



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10480.000767/98-41
Recurso n° 226.483 Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-01.273 – 3ª Turma
Sessão de 06 de dezembro de 2010
Matéria IPI; CRÉDITO PRESUMIDO; RESARCIMENTO
Recorrente USINA PETRIBÚ S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/1995 a 31/12/1995

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PARA DESONERAÇÃO DO PIS E DA COFINS. LEI N.º 9.363/96.

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 art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96), sendo irrelevante ter havido ou não incidência das contribuições na etapa anterior, pelo que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de pessoas físicas e cooperativas estão amparadas pelo benefício.” (Ac. CSRF/02-01.336).

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. *TRADING COMPANIES*.

Por força do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72, as exportações efetuadas através de empresas comerciais exportadoras, anteriores a 23.11.96, devem integrar o cálculo do crédito presumido como receitas de exportação.

RESSARCIMENTO. TAXA SELIC.

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

Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial quanto às aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Nayra

Bastos Manatta e Carlos Alberto Freitas Barreto, que negavam provimento; II) por unanimidade de votos, em dar provimento quanto às vendas por intermédio de trading company; e III) pelo voto de qualidade, em negar provimento quanto à taxa Selic. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Gileno Gurjão Barreto, Leonardo Siade Manzan (Relator), Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor, nesta parte, o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho.


Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente


~~Leonardo Siade Manzan - Relator~~


Gilson Macedo Rosenberg Filho - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Gileno Gurjão Barreto, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Leonardo Siade Manzan, Nayra Bastos Manatta, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

A contribuinte em epígrafe interpôs Recurso Especial de Divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF – em face do acórdão da extinta Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que negou provimento a seu Recurso Voluntário pelo voto de qualidade, em decisão assim ementada:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI RELATIVO AO PIS E À COFINS. ANO DE 1995. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Nos termos da Portaria MF nº 129/95, em consonância com a MP nº 948/1995, os valores relativos à exportações e aquisições entre 1º de janeiro e 31 de março de 1995 não podem ser considerados para a determinação da base de cálculo do benefício.

VENDAS ATRAVÉS DE TRADING COMPANY. IRRETROATIVIDADE DA NORMA INSTITUIDORA. O direito ao incentivo, relativamente a exportações indiretas, surgiu com a expressa alteração legal, estendendo-o às vendas a trading companies, com o fim específico de exportação.

CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E NÃO CONTRIBUINTES. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. Somente as aquisições de insumos de contribuintes da Cofins e do PIS geram direito ao crédito presumido concedido como ressarcimento das referidas contribuições, pagas no mercado interno.



PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO. PROVA. Incumbe ao contribuinte comprovar devidamente e demonstrar pontualmente quais os produtos e a forma de sua utilização no processo produtivo, sob pena de qualificar a glosa efetuada.

CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS EM RESSARCIMENTO DE IPI. Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa Selic a valores objeto de ressarcimento de crédito de IPI.

Recurso negado.

Em seu arrazoado do apelo extremo, a contribuinte alega haver divergência de interpretação quanto à inclusão na base de cálculo do crédito presumido de IPI dos valores de vendas para empresas comerciais exportadoras, dos relativos à aquisição de insumos de pessoas físicas e cooperativas, dos insumos empregados no processo de industrialização e, ainda, quanto à atualização desses valores com base na taxa Selic.

O recurso interposto foi parcialmente admitido pelo Despacho n.º 201-423, exarado pela então Presidente da extinta Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, somente no tocante à inclusão de aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas na base de cálculo do crédito presumido, quanto à atualização monetária do ressarcimento pela Selic e quanto às vendas através de Trading Company.

Irresignada com o seguimento parcial de seu recurso, a contribuinte interpôs agravo (fls. 413/421) requerendo o reexame de admissibilidade do Recurso Especial. No entanto, o reexame de admissibilidade manteve a decisão exarada no Despacho n.º 201-423.

A douta Procuradoria da Fazenda Nacional tomou ciência do recurso interposto em 19/10/2006 (fl. 407) e não apresentou contrarrazões.

Subiram, por conseguinte, os autos a esta Casa para julgamento.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Siade Manzan, Relator

O recurso especial interposto é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade quanto à inclusão de aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas na base de cálculo do crédito presumido de IPI, quanto à atualização monetária do ressarcimento pela Selic e quanto às vendas através de Trading Company, pelo que, dele tomo conhecimento e passo à sua análise.



Consoante relato supra, três são as questões a serem enfrentadas por este Colegiado, quais sejam: direito a crédito presumido de IPI quando há aquisição de insumos de pessoas físicas e cooperativas, vendas através de Trading Company e a aplicação da taxa selic neste ressarcimento.

Para melhor elucidar a questão, mister transcrever-se o dispositivo que criou referido benefício para fomento das exportações, qual seja, o art. 1º, da Lei n.º 9.363/96:

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 n.ºs 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.

Pois bem, o objetivo da lei é bastante claro: desonerar a carga tributária do PIS e da COFINS, incidentes em cascata, nas mercadorias destinadas à exportação.

Aliás, declinado objetivo veio **expresso** na Exposição de Motivos da Lei n.º 9.363/96. Trata-se da Exposição de Motivos n.º 120, de 23 de março de 1995, confirmada pela mensagem n.º 175 do Excelentíssimo Senhor Presidente da República, que precedeu a MP n.º 948, que assim verbera:

“A Medida Provisória n.º 905, de 21 de fevereiro de 1995, dispôs sobre a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos. Em seu elemento motriz, a proposta em comento dispunha que sobredita desoneração deveria ser feita mediante ressarcimento em dinheiro desses encargos a favor do exportador nacional.

2. Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponda não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim às duas etapas antecedentes, o que revela que a alíquota a ser aplicada deve ser elevada para 5,37%, atenuando ainda mais a carga tributária incidente sobre os produtos exportados, e se revelando compatível com a necessidade de ajuste fiscal”. (Grifou-se).

Ora, a redação não permite devaneios. Negar o crédito sob a argumentação de que não incidiu PIS e COFINS na última etapa de produção, ou representa desconhecimento da lei, ou uma tentativa falaciosa de negar o crédito a que o contribuinte tem direito.

Note que a própria Exposição de Motivos diz que foram consideradas as últimas DUAS etapas do processo produtivo. É exatamente por isso que fixou-se uma alíquota

de 5,37%, pois representa a carga tributária das mencionadas contribuições nas duas últimas etapas do processo produtivo $(1,0265)^2 - 1 = 0,0537$ ou **5,37%**.

Por fim, cabe frisar que, mais uma vez, a lei é cristalina quanto à base de cálculo do incentivo, senão vejamos:

*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. (Grifo nosso).*

Ora, é evidente que o termo “valor total” não comporta nenhuma exclusão. Caso contrário, não seria valor **total**!

Não é preciso maiores delongas para chegar-se à conclusão, portanto, de que as exclusões previstas nas IN's SRF n.ºs 23 e 103, ambas de 1997, **são absolutamente** ilegais, pois somente a lei, *strictu sensu*, poderia prever tais exclusões, **jamais** uma norma complementar, consoante art. 100, I, do CTN.

Frise-se, ainda, que esta Egrégia Segunda Turma já solucionou a matéria de forma acertada e definitiva, consoante demonstra a ementa do Aresto abaixo transcrita:

“IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTE AO PIS E A COFINS.

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 art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96), sendo irrelevante ter havido ou não incidência das contribuições na etapa anterior, pelo que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de pessoas físicas e cooperativas estão amparadas pelo benefício.” (Ac. CSRF/02-01.336, Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer).

Em relação às vendas realizadas através de *trading company*, entendo que tais operações devem ser incluídas na receita de exportações para o cálculo do crédito presumido de IPI, mesmo anteriormente à edição da Lei nº 9.363/96, em razão do disposto no art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72, vejamos:

Art. 3º - São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o art. 1º deste Decreto-Lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, à exceção do previsto no art. 1º do Decreto-Lei número 491, de 5 de março de 1969, ao qual fará jus apenas a empresa comercial exportadora.

A disposição do parágrafo único, do art. 1º, da Lei nº 9.363/96 não inovou no ordenamento jurídico, sendo meramente interpretativa, pelo que deve ser aplicada retroativamente.

Tal matéria já foi apreciada por diversas vezes pelo antigo Segundo Conselho de Contribuintes, razão pela qual transcrevo as razões de decidir do acórdão nº 201-74.391, as quais tratam com muita clareza sobre o assunto:

(...)

“Quanto às exportações efetuadas através de “trading company”, no período anterior a 23.11.1996, tem razão a Recorrente, pois devem integrar o cálculo do crédito presumido juntamente com as demais “receitas de exportação”.

A MP nº 948, de 23.3.1995, reguladora do crédito presumido em comento, refere-se a “produtor exportador de mercadorias nacionais” e “receitas de exportação” (arts. 1º e 2º), não excluindo, expressamente, as receitas obtidas através das empresas “trading” do cálculo do benefício fiscal.

Por outro lado, venda de mercadoria à “trading companies” é venda equiparada à exportação, visto que o objeto dessas sociedades é justamente a exportação.

O parágrafo único do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29.11.1972, que fixa as condições em que devem operar as “trading companies” (empresas comercial exportadora), estipula:

“Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que foram diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;*
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições.”*

Verifica-se que o Decreto-Lei nº 1.248/72, estabelece que, nessas empresas comerciais exportadoras, a mercadoria é embarcada diretamente ao exterior ou é colocada em entreposto aduaneiro, sob regime extraordinário, com o único objetivo de ser embarcada ao exterior.

Ainda, o art. 3º do referido Decreto-Lei nº 1.248 assegura ao produtor vendedor, nas operações realizadas através de empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, “os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação”, devendo as vendas realizadas pela Recorrente às empresas comerciais exportadoras (trading companies) ser equiparadas às exportações.

O crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363 é um benefício fiscal concedido por lei para incentivo à exportação, estando, por isso, alcançado pela regra geral de que trata o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72.



Não considero que a Instrução Normativa SRF nº 21/95, nem a Portaria nº 129/95 tenham restringido o direito da Recorrente, na verdade, ditos atos administrativos tratam de receita de exportação e venda para o exterior de produto nacional, que poderiam ser realizadas através de empresas comerciais exportadoras.

Igualmente, a alegação contida na decisão recorrida de que a inclusão das vendas às empresas comerciais exportadoras como receitas de exportação somente foi introduzida no ordenamento jurídico com a Lei nº 9.363/96 é inconsistente, visto que, conforme antes mencionado, a essas vendas eram, pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72, assegurados “os benefícios fiscais concedidos por Lei para incentivo à exportação”, o que inclui o crédito presumido.

Também não podemos esquecer que, em matéria penal e tributária, a lei pode ser aplicada retroativamente para beneficiar o réu ou o contribuinte, é a chamada retroação benigna (art. 106 do Código Tributário Nacional).

Concordo com o argumento da Recorrente de que a interpretação sistemática e teleológica da legislação conduz ao resultado, que se impõe, necessariamente, no caso, ou seja, o reconhecimento da equiparação determinada pelo Decreto-Lei nº 1.248/72, na aplicação do crédito presumido, não se devendo distinguir entre exportações diretas e exportações efetuadas através de “trading companies”.

Assim, considero que os valores referentes às exportações realizadas pela Recorrente através de empresas comerciais exportadoras devem integrar a base de cálculo do crédito presumido de IPI.”

(...)

Por fim, cumpre-se frisar que os créditos devem ser atualizados pelo mesmo índice utilizado pela Fazenda Nacional para cobrar seus valores. Explico.

Considerando que o ressarcimento é uma espécie do gênero restituição, conforme já decidido por esta Turma, tenho que as regras atinentes à restituição devem ser aplicadas ao ressarcimento.

Assim, incide a Taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido, a partir da data de protocolo do pedido de ressarcimento, em decorrência do que dispõe o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

A aplicação de juros calculados à Taxa Selic é entendimento desta Casa, sedimentado no Acórdão CSRF/02-01.160, relatado pelo Ilustre Conselheiro desta Turma, Dalton César Cordeiro de Miranda. O voto proferido no referido processo é esclarecedor, razão pela qual o adoto, com a devida vênia do Relator, e transcrevo seus principais excertos:

“Concluindo, 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 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. Tal direito é reconhecido por aplicação analógica do disposto no § 3o, do artigo 66, da Lei 8.383/91.

Todavia, com a desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advento da citada Lei 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 taxas de juros, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.

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 matéria, 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 possuir natureza híbrida – juros de mora e correção monetária –, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei 9.249/95, por seu art. 36, II, se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3o, da Lei 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 artigo 66, § 3o, da Lei 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 9.250/95 – que determina a incidência da mencionada taxa sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido –, crédito este que em

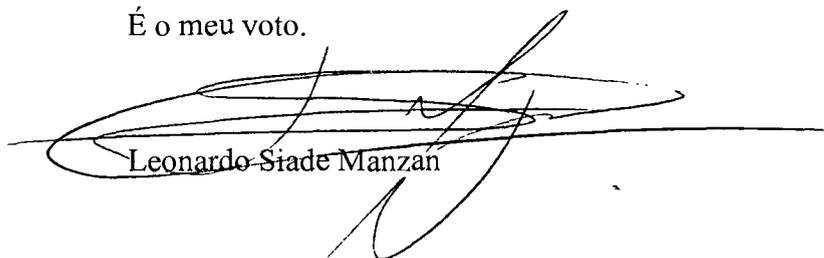


caso contrário restará minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda verificável sobre o valor da moeda.

A incidência de juros sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido teve origem exatamente com o advento do citado art. 39, § 4o, da Lei 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."

CONSIDERANDO os articulados precedentes e tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial de Divergência interposto pela contribuinte em tela, pelas razões acima expendidas.

É o meu voto.



Leonardo Siade Manzan

Voto Vencedor

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Redator Designado

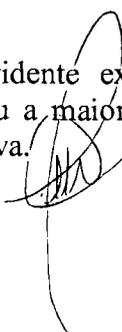
A discordância em relação ao voto do ilustre relator restringe-se na possibilidade da incidência da taxa SELIC no ressarcimento de IPI.

Preliminarmente, calha de pronto observar, neste voto, que diferentes são as figuras do ressarcimento e da restituição.

A restituição é a repetição de um indébito. Decorre de pagamento indevido ou a maior que o devido. Já o ressarcimento não está vinculado a qualquer pagamento indevido, mas decorre de concessão legal.

Sobretudo, não se pode olvidar que o direito subjetivo ao ressarcimento somente é constituído com o advento do despacho da autoridade competente, em oposição ao que ocorre com a repetição do indébito, em que o direito de repetir já nasce imediatamente com o pagamento indevido ou a maior, independentemente de qualquer ato da autoridade administrativa.

Nesta linha, fica evidente existir duas figuras que não se confundem: restituição por pagamento indevido ou a maior do que o devido (repetição de indébito); e ressarcimento, previsto em lei concessiva.



É certo que restituição e ressarcimento compartilham alguns aspectos, como o de ser ambos passíveis de satisfação em dinheiro ou mediante compensação, mas de nenhum modo ressarcimento é espécie do gênero restituição, senão vejamos:

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 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



CP

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 o crédito não se originou de nenhum indébito tributário.

Tratando-se de ressarcimento de créditos de IPI, consubstancia-se em mera liberalidade do sujeito ativo do tributo que, ao concedê-lo, decidiu fazê-lo sem a aplicação de correção monetária ou de juros, dado o silêncio das normas específicas que regem a espécie 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 resolvida 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.



11 

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, ou seja, as razões que fundamentam os institutos do ressarcimento e da repetição do indébito são totalmente distintas.

No caso da repetição de indébito, a devolução das importâncias se assenta 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 se assenta única e exclusivamente na renúncia unilateral de valores que foram lícitamente recebidos pelo sujeito ativo do tributo.

Como se vê, nos dois casos ocorrem devoluções de quantias ao contribuinte, mas estas devoluções ocorrem 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 o 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.

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, o que torna ilegal a aplicação de qualquer acréscimo ao ressarcimento.

Do mesmo modo, não há como fundamentar tal concessão com base na demora da apreciação dos processos pela Receita Federal. Não há que se falar em desvalorização do valor a ser ressarcido, mesmo porque o ambiente de ampla correção monetária que vigia no passado foi abolido pelo Legislador. Com efeito, o mundo jurídico aboliu e repudiou o sistema geral de indexação da economia, através da aprovação das normas legais que consolidaram o Plano Real, inexistindo atualmente previsão de atualização monetária tanto para caso de ressarcimento como para caso de restituição.

A Taxa Selic é, isto sim, a expressão numérica dos juros. Não se trata de atualização monetária. Juros, por sua vez, é um acréscimo ao principal, é um *plus* que inclusive se caracteriza como renda para aquele que o afeite. Ora, o Estado não pode pagar rendimentos – na forma de Taxa Selic, vale dizer, de juros – sem previsão legal, mormente quando o que seria o valor principal (ressarcimento) é, ele próprio, dependente de lei concessiva.

É cediço que a regra plasmada no art. 49 da Lei no 9.784, de 29/01/1999, sugere que a Administração tem 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 desincumbir de seu dever legal, o remédio adequado para sanar a omissão não é a aplicação de

