



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA**

Processo n° 11065.001524/00-35
Recurso n° 203-132.034 Especial do Procurador
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão n° 02-03.688
Sessão de 26 de novembro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BISON INDÚSTRIA DE CALÇADOS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/1998

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

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

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC.

Incabível a atualização do ressarcimento pela taxa Selic, por se tratar de hipótese distinta da repetição de indébito.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto (Relator), Maria Teresa Martínez López, Leonardo Siade Manzan, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado), Antonio Lisboa Cardoso (Substituto convocado) e Antonio Carlos Guidoni Filho que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos Atulim.


ANTONIO PRAGA
Presidente


ANTONIO CARLOS ATULIM
Relator-Designado



FORMALIZADO EM: 25 AGO 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Praga (Presidente da CSRF), Antonio Carlos Guidoni Filho (substituto do vice-presidente da CSRF), Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Henrique Pinheiro Torres, Maria Teresa Martínez López, Antonio Carlos Atulim, Leonardo Siade Manzan, Julio Cesar Vieira Gomes, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Elias Sampaio Freire, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Manoel Coelho Arruda Júnior (substituto convocado) e Antonio Lisboa Cardoso (substituto convocado).

Relatório



Relatório

À folha 1 a contribuinte, BISON INDÚSTRIA DE CALÇADOS LTDA., formulou pedido de ressarcimento de crédito de IPI, requerendo o crédito presumido de que trata a Portaria MF nº 38/97, no valor de R\$ 401.978,20 (quatrocentos e um mil, novecentos e setenta e oito reais e vinte centavos).

A Delegada da Receita Federal em Novo Hamburgo-RS, através do despacho decisório da fl. 41, opinou pelo reconhecimento parcial do Crédito Presumido de IPI, referente ao ano calendário de 1998, no valor de R\$ 282.110,28 (duzentos e oitenta e dois mil cento e dez reais e vinte e oito centavos). Entretanto, ficou sua legitimidade condicionada, à verificação de inexistência de débitos para com a Fazenda Nacional, na data de sua concessão, na forma do art. 60 da Lei 9.069/95. (fls. 136/139)

O contribuinte se manifestou às fls. 147/154 com o intuito de pleitear os créditos já reconhecidos nos processos de restituição nº 11065.001524/00-35 e 11065.001718/00-21. Ressaltando que caso assim não entendesse o fisco., que os débitos relacionados nos pedidos de compensação (Doc. 2) permanecessem com sua exigibilidade suspensa até o término da presente discussão administrativa.

O contribuinte então impugnou e requereu a reforma do despacho decorrente do pedido de ressarcimento do crédito de IPI, pleiteado através do Processo nº 11065.001524/00-35 alegando que deveria compor a base de cálculo do crédito presumido as industrializações efetuadas por outras empresas (encomendas), sustentando que o contrário seria obstar o cumprimento da Lei, e reiterou os pedidos anteriores.(fls. 181/189)

Às fls. 233/239, os Membros da Terceira Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, entenderam que o pedido de suspensão da exigibilidade dos débitos relacionados nos pedidos de compensação não encontram amparo legal, não podendo, portanto, ser acolhido. Sustentam, ainda, que não há como discutir a alegação de ilegalidade da orientação contida no Boletim Central nº 147, pois o processo fiscal não se presta a este tipo de discussão, já que a autoridade administrativa não tem competência para tanto. Afirmou a decisão que não seria computado no cálculo do crédito tais valores por se tratarem de prestação de serviços, hipótese esta não prevista em lei.

Em face do exposto, o relator votou no sentido de indeferir a suspensão da exigibilidade dos débitos, de não conhecer a preliminar de ilegalidade da Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX nº 312 e quanto ao mérito, ser julgada improcedente a manifestação de inconformidade.

Inconformado com a decisão supra-mencionada o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, na data de 24/11/05, levantando as mesmas alegações utilizadas na manifestação de inconformidade.(fls. 246/253)

Às fls. 252/259, acordaram os membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes que na esfera deste e na do Colegiado Superior, a matéria em debate já estaria pacificada, no sentido de reconhecer o direito pleiteado pela recorrente, o que não fora reconhecido pelo acórdão recorrido. Tal entendimento sustentado ainda por julgados do

  3

Segundo Conselho de Contribuintes nº 202-14.500 e 202-14.503, além de julgados da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sustentaram ainda que deveria ser reconhecida a incidência da taxa Selic, admitindo-a a partir da data de protocolização do respectivo pedido de ressarcimento. Por todo o exposto o relator deu provimento ao recurso, quanto à inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI os custos de prestação de serviço de industrialização por encomenda e quanto à incidência da taxa Selic, admitindo-a a partir da data de protocolização do respectivo pedido de ressarcimento. (fls. 255/259)

A Fazenda, às fls. 261/269, insurgiu-se contra o acórdão de fls. 255/259 sustentando que este deveria ser reformado, pois teria contrariado a evidência das provas dos autos e violado os artigos 1º, *caput*, da Lei 9.363/96 e 39, § 4º, da Lei 9.250/95. Primeiramente alegou que apenas se incluem na base de cálculo do crédito presumido de IPI as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Diante disto, faltaria previsão legal acerca dos serviços de beneficiamento prestados por terceiros, não sendo possível sua aplicação. Aduziu, também que houve contrariedade à evidência da prova, já que o contribuinte não teria comprovado que faria jus ao benefício em comento.

Por fim, argumentou a Fazenda que não mereceria amparo o entendimento de que a taxa Selic seria devida, já que não se equipararia restituição a ressarcimento, devido às respectivas naturezas distintas. Além de que o ressarcimento não derivaria de pagamento indevido, e sim de incentivo fiscal. Neste sentido se a lei não previu a atualização monetária do crédito presumido, a autoridade fiscal não poderia fazê-lo. Diante dessas considerações requereu a Fazenda que não sejam incluídos na base de cálculo do crédito presumido de IPI os valores correspondentes aos serviços de industrialização por encomenda, que se reconheça que a taxa Selic não se aplica sobre valores recebidos a título de ressarcimento de crédito presumido de IPI e que se determine a incidência da Selic apenas após a protocolização do pedido de ressarcimento, sob o argumento inclusive de que não houve demora desarrazoada por parte do Fisco.

O Segundo Conselho de Contribuintes, às fls. 271/272, verificando a presença dos requisitos necessários para a admissibilidade, elencados no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, opinou pelo seguimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

O contribuinte apresentou suas contra-razões às fls. 277/284, alegando que é entendimento desta Câmara Superior de Recursos Fiscais que são incluídos na base de cálculo do crédito presumido de IPI os valores correspondentes aos serviços de industrialização efetuados por terceiros a título de encomenda, previsto na Lei nº 9.363/96. Sustenta, ser o entendimento desta Turma que a atualização monetária dos ressarcimentos de IPI constitui simples resgate do incentivo.

Quanto ao mérito, aduz o contribuinte que não é cabível à Receita Federal restringir a amplitude da Lei nº 9.363/96 através de Boletim Central. Salieta que a legislação mencionada no recurso especial da Fazenda Nacional (LC nº 116/2003) não se encontrava em vigor quando da ocorrência das industrializações por encomenda tratadas neste processo. Sustenta, também, que no caso de remessa para a industrialização o insumo está carregado de PIS/COFINS, sendo, portanto, cabível a sua inclusão na base para fins de cálculo de crédito presumido de tais parcelas. Ressalta que a Lei nº 9.363/96 em momento algum condiciona a

J

f 4

concessão ou não do crédito presumido, à incidência, suspensão ou ao diferimento do IPI, em qualquer operação. Neste sentido, esclarece que o direito de ressarcimento é devido a oneração do processo de industrialização pela existência dos tributos PIS/COFINS e não se subordina à tributação pelo IPI, das matérias-primas, dos produtos intermediários, do material de embalagem ou do produto final.

Por fim, aduz o contribuinte que é de entendimento consolidado da jurisprudência que a correção monetária não é acréscimo ao valor a ser ressarcido, e sim manutenção do seu valor real. Neste sentido, o contribuinte possui o direito ao ressarcimento com correção monetária. Por todo o exposto, requer que seja mantida a decisão proferida pela Terceira Câmara do Segundo Conselho (fls. 277/284).

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator

O presente recurso especial preenche os requisitos de admissibilidade contemplados no art. 7º, II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, portanto dele tomo conhecimento.

A questão tratada no caso em tela é relativa ao crédito presumido de IPI, uma vez que o acórdão atacado deu provimento ao pleito da contribuinte, considerando que a industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou materiais de embalagem utilizados nos produtos exportados agrega-se ao seu custo de aquisição para o efeito de gozo e fruição do crédito presumido de IPI relativo ao PIS e COFINS previsto na Lei nº 9.363/96. Além disso, o acórdão reconheceu o direito da contribuinte ser ressarcida utilizando a atualização da taxa SELIC, a partir da data de protocolização dos pedidos de ressarcimentos.

Passamos agora a analisar os dois aspectos supracitados, questionados pela requerente:

Inicialmente, cumpre assinalar que, 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 sempre pretendeu eliminar a incidência em cascata dessas contribuições na exportação de mercadorias, e obstar isso seria 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 económica 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 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.

  7

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 Grecco, 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. 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.

De outra parte, com relação à aplicação da taxa SELIC, adoto o entendimento de que deve ser a mesma deferida a partir do protocolo do pedido de ressarcimento.

A Lei n.º 9.250/95, estabeleceu a possibilidade de atualização monetária das compensações e/ou restituições pela taxa SELIC, conforme disposto em seu art.39, *verbis*:

Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei n.º 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. (original sem destaque)

Adicionalmente, a Portaria n.º 38, de 27/02/97, que “dispõe sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei n.º 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 n.º 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 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. (original sem destaque)

Uma vez que a legislação trata da possibilidade de atualização em casos de compensação ou restituição e considerando que o contribuinte deu entrada em pedido de ressarcimento, o meu entendimento, também adotado por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais através do acórdão nº CSRF/02-0.708, é o de que o ressarcimento é uma espécie do gênero restituição.

Dessa forma, não restam dúvidas quanto à possibilidade de utilização da taxa SELIC a partir da data em que é feito o pedido de ressarcimento.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo incólume a decisão *a quo*.

É como voto.

Sala das Sessões, em 26 de novembro de 2008.


GILENO GURJÃO BARRETO

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Designado

Examina-se a questão 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, inexistente previsão legal para a inclusão dos serviços de industrialização por encomendas na base de cálculo do crédito presumido.

Os dispositivos legais aplicáveis à espécie são os arts. 1º, 3º e parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, que para maior comodidade vão transcritos a seguir:

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 – omissis.

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

(...)

(Os grifos não constam do original)

A matéria-prima, na remessa para industrialização, não sofre alteração de valor, pois deve prevalecer o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor, a teor do *caput* do art. 3º acima transcrito.

No processo de industrialização, o valor da prestação de serviços é, juntamente com o valor da matéria-prima, um dos componentes do valor total do produto

acabado, não sendo, por isso, possível simplesmente incorporá-lo ao valor da matéria-prima como se dela fizesse parte.

Embora se possa alegar que sobre o serviço incidem as contribuições ao PIS e Cofins que deram origem ao incentivo, não se trata de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, tais como conceituados pela legislação do IPI (como exige o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96), cujos valores são os únicos a integrarem a base de cálculo do crédito presumido, por expressa disposição legal.

Não se trata de questão 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 os insumos que geram direito ao crédito, deles não fazendo parte a prestação de serviços.

Portanto, considerar que 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 uma situação claramente não contemplada na lei, o que foge à competência desse Tribunal Administrativo.

Relativamente à correção do ressarcimento, o art. 66 da Lei nº 8.383/91, assim dispõe:

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 subsequente.

§ 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 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.

Conforme se pode verificar, todos os dispositivos legais acima se referem à compensação ou restituição, que são espécies do gênero repetição de indébito. Portanto, 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.

Ora, no caso dos autos é incontroverso que o crédito passível de ressarcimento não se originou de nenhum indébito tributário.

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 de cada incentivo e da referência efetuada tão-somente em relação à repetição de indébito, nas normas

acima transcritas. Inaplicável, portanto, o Parecer AGU nº 01/96, visto que só se referiu à repetição de indébito.

Na verdade, o argumento em sentido contrário invoca a aplicação analógica da lei, o que significa admitir a existência de uma lacuna que deveria ser colmatada por aquela técnica de integração.

O art. 108 do CTN estabelece que as formas de integração das lacunas na legislação tributária são 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 *lex legum*.

Leciona Maria Helena Diniz que:

A analogia é, portanto, um método quase-lógico que descobre a norma implícita existente na ordem jurídica. É tão-somente um processo revelador de normas implícitas.

Requer a aplicação analógica que:

- 1) o caso sub judice não esteja previsto em norma jurídica;*
- 2) o caso não contemplado tenha com o previsto, pelo menos, uma relação de semelhança;*
- 3) o elemento de identidade entre eles não seja qualquer um, mas sim essencial, ou seja, deve haver verdadeira semelhança e a mesma razão entre ambos. (in: Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 10ª ed., 1994, pp.54/55)*

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

No caso da repetição de indébito a devolução se assenta na preexistência de um pagamento indevido, cuja restituição tem lastro no princípio geral de direito que veda o enriquecimento sem causa.

Por outro lado, no caso do ressarcimento de IPI, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo era devido, mas a devolução das quantias se assenta na renúncia unilateral de valores ou na efetiva concretização do princípio da não-cumulatividade do IPI, caso se trate de ressarcimento de crédito presumido ou de crédito básico, respectivamente.

Como se vê, nos dois casos ocorrem 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 aqueles 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 o ressarcimento de créditos de IPI com fundamento nos princípios da isonomia, da finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa, porque o ressarcimento e a repetição do indébito não apresentam a mesma *ratio*.

Do mesmo modo, não há como fundamentar tal concessão com base na demora da apreciação dos processos pela Receita Federal. É certo que a norma veiculada pelo art. 49 da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, concede à Administração prazo de até 60 dias para decidir o processo, a partir do encerramento da instrução (e não da data de seu protocolo). Entretanto, se a Administração não se desincumbe de seu dever legal, o remédio adequado para sanar a omissão não é a aplicação de correção monetária ou de juros demora, mas sim a ação judicial que o contribuinte entender cabível para constranger a Administração a se manifestar.

Acrescente-se a tudo isso que o art. 3º, II, da Lei nº 8.748/93, estabeleceu expressamente distinção entre repetição de indébito e ressarcimento de créditos de IPI.

Em face do exposto diverjo do ilustre relator originário para votar no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 26 de novembro de 2008.


ANTONIO CARLOS ATULIM