ausentes justificadamente e momentaneamente os Conselheiros Júlio César Vieira Gomes e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

CERAMARTE LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, apresentou Pedido de Ressarcimento de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, instituído pela Medida Provisória nº 725/1995 e alterações, convertida na Lei nº 9.363/1996, em relação ao período de 01/04/2002 a 30/06/2002, conforme Petição Inicial, às fls. 01/02 e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes contra Decisão da DRJ em Porto Alegre/RS, consubstanciada no Acórdão nº 7.027/2005, às fls. 294/302, que manteve o Despacho Decisório, às fls. 234/237, o qual deferiu parcialmente o Pedido em referência, a Egrégia 3ª Câmara, em 27/06/2006, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 203-11.021, sintetizados na seguinte ementa:

“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. ENERGIA ELÉTRICA E GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO (GLP). 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 agrega-se 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 de restituição o ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento.

Recurso provido em parte."

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 361/369, com arrimo no artigo 5º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender ter contrariado evidência de provas constantes dos autos, bem como a legislação que regulamenta a matéria (Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI), mais precisamente o artigo 1º, *caput*, da Lei nº 9.363/96.

Assevera que o ressarcimento de crédito presumido de IPI, na condição de incentivo a exportação, concedido por mera liberalidade do Estado, não pode ser interpretado extensivamente, cabendo ao legislador "*delinear os contornos desse incentivo*", sob pena de ofensa ao princípio de legalidade.

Contrapõe-se ao *decisum* guerreado, aduzindo para tanto que o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 incluiu na base de cálculo de referido benefício fiscal tão somente as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não contemplando os serviços de beneficiamento prestado por terceiros.

Sustenta que o beneficiamento de couro, em que pese tratar-se de industrialização por terceiros, é hipótese de prestação de serviço e não de aquisição de matéria-prima, na forma que entendeu a Câmara recorrida.

Alega que ao prevalecer o Acórdão recorrido, estar-se-ia computando os gastos gerais na fabricação como se matéria-prima fossem, não se cogitando em aquisição de matéria-prima, malferindo o disposto no artigo 1º, *caput*, da Lei nº 9.363/96, extrapolando o alcance da hipótese prevista em lei.

Inferre que a Lei nº 10.276/2001, a qual permitiu a inclusão dos serviços prestados concernentes à industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido de IPI, não tem natureza interpretativa de forma a acobertar pedidos formulados antes de sua vigência, não havendo que se falar em aplicação do artigo 106, inciso I, do CTN.

Argumenta, ainda, que o Acórdão atacado contrariou evidência de prova, eis que não restou comprovado, mediante documentação hábil e idônea, que os produtos indicados pela contribuinte foram, efetivamente, remetidos às empresas terceirizadas, e bem assim que o produto beneficiado fora industrializado pelo exportador.



Opõe-se ao Acórdão recorrido, alegando ter contrariado os preceitos contidos no artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, o qual contempla tão somente a atualização, sob a forma de juros, das importâncias a compensar ou a restituir decorrentes de pagamento a maior ou indevido, o que não se vislumbra no caso vertente, crédito presumido de IPI.

Defende haver grande diferença entre o indébito tributário e o instituto do ressarcimento, uma vez que no primeiro caso inexistente suporte fático que sustente a pretensão fiscal, ou seja, inexistiu o fato gerador do tributo recolhido. Por sua vez, no ressarcimento, o fato gerador escritural ocorreu, sendo mera liberalidade do Estado permitir que referidos valores sejam compensados com outros tributos administrados pela SRF.

Aduz que a diferenciação entre o ressarcimento e a restituição encontra arrimo na própria legislação de regência, mais precisamente no Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 2.637/1998, em seus artigos 168 e 190, os quais oferecem tratamentos distintos para os dois institutos.

Nesse sentido, sustenta ser equivocado atribuir ao ressarcimento os efeitos da repetição de indébito, notadamente a atualização monetária, com sustentáculo no princípio da isonomia, sob pena de ferir outro princípio da administração pública, o da legalidade, tendo em vista inexistir previsão legal ao pleito da contribuinte.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 3ª Câmara do 2º Conselho, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Procuradoria, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido, ao incluir a industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido de IPI, corrigida pela Taxa Selic, contrariou, *a priori*, os preceitos contidos no comando legal que impõe interpretação literal e restritiva no caso de renúncia fiscal, conforme Despacho nº 203-210, às fls. 373.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou suas contra-razões, às fls. 379/393, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção, trazendo à colação jurisprudência administrativa a respeito da matéria, oferecendo guarida à sua pretensão.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 3ª Câmara do 2º Conselho a contrariedade à lei suscitada, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Pretende a Fazenda Nacional a reforma do Acórdão recorrido, o qual deu provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, determinando a inclusão dos valores utilizados na industrialização por encomenda na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI, sob o argumento de que o entendimento levado a efeito pela Câmara recorrida afronta de forma flagrante o disposto no artigo 1º, *caput*, da Lei nº 9.363/96, bem como o princípio da legalidade, impondo a interpretação restritiva da legislação que regulamenta a matéria, sobretudo quando referido benefício fiscal, na condição de incentivo à exportação, é concedido por mera liberalidade do Estado.

A fazer prevalecer seu entendimento, infere que o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 incluiu na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI exclusivamente as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, o que não se vislumbra na hipótese vertente (serviços de beneficiamento prestado por terceiros).

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Antes mesmo de se adentrar às questões controvertidas a propósito da matéria, cumpre trazer à baila a legislação tributária que instituiu o ressarcimento do crédito presumido do IPI, notadamente a Medida Provisória nº 725 e reedições, convertida na Lei nº 9.363/96, *in verbis*:

“Lei nº 9.363/1996

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

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.

[...]"

Conforme se extrai das normas legais retromencionadas, o benefício fiscal em comento tem o escopo de desonerar as exportações brasileiras de produtos manufaturados, a partir do crédito presumido do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, como ressarcimento das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes sobre os insumos adquiridos para aplicação na industrialização de produtos nacionais destinados ao mercado externo, como muito bem sedimentado no bojo do voto vencido constante do Acórdão recorrido.

A teor dessa conclusão, somente a título de reflexão, cumpre inferir que o simples fato de o fisco, acompanhado por alguns dignos julgadores administrativos, não entender estarem incluídas na base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores concernentes aos serviços de beneficiamento do insumo executados por terceiros e sob encomenda, além de coarctar os ditames da Lei nº 9.363/1996, fere mortalmente o fim precípua de benefício fiscal *sub examine*, explicitado acima.

Na hipótese dos autos, tratando-se de beneficiamento de matéria-prima destinada à fabricação de mercadorias destinadas ao exterior, o exame da matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações em relação ao procedimento adotado na aquisição da matéria-prima, indispensáveis ao deslinde da controvérsia, citando a título exemplificativo a indústria calçadista, a qual reflete muito bem o processo produtivo em comento.

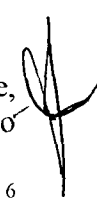
Como é do conhecimento daqueles que lidam com referido tema, em virtude da quantidade e dos valores mais acessíveis, o exportador adquire o couro praticamente em uma única época do ano (“safra”), como matéria-prima inacabada (couro semi acabado ou “wet blue”), vindo a estocá-la. Na medida em que os pedidos são concretizados, o exportador encaminha o couro semi acabado para beneficiamento executado por terceiros e sob encomenda.

Observe-se, que a conduta da contribuinte obedece princípio de economia na produção do bem a ser exportado, visando o maior faturamento da empresa com a diminuição de custos na produção. Ora, antes de efetuado o pedido, a empresa exportadora não tem conhecimento de qual será a demanda, tanto em relação à quantidade quanto às cores dos calçados a serem exportados.

Dessa forma, além da economia em adquirir grande quantidade de couro de uma só vez, a conduta da contribuinte encontra sustentáculo, ainda, na própria lógica comercial, ou seja, adquire o produto (couro) semi acabado e entrega para o beneficiamento somente quando houver necessidade, observando a quantidade e as especificações (especialmente cores) a serem adotadas por ocasião da exportação.

Diante desse raciocínio, é de fácil conclusão que somente poderá ser admitida como matéria-prima propriamente dita o couro acabado, após o respectivo beneficiamento, que deverá obrigatoriamente ser considerado como custo na aquisição da matéria-prima.

Verifica-se, que o couro inacabado, denominado de “wet blue”, isoladamente, não oferece condições de industrialização do produto final a ser exportado, qual seja, o

calçado. Nesse sentido, não pode ser considerado como efetiva matéria-prima. A rigor, o beneficiamento (operação industrial) procedido por terceiros ou sob encomenda é condição essencial à caracterização da matéria-prima em comento, couro acabado.

Assim, nada mais justo/correto que os custos do beneficiamento do couro inacabado serem incluídos na base de cálculo do crédito presumido do IPI, ainda que procedido por terceiros.

Impende esclarecer, ainda, que na hipótese de o exportador adquirir a matéria-prima já submetida a processo de beneficiamento (couro acabado), o valor total de referida aquisição seria admitido para cálculo do crédito presumido de IPI, inclusive a importância relativa a mão-de-obra utilizada nessa operação industrial.

Destarte, a não ser no aspecto comercial da empresa como já relatado acima, no entendimento deste conselheiro, inexistente diferença entre a aquisição do couro acabado (efetiva matéria-prima) ou o “wet blue” a ser submetido a posterior processo de beneficiamento. Em ambos os casos, o custo do beneficiamento do couro inacabado será suportado pelo exportador, devendo referida importância ser agregada ao valor final da aquisição da matéria-prima – couro acabado.

Mais a mais, somente a título elucidativo, constata-se que a operação de industrialização (beneficiamento) sob responsabilidade de terceiros sofre incidência da COFINS e do PIS, o que justifica ainda mais o acolhimento do pleito da contribuinte, eis que o benefício fiscal em comento tem como fim precípuo justamente a desoneração de referidos tributos na exportação de produtos nacionais.

Nessa toada, é de se admitir o valor relativo aos serviços de beneficiamento da matéria-prima executados por terceiros na base de cálculo do crédito presumido de IPI. Aliás, essa Colenda Câmara Superior já se manifestou por diversas vezes a respeito do tema, oferecendo proteção ao pleito da contribuinte, conforme se extrai dos Acórdãos com suas ementas abaixo transcritas:

“[...]”

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 agrega-se 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. [...]” (2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Acórdão nº CRSF/02-02.175 – Sessão de 23/01/2006)

“IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. Os custos referentes à matéria prima beneficiada por terceiros e utilizada no produto final exportado deve ser incluído na base de cálculo do incentivo criado pela Lei nº 9.363/96. Recurso negado.” (2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Acórdão nº CRSF/02-01.857 – Sessão de 11/04/2005)

DA CORREÇÃO PELA TAXA SELIC



Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pugna a Procuradoria pela reforma do Acórdão recorrido, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas malferiram os ditames contidos na legislação de regência, bem como o princípio da legalidade, eis que inexistente previsão legal para correção pela Taxa Selic em se tratando de pedido de ressarcimento, o qual não pode ser confundido com restituição/repetição de indébito, sendo, igualmente, equivocada a utilização do princípio da isonomia para acolhimento da pretensão da contribuinte.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pela recorrente, seu insurgimento, mais uma vez, não é capaz de determinar a reforma do Acórdão guerreado, o qual deverá ser mantido pelos seus próprios fundamentos.

Com efeito, a Constituição Federal, em seu artigo 5º, *caput*, consagrou o Princípio da Isonomia, nos seguintes termos:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]”

Por seu turno, o artigo 2º, da Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, impôs a esta a observância ao princípio da moralidade, dentre outros, como segue:

*“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, **moralidade**, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.”*

Consoante se infere dos dispositivos constitucional e legal encimados, os princípios contemplados em nosso ordenamento jurídico, dentre eles o da isonomia e moralidade, são de observância obrigatória tanto para a Administração como para os administrados.

Assim, *data maxima vênia*, afirmar que a aplicação do princípio da isonomia ao presente caso é um verdadeiro equívoco, é rasgar nossa Carta Magna, uma vez que referida determinação decorre do seu próprio bojo.

Em outra via, o princípio da moralidade, igualmente, é de observância obrigatória à hipótese vertente, na medida em que o contribuinte, que suporta toda carga tributária, possa usufruir da mesma correção monetária utilizada em favor do fisco, quando da inobservância do cumprimento de suas obrigações tributárias.

Mais a mais, da mesma forma que inexistente previsão legal específica para a utilização da Taxa Selic no ressarcimento do crédito de IPI, não se tem conhecimento de dispositivo legal que a proíba, não se cogitando em contrariedade à lei como pretende fazer crer a recorrente.

Não bastasse isso, o que por si só seria capaz de rechaçar a pretensão da Fazenda Nacional, o legislador sabiamente permitiu fosse levado a efeito a analogia na aplicação da lei, justamente para preencher lacunas eventualmente existentes na legislação. É o que se extrai do artigo 108, do CTN, *in verbis*:



"Art.108 - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade." (grifamos)

Somente a título elucidativo, corroborando o entendimento suscitado acima, constata-se que o princípio da isonomia novamente se faz presente no inciso IV (equidade) supratranscrito, que, igualmente, deverá ser utilizado na hipótese de haver lacuna na lei, como aqui se vislumbra.

Dessa forma, seja com amparo nos princípios da isonomia ou moralidade, bem como na analogia, o artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, abaixo transcrito, pode e deve ser admitido como esteio ao emprego da Taxa Selic nos valores ressarcidos decorrentes do crédito presumido do IPI:

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.

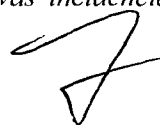
[...]

§ 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." (grifamos)

A corroborar o entendimento constante do Acórdão recorrido, cumpre esclarecer que o Decreto nº 2.138/1997, ao dispor sobre a compensação de créditos tributários com créditos do sujeito passivo, tratou restituição e ressarcimento da mesma forma.

Nesse contexto, é de se admitir que ressarcimento é espécie do gênero restituição, impondo seja mantido o Acórdão recorrido. Aliás, essa Colenda Câmara Superior já se manifestou por diversas vezes a respeito do tema, oferecendo proteção ao pleito da contribuinte, conforme se extrai dos Acórdãos com suas ementas abaixo transcritas:

"IPI . CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI . BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES. O incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas



contribuições, mas que, por se tratar de presunção "juris et de jure", não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte. Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas, cooperativas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez.

SELIC. Devida a atualização monetária, a partir da data de protocolização do pedido de ressarcimento, com a utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao pagamento e de 1% no mês do pagamento.

Recurso especial negado." (2ª Turma da CSRF – Acórdão nº CSRF/02-02.464, Sessão de 16/10/2006) (grifamos)

"IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – TAXA SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - 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." (2ª Turma da CSRF – Acórdão nº CSRF/02-02.203, Sessão de 25/01/2006)

"IPI – RESSARCIMENTO - ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA - Cabe a atualização monetária dos ressarcimentos de créditos de IPI pela aplicação da taxa SELIC, em atendimento ao princípio da isonomia, da equidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa.

Recurso negado." (2ª Turma da CSRF – Acórdão nº CSRF/02-01.774, Sessão de 24/01/2005)

Nessa linha de raciocínio, é o entendimento manso e pacífico do Superior Tribunal de Justiça, determinando a correção monetária do ressarcimento do crédito presumido de IPI pela Taxa Selic, conforme fazem certo os julgados com suas ementas abaixo transcritas:

"TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITOS ESCRITURAIS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. PRESCRIÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA EM CARÁTER EXCEPCIONAL. ILEGÍTIMA OPOSIÇÃO DO FISCO. INCIDÊNCIA ATÉ O TRÂNSITO EM JULGADO, JÁ QUE O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS NA ÉPOCA PRÓPRIA FOI IMPEDIDO PELO FISCO. JUROS. SELIC. LEGALIDADE. PRECEDENTES.

[...]

3. A jurisprudência do STJ e do STF é no sentido de ser indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI, relativos a

operações de compra de matérias-primas e insumos empregados na fabricação de produto isento ou beneficiado com alíquota zero. Todavia, é devida a correção monetária de tais créditos quando o seu aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude de resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco. É forma de se evitar o enriquecimento sem causa e de dar integral cumprimento ao princípio da não-cumulatividade. Precedentes do STJ e do STF. Nesse sentido os precedentes da 1ª Seção: ERESP 468.926/SC, Min. Teori Albino Zavascki, DJ DE 13.04.2005; AgRg nos ERESP 396330/SC, Min. João Otávio de Noronha, DJ de 08.06.2005; ERESP 613977/RS, Min. José Delgado, DJ de 09.11.2005; ERESP 419559/RS, Min. Humberto Martins, DJ de 23.08.2006 e ERESP 495953/PR, Min. Denise Arruda, DJ de 23.10.2006 . 4. A orientação prevalente no âmbito da 1ª Seção quanto aos juros pode ser sintetizada da seguinte forma: (a) antes do advento da Lei 9.250/95, incidia a correção monetária desde o pagamento indevido até a restituição ou compensação (Súmula 162/STJ), acrescida de juros de mora a partir do trânsito em julgado (Súmula 188/STJ), nos termos do art. 167, parágrafo único, do CTN; (b) após a edição da Lei 9.250/95, aplica-se a taxa SELIC desde o recolhimento indevido, ou, se for o caso, a partir de 1º.01.1996, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de atualização monetária, seja de juros, porque a SELIC inclui, a um só tempo, o índice de inflação do período e a taxa de juros real. 5. Recurso especial a que se nega provimento." (Recurso Especial nº 677.445 – RS – 1ª Turma do STJ, Julgamento em 06/02/2007, Acórdão publicado em 22/02/2007 - **Unânime**) (grifamos)

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 535 DO CPC. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. TESE RECURSAL. FALTA. PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. IPI. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA ISENTA, NÃO TRIBUTADA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. PRESCRIÇÃO. **CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. TERMO INICIAL.** SÚMULA 83/STJ.

[...]

5. No caso específico de correção monetária dos **créditos** escriturais de **IPI** decorrentes da aquisição de insumos e matéria-prima utilizados na fabricação de produtos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados, a atualização dos valores deve incidir desde a data em que poderiam ter sido aproveitados até o trânsito em julgado da ação, haja vista que, após este momento, não haverá mais resistência do Fisco, o que os torna disponíveis ao aproveitamento imediato pela empresa. Precedente: EREsp 468.926/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 02.05.05.

6. Os índices a serem utilizados para atualização de valores, em casos análogos (compensação ou restituição), são o IPC, no período de março/90 a janeiro/91, o INPC, de fevereiro/91 a dezembro/91, a UFIR, de janeiro/92 a 31.12.95, e, a partir de 1º.01.96, exclusivamente a taxa SELIC.

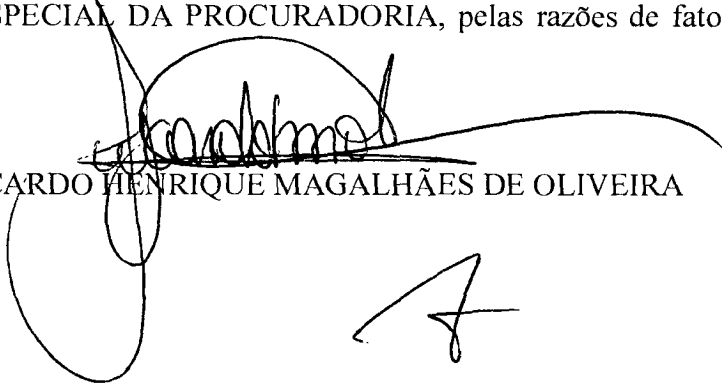


7. *Recurso especial provido em parte.*” (Recurso Especial nº 738.070 – PR – 2ª Turma do STJ, Julgamento em 18/04/2006, Acórdão publicado em 28/04/2006 - Unânime) (grifamos)

Observe-se, que referida atualização monetária, com base na taxa Selic, objetiva, igualmente, evitar a corrosão, ainda que em parte, dos valores a serem ressarcidos, em decorrência do lapso temporal entre o pedido e o deferimento da pretensão do contribuinte que, em muitos casos, é bastante dilatado, evitando que o contribuinte suporte o ônus da morosidade administrativa no julgamento de seu pedido.

Assim, escorreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.


RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO PRAGA - Redator Designado.

Tendo em vista que a Conselheira Jose Maria Coelho Marques - redatora designada originalmente - deixou de compor o CARF, passo ao voto que exprime a decisão aprovada pelo colegiado, no julgamento deste processo.

Recurso preenche condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A argumentação expendida no Especial é procedente.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

Acerca dessa matéria, sigo a jurisprudência atual desta Turma, no sentido de desconsiderar da base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores agregados correspondentes ao beneficiamento/acabamento e elaborações efetuados por terceiros, por absoluta falta de previsão legal. Para tanto, adoto os fundamentos e a conclusão do Conselheiro Antonio Bezerra Neto, relator original no Acórdão nº CSRF/02-02.776, de 03 de julho de 2007:

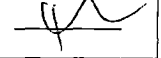
"A contenda prende-se a existência ou não de previsão legal que suporte a inclusão concedida pelo Acórdão recorrido em relação aos valores dos insumos adquiridos pelo contribuinte, com os respectivos custos de seus beneficiamentos realizados externamente aos estabelecimentos da empresa para posteriores reaproveitamentos pela mesma, na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

O ponto central da análise pode ser colocado da seguinte forma: somente a matéria-prima e o produto intermediário comprados diretamente pelo contribuinte é que configuraria insumo para efeito de consideração na base de cálculo do crédito presumido de IPI, ou também assim poderiam ser considerados os produtos beneficiados e elaborados por terceiros com material fornecido pela empresa, transitados com suspensão do IPI.

*A Lei n.º 9.363, de 1996, que introduziu o benefício em tela, previu, em seu art. 1º, que o crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS e para a COFINS sejam incidentes "sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de **matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem**, para utilização no processo produtivo" (g.n.).*

Art. 1ª empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo. (g.n.)





*Em razão dos termos em que vazada a aludida norma, qualquer interpretação que se lhe empreste não deve afastar-se das seguintes premissas: por primeiro, que os insumos utilizados no cômputo do benefício devam ser **adquiridos**, ou seja, **comprados** de outro estabelecimento, resultando de uma operação comercial de compra e venda mercantil; segundo, que sejam efetivamente utilizados na produção de produtos exportados, no estabelecimento adquirente; terceiro, como se trata de direito excepto, não comporta interpretação ampliativa, pois os benefícios tributários devem ser interpretados restritivamente, já que envolvem renúncia de receitas públicas.*

Da necessidade de aquisição dos insumos

Em relação à primeira das premissas, na operação realizada pela contribuinte não há qualquer aquisição de matéria-prima, vez que já pertencia ao estabelecimento encomendante no momento do envio para industrialização por encomenda. A aquisição da matéria-prima se deu, portanto, em momento anterior à remessa para industrialização.

O custo do beneficiamento realizado por terceiro deve ser contabilizado como "Gastos Gerais de Fabricação", não como incremento do valor da matéria-prima, não podendo ser incluído no cálculo do crédito presumido. O montante despendido por tal pagamento não deve entrar no cômputo do benefício, mesmo porque a operação de envio e retorno se dá com suspensão do IPI, conforme sublinhado na Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX n.º 312, de 3 de agosto de 1998.

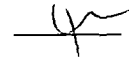
Normalmente se argumenta que se o contribuinte houvesse adquirido de fornecedores o couro beneficiado/acabado, e os itens elaborados que emprega na montagem de calçados, então poderia enquadrar os valores aos mesmos correspondentes no dimensionamento (artigo 2º da Lei 9363/96) do crédito presumido de IPI?

*Vê-se que se levanta uma hipótese contrafactual, o que só pela natureza do argumento já se vê que não é um fato. Mas, vamos conceder um crédito a essa hipótese. Sim, nessa hipótese o pleiteante teria direito ao crédito, pois nesse caso a situação se amoldaria aos precisos termos da norma, como aliás deve ocorrer com qualquer direito excepto: estar-se-ia **adquirindo efetivamente matéria-prima ou um produto intermediário**, para efeito de se compor a base de cálculo do crédito presumido do IPI.*

Aliás, a tentativa de coerência buscada naquela hipótese contrafactual levantada, abriria brecha a uma outra incoerência, qual seja: Por que o legislador, seguindo o mesmo raciocínio, e com muito maior razão, não optaria também por conceder esse crédito relativo ao beneficiamento quando efetuado pelo próprio industrializador, e não por terceiro? Por que o legislador iria privilegiar a terceirização em detrimento da industrialização pelo próprio exportador, em uma mesma situação?

*Não concedeu, por questão de coerência, pois não se está a tratar de **aquisição de matéria prima ou produto intermediário**, mas de simples*





custo do beneficiamento que deve ser contabilizado como "Gastos Gerais de Fabricação".

Com efeito, tratar-se-ia de situação no mínimo incongruente, para não dizer injusta, retirando a racionalidade das disposições legais que compõem o arcabouço normativo do IPI. Ora, "Onde há a mesma razão, há de se aplicar o mesmo direito", diz o brocardo romano, assim, se não é possível incluir na base de cálculo do benefício, os custos com beneficiamentos realizados pelo próprio industrial exportador, não devem ser incluídos aqueles incorridos nos beneficiamentos realizados na industrialização por encomenda, nos mesmos produtos.

Do Direito Excepto

No tocante à última das premissas inicialmente delineadas, pois que, quanto à segunda, não há dissenso, importa destacar que há uma certa tendência à construção de exegeses que resultam, as mais das vezes, de considerações outras que não a propriamente jurídica, tal como as de natureza meramente econômica, tão costumeiramente encontráveis no dia-a-dia do julgador.

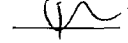
É preciso evidenciar que não cabe ao intérprete a tarefa de legislar, de modo que o sentido da norma não se pode afastar dos termos em que positivada, pena de, invadindo seara alheia, fugir de sua competência.

A interpretação econômica do fato gerador serve de auxílio à interpretação, mas não pode ser fundamento para negar validade à interpretação jurídica consagrada aos conceitos tributários. Admitir que a industrialização por encomenda seja considerada na base de cálculo do crédito presumido é alargar o rol dos contribuintes beneficiados pela "terceirização" do processo produtivo e estender o benefício a empresas que tem processo produtivo parcial, sem qualquer previsão legal, que, a princípio, dirigiu o crédito apenas aos industriais com processo integrado, excluindo vários outros setores da economia que realizam exportações, por exemplo, de produtos não tributados.

Ademais, sublinhe-se novamente, que se tratando de normas onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. É nesse sentido o escólio de Carlos Maximiliano (In Hermenêutica e Aplicação do Direito, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p. 333/334):

"O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abri mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar privada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos".





Vê-se que a boa hermenêutica, baseada nos profícuos ensinamentos de Carlos Maximiliano, ensina que a norma que veicula renúncia fiscal há de ser entendida de forma restrita.

Argumento Empírico – Lei nº 10.276/2001

Por último, e quem sabe o mais importante, se o cômputo dos valores dos serviços de industrialização por encomenda estivessem incluídos na base de cálculo do benefício previsto pela Lei nº 9.363/96, não haveria razão para que o legislador expressamente viesse a prever esta alternativa, em lei posterior. Vejamos como dispôs o art. 1º da Lei n.º 10.276, de 2001, in verbis:

“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;

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto” (grifei).

Costuma ser encontradiço nos textos que discorrem sobre Hermenêutica Jurídica a afirmação de que “a lei não contém palavras inúteis”, a qual, segundo se diz, vem a ser princípio basilar da disciplina. É dizer, as palavras devem ser compreendidas como tendo, ao menos, alguma eficácia. Não se presumem, na lei, palavras inúteis (Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, 8a. ed., Freitas Bastos, 1965, p. 262).

Ora, in casu, fosse verdadeira a afirmação de que os valores correspondentes ao serviço de beneficiamento, na industrialização por encomenda, deveriam ser incluídos no cômputo do crédito presumido de que trata a Lei n.º 9.363, de 1996, não haveria razão para que o legislador inequivocamente inserisse tal hipótese na Lei n.º 10.267, de 2001, permitindo o seu acréscimo juntamente com o custo de outros insumos (energia elétrica e combustíveis).

*Note-se, por importante, que a aplicação do novel regramento, conforme disciplinado na Lei n.º 10.267, de 2001, se dá **alternativamente** ao estabelecido na Lei n.º 9.363, de 1996, quando da determinação do crédito presumido.*



Nesse aspecto, é importante notar que uma lei nova sempre inova o ordenamento jurídico, apresentando algo novo e destinado à vigência apenas a partir da sua entrada em vigor, mas também projetando luzes sobre o passado, no sentido de que identifica um comando novo e distinto do comando que vigorava anteriormente a ela, ajudando assim a melhor compreender e interpretar as duas.

Observar, finalmente, que o uso do método alternativo para o cálculo do benefício, tem, como contrapartida à inclusão de novos valores na base de cálculo (aquisição de energia elétrica e combustíveis, e serviços de industrialização por encomenda), a definição de um fator multiplicativo menor: de 0,0537 (5,37% da base de cálculo, na Lei nº 9.363/96) para 0,0365 (3,65% da base de cálculo, na Lei nº 10.276/2001). Portanto, não se pode argumentar que a Lei nº 10.276/2001 seja “expressamente interpretativa”, nos termos do art. 106, I, do CTN.

Por todo o exposto, voto no sentido de que sejam desconsiderados da base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores agregados correspondentes ao beneficiamento/acabamento e elaborações referidas anteriormente, para efeitos de operar-se o ressarcimento/compensação pleiteado nesses autos. “

Dessa forma, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão dos custos de beneficiamentos realizados externamente aos estabelecimentos da empresa no cômputo da base de cálculo do crédito presumido do IPI.

RESSARCIMENTO – ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC

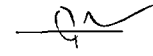
Trata-se de analisar o cabimento ou não da atualização monetária do Ressarcimento de IPI pela incidência da taxa Selic a partir do protocolo do pedido

De fato, o ressarcimento não se equipara à restituição, os institutos não se confundem e não mantêm relação de gênero e espécie. De acordo com o art. 165 do CTN, tem direito à restituição o sujeito passivo que pagou tributo indevido. Já o ressarcimento é uma forma de incentivo fiscal concedido ao sujeito passivo, para manter em sua escrita fiscal créditos do IPI relativos a determinados bens, produtos ou operações, para utilização mediante compensação na própria escrita fiscal com os débitos escriturados ou, de forma residual, para serem ressarcidos em espécie (NOTA MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 165).

A lei estabelece que apenas nos casos de compensação ou restituição de tributos e contribuições pagos indevidamente ou a maior haverá a incidência de juros equivalentes a Taxa Selic a partir de 1º de janeiro de 1996. Em se tratando de ressarcimento, não existe previsão legal específica para essa incidência.

Em relação à correção monetária dos valores pleiteados a título de ressarcimento do IPI, é pacífico o entendimento neste Colegiado de que essa atualização visa apenas restabelecer o valor real do incentivo fiscal, para evitar o enriquecimento sem causa que sua efetivação em valor nominal adviria à Fazenda Nacional.

Entretanto, a atualização do ressarcimento não pode se dar pela variação da Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, que tem natureza de juros e alcança patamares muito superiores à inflação efetivamente verificada no período, e que



se adotada no caso causaria a concessão de um “plus”, que só é possível por expressa previsão legal.

No processo administrativo o julgador restringe-se à lei, pela sua competência estritamente vinculada. Se impossibilitado de adotar a Selic como índice de atualização monetária, não pode fixar outro índice, sem que haja previsão legal para tanto.

Logo, indefiro a utilização da taxa Selic como índice de correção monetária no ressarcimento pleiteado.

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional .

Antonio Praga – Redator Designado.

