



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

Processo n° 10909.002255/2001-26
Recurso n° 228.760 Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-00.555 – 3ª Turma
Sessão de 1º de fevereiro de 2010
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente SEARA ALIMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO.
ENERGIA ELÉTRICA. SÚMULA CARF Nº 19.

Não cabe recurso especial de decisão que aplicou súmula do CARF.

Recurso Especial do Contribuinte Não Conhecido.

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.

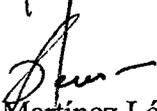
Recurso Especial do Contribuinte Negado.

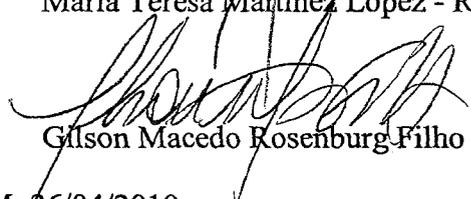
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, I) por maioria de votos, em não
conhecer do recurso especial quanto à energia elétrica. Vencida a Conselheira Maria Tereza
Martínez López (Relatora), que conhecia do recurso para negar-lhe provimento; e II) pelo voto
de qualidade, em negar provimento ao recurso especial quanto à incidência da taxa Selic sobre
o valor do crédito a ressarcir. Vencidos os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto, Rodrigo
Cardozo Miranda, Leonardo Siade Manzan, Maria Teresa Martínez López (Relatora) e Susy

Gomes Hoffmann, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho.


Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente


Maria Teresa Martínez López - Relatora


Gilson Macedo Rosenberg Filho - Redator-Designado

EDITADO EM: 26/04/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Gileno Gurjão Barreto, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Leonardo Siade Manzan, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento do crédito presumido de IPI, deferido parcialmente, autorizado pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor das Contribuições para o PIS/Pasep e para a Seguridade Social (Cofins), incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, referente ao 3º trimestre de 2001.

Consta do relatório do acórdão recorrido:

O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido do IPI, autorizado pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor das Contribuições para o PIS/Pasep e para a Seguridade Social (Cofins), incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, referente ao 3º trimestre de 2001, no valor de R\$ 7.145.436,43, conforme Pedido de Ressarcimento de fl. 01, apresentado em 01 de outubro de 2001.

2. O pleito foi parcialmente negado, pelo Despacho Decisório de fls. 1.956 a 1.957, que, com base no PARECER SAORT/DRF/ITJ Nº 064/2003, de fls. 1.940 a 1.955, autorizou o ressarcimento de apenas R\$ 631.318,01, pelos motivos relatados na seqüência.

2.1 Para cálculo do benefício, com base no § 1º do art. 3º da Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, foram considerados apenas os insumos consumidos no período, em detrimento do cálculo do contribuinte que havia considerado a totalidade dos produtos adquiridos no período.

2.2 Do valor dos insumos, utilizado pelo contribuinte para apuração do Crédito Presumido, foram excluídos (glosados) os valores de:

a) Insumos não enquadrados no conceito de matéria prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), no caso, os gastos com energia elétrica;

b) Insumos que não tiveram incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, em específico, as aquisições de pessoas físicas e cooperativas;

c) Insumos não utilizados nos abatedouros de aves ou suínos, ou nas unidades de industrialização, no caso, matrizes de animais e reprodutores;

d) Insumos das fábricas de ração, empregada na engorda de animais por 'produtores integrados';

e) Insumos adquiridos pela empresa e repassados aos 'produtores integrados';

f) Insumos que, não se integrando ao produto final, não sofreram desgaste em função de ação exercida diretamente sobre o produto fabricado – com base no Parecer Normativo CST nº 65, de 31 de outubro de 1979 (DOU de 6 de novembro de 1979).

2.3 O citado Parecer SAORT/DRF/ITJ Nº 064/2003 esclarece que, pela metodologia de verificação utilizada pela fiscalização, o mesmo valor poderia ter sido glosado por mais de um motivo (mais de uma irregularidade), conforme exemplificado na fl. 1.953 e a seguir reproduzido para fins de clareza.

Em 'NÃO INCIDÊNCIA PIS/PASEP/COFINS NA AQUISIÇÃO' estão compreendidos todos os insumos que não tiveram a incidência dessas contribuições sejam ou não passíveis de glosa por quaisquer das condições seguintes. Pode ocorrer, portanto, que todos os insumos de um determinado Centro de Custos possam ter sido glosados por este critério quando, eventualmente, poderiam ser também glosados por algum outro critério (...).

2.4 Por inexistência de previsão legal autorizativa, foi desconsiderada a aplicação de percentual de 7,43%, efetuada pelo contribuinte, em detrimento do percentual de 5,37%, determinado pela Lei 9.363, de 1996, para cálculo do crédito presumido pleiteado.

3. Irresignado com o indeferimento do seu pleito, o contribuinte apresentou, no devido prazo, sua manifestação de inconformidade, de fls. 1.970 a 2.002, requerendo, pelos motivos apresentados a seguir, a reforma do Despacho Decisório, para que fosse deferido o ressarcimento:

- com base no critério da aquisição dos insumos;

- sem as glosas efetuadas pela fiscalização;

- aplicando-se o percentual de 7,43% e
- com correção calculada pela taxa SELIC.

3.1 Preliminarmente, fazendo alusões à finalidade da instituição do crédito presumido, alega que o art. 2º da Lei 9.363, de 1996, determina que todas as aquisições estariam abrangidas pelo crédito e que Instruções Normativas – que criam exclusões – não poderiam transpor, inovar ou modificar o texto legal, citando decisão do 2º Conselho de Contribuintes em seu auxílio.

3.2 Inicia a análise do mérito alegando que o cálculo do crédito presumido deveria ser efetuado sobre todas as matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos e não sobre as MP, PI e ME consumidos na produção. Argumenta que o texto do art. 1º da Lei 9.363, de 1996, determina este entendimento e cita decisão do Conselho de Contribuintes no mesmo sentido.

3.3 Insurge-se contra a glosa do gasto com energia elétrica, entendendo que este deveria ser considerado porque no preço da energia elétrica estão inseridas as contribuições para o PIS/Pasep e Cofins. Também alega que a energia elétrica está inclusa no conceito de matéria prima, nos termos do art. 82, inciso I do 'RIPI/86' (SIC) e do Parecer Normativo nº 65, de 31 de outubro de 1979. Ainda, cita doutrina e decisões, do Conselho de Contribuintes e judiciais, como suporte.

3.4 Em seguida, discorda da glosa das aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, alegando que a aplicação do dispositivo legal não poderia estar adstrita ao texto e que deveria levar em consideração a intenção do legislador, fazendo alusão à exposição de motivos da Medida Provisória nº 905, de 21 de fevereiro de 1995 (posteriormente convertida na Lei 9.363, de 1996). Neste sentido, entende que deveria ser considerado que o fornecedor, pessoa física, poderia ter anteriormente comprado insumos tributados, necessários ao fornecimento de seu produto ao industrial/exportador. Cita decisões do Conselho de Contribuintes que, no seu entender, corroboram seu ponto de vista.

3.5 Adicionalmente, alega ser indevida a glosa dos valores relativos à aquisição de aves/pintos e leitões matrizes, considerados pela fiscalização como aquisição e não consumo. Argumenta, o contribuinte, que estas aves/pintos e leitões matrizes, após gerarem pintos e leitões, são, posteriormente, abatidos – aquiescendo, porém, que em casos excepcionais alguns são vendidos no mercado interno, para outros produtores.

3.6 Alega, também, ser idevida a glosa de insumos adquiridos e não utilizados nos abatedouros ou nas unidades de industrialização, pois, tratam-se de matrizes e ovos incubáveis, que, dão origem aos próprios produtos derivados das aves, a serem exportados.

3.7 Quanto à glosa de insumo das fábricas de ração, entende ser indevida pelo fato de que as rações produzidas são transferidas aos parceiros integrados para engorda de animais, integrando



inexoravelmente os produtos exportados. Argumenta que seus estabelecimentos, que fabricam ração, fazem parte do processo, de forma a suprir as granjas de engorda, sem que seja possível separar a cadeia produtiva.

3.8 Contra a glosa de insumos adquiridos pela empresa e repassados aos produtores integrados, insurge-se o contribuinte, argumentando que todo o processo é de sua propriedade e responsabilidade, portanto, os insumos repassados aos produtores teriam sido por eles utilizados em nome da empresa. Em suporte a sua argumentação, o contribuinte traz jurisprudência do Conselho de Contribuintes sobre industrialização por encomenda.

3.9 Concorda, a impugnante quanto à glosa de insumos que não se constituam MP, PI ou ME, e que não sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como: o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

3.10 Irresigna-se, ainda, o contribuinte da não aplicação da taxa SELIC na atualização do valor do crédito presumido, alegando o princípio constitucional da isonomia, asseverando que a desigualdade de tratamento possibilita o enriquecimento sem causa e comparando o caso em tela à restituição do Imposto de Renda Pessoa Física. Nesta linha, cita decisões do Conselho de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça.

3.11 Finalmente, defende a aplicação do percentual de 7,43% no cálculo do crédito presumido, em detrimento do percentual de 5,37% utilizado pela fiscalização, alegando que a mudança da alíquota da Cofins – de 2% para 3% (art. 8º da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998) – demandaria esta adequação ao cálculo do benefício.”

Por meio do Acórdão n.º 202-16.318, os membros da então Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes negaram provimento ao recurso: I) pelo voto de qualidade, quanto à exclusão de energia elétrica; II) por maioria de votos, quanto à exclusão de matrizes; e III) por unanimidade de votos, quanto ao restante.

A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADMITIDOS NO CÁLCULO.

As aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, não contribuintes do PIS e da Cofins, não se incluem na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Na sistemática da Lei n.º 9.363, de 1996, os gastos com energia elétrica, ainda que consumida pelo estabelecimento industrial, e itens que não se agregam ao produto final e nem sofrem desgaste em função de ação exercida diretamente sobre o produto fabricado não se incluem na base de cálculo do crédito presumido.

Os bens que integram o ativo imobilizado não são considerados insumos para fins de cálculo do crédito presumido.

Não são admitidos como insumos – para fins de apuração do benefício – os gastos com itens não utilizados nas unidades de industrialização.

METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO CRÉDITO.

A apuração do crédito presumido deve ser efetuada a partir dos insumos efetivamente empregados na fabricação de produtos exportados.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

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

CORREÇÃO MONETÁRIA.

Não existe previsão legal para a correção monetária de valores relativos a ressarcimento de crédito presumido de IPI.

Recurso negado.

A contribuinte, com fundamento no então Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, contra decisão majoritária consubstanciada em acórdão da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes interpõe recurso especial a esta Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O apelo especial, uma vez verificados os requisitos de admissibilidade, foi recebido parcialmente pelo Despacho n° 202-088 (fl. 2.432) da Presidência daquela Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

O seguimento do recurso especial se deu apenas em relação às questões de i) energia elétrica e ii) deferimento da atualização do crédito pela taxa Selic.

Acolhido e autuado o recurso especial, foram os presentes autos à d. Procuradoria da Fazenda Nacional, conforme prescreve o art. 44, § 2º, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes. Pede a manutenção do acórdão recorrido.

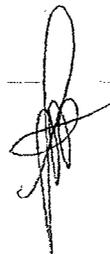
É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Relatora

Trata-se de análise de recurso especial de divergência, interposto pela contribuinte, no qual foram dadas seguimento para análise deste Colegiado apenas as seguintes matérias:

- i) energia elétrica; e
- ii) deferimento da atualização do crédito pela taxa Selic.



Passo à análise das matérias:

i) Energia elétrica

Defende a contribuinte, ora recorrente que a energia é produto intermediário; que a energia elétrica é consumida no processo industrial, apesar de não se incorporar fisicamente ao produto final. Cita o Parecer PN nº 65/79, o qual lhe ampararia seus argumentos. Traz precedentes dos Conselhos de Contribuintes.

O art. 1º da Lei nº 9.363/96 enumera expressamente os insumos utilizados no processo produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: *matérias-primas, produtos intermediários* e materiais de embalagem.

De fato, o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras. O objetivo expresso do legislador foi o de estimular as exportações de empresas industriais (produtor-exportador) e a atividade industrial interna, mediante o ressarcimento das contribuições Cofins e PIS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de insumos utilizados no processo produtivo.

Mas isso não significa uma interpretação ampla, a ponto de se incluir como insumo toda e qualquer aquisição que venha a ser utilizada “*para*” e não “*na*” industrialização do produto. É necessário a meu ver, certa distinção. Na industrialização propriamente dita são necessárias aquisições de específicos insumos. Já, “*para a*” industrialização, certamente são também necessários diversos elementos, tais como: maquinários, equipamentos, peças, utensílios, pessoal técnico etc, substituíveis em espécie, sem a alteração do produto final. Daí, se dizer com certa propriedade que, aquilo que se agrega ou mantém contato direto ao produto é certamente insumo básico ou produto intermediário ou material de embalagem. Conseqüentemente, o insumo utilizado na consecução do produto final, somente será produto intermediário, se tiver contato direto com o produto final.

Nem se diga que a energia e os combustíveis não sejam necessários “*para a*” industrialização. No meu entender, a questão não está na necessidade da utilização do insumo, mas no contato direto. No caso em que a energia é utilizada como elemento de aquecimento de peças, não faz parte, não se agrega e nem é utilizada diretamente. Pode-se substituir pela lenha, carvão ou outra forma de energia, que não necessariamente modificará o produto final em suas características essenciais. O fato de ser a energia consumida durante o processo industrial, pois também a energia elétrica aplicada na ação das máquinas o é, nem por isso passa a ser conceituada como produto intermediário, não dá o enquadramento como produto intermediário.

A seu turno, o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96 determina que seja utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu art. 2º, § 3º.

Destarte, conceitualmente, encontramos no art. 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, (reproduzido pelo inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 - RIPI/1988), as seguintes regras:

Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:



I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (grifos não do original)

Da exegese desse dispositivo legal, onde utilizado a palavra “no” processo de industrialização, bem como “forem consumidos no processo de industrialização” quer me parecer – diretamente na industrialização.

Destarte, penso equivocado se defender que a energia elétrica possa ser rotulado como insumo ou matéria-prima, propriamente dito, visto não se inserir no processo de transformação do qual resultará a mercadoria industrializada.

No mais, oportuno lembrar que a matéria pertinente às aquisições de combustíveis e energia elétrica encontra-se sumulada pelo CARF, proveniente do Segundo Conselho de Contribuintes conforme transcrição a seguir:

SÚMULA Nº 12 - Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

ii) Atualização pela taxa Selic

No mais, com que diz respeito à Selic, o cerne da questão diz respeito à respectiva atualização monetária, a partir da protocolização do pedido de ressarcimento de créditos de IPI.

Ressalto conhecer da existência de Jurisprudência cristalina dos Tribunais Superiores no sentido de que crédito escritural não deve ser sujeito à atualização, na linha genérica desenvolvida muitas vezes pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional. Não é o caso dos autos em que a recorrente pede a atualização a partir do protocolo do pedido administrativo de ressarcimento de crédito de IPI.

Aliás, a partir do protocolo de pedido de restituição de determinada importância, passa a ser a referida importância, uma dívida. Como dívida, ressalva-se um outro aspecto importante. A demora própria do andamento fiscal, e a correspondente defasagem monetária do crédito, não podem ser carregadas como ônus do contribuinte, sob pena de ficar comprometido, pelo menos em parte, o valor ressarcido, que se busca preservar.

Cabe também asseverar que não se discute se correção monetária é mera recomposição do poder aquisitivo da moeda, fato este constatado pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, a exemplo dos seguintes julgados: RE nº 93.415/RS, RE nº 89383-7/RJ, RE nº 77.803/RS.

Penso, que a partir da data de protocolização do respectivo pedido e o do efetivo ressarcimento, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que à contribuinte titular do direito ao crédito de IPI, garanta-se o direito à atualização monetária pela Selic, nesse período, nos moldes aplicáveis na cobrança, restituição ou compensação dos tributos e contribuições federais.

A negativa de aplicação da taxa Selic, nos ressarcimentos de crédito do IPI, por parte dos julgadores administrativos tem sido fundamentada em duas linhas de argumentação: uma, com o entendimento de que seria indevida a correção monetária, por ausência de expressa previsão legal, e a outra considera cabível a correção monetária até 31 de dezembro de 1995, por analogia com o disposto no art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, não admitindo contudo a correção a partir de 1º de janeiro de 1996, com base na taxa Selic, por ter ela natureza de juros e alcançar patamares muito superiores à inflação efetivamente ocorrida.

Não comungo nenhum desses entendimentos, pois, sendo a correção monetária mero resgate do valor real da moeda, é perfeitamente cabível a analogia com o instituto da restituição para dispensar ao ressarcimento o mesmo tratamento, como o faz a segunda linha de argumentação acima referida, à qual não me alio porque, no meu entender, a extinção da correção monetária a partir de 1º de janeiro de 1996 não afasta, por si só, a possibilidade de incidência taxa Selic os ressarcimentos. Entendo que, se sobre os indébitos tributários incidem juros moratórios, também nos ressarcimentos, analogamente à correção monetária, esses juros são cabíveis.

Registre-se, entretanto, que os indébitos e os ressarcimentos se diferenciam no aspecto temporal da incidência da mora, visto que o indébito caracteriza-se como tal desde o seu pagamento, podendo ser devolvido desde então. Já os créditos de IPI devem antes ser compensados com débitos desse imposto na escrita fiscal e somente se tornam passíveis de ressarcimento em espécie quando não houver possibilidade de se proceder a essa compensação, cabendo então a formalização do pedido de ressarcimento pelo contribuinte que fará as provas necessárias ao Fisco.

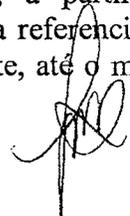
Destarte, pode-se afirmar que a obrigação de ressarcir em espécie nasce para o Fisco apenas a partir desse pedido, portanto, somente com a protocolização do pedido de ressarcimento, pode-se falar em ocorrência de demora do Fisco em ressarcir o contribuinte, havendo, pois, a possibilidade de fluência de juros moratórios.

Ademais, o simples fato de a taxa de juros eleita por lei para a administração tributária ser compensada pela demora no pagamento dos seus créditos e compensar o contribuinte pela demora na devolução do indevido alcançar patamares superiores ao da inflação não pode servir à negativa de compensar o contribuinte pela demora do Fisco no ressarcimento.

Alguns poderiam questionar o por quê da escolha da taxa Selic. Penso que a sua aplicação vai de encontro ao adotado na legislação, nos pedidos de restituição, compensação e cobrança de créditos da União.

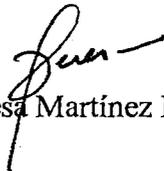
Em verdade, o Fisco exige ou paga ao contribuinte aquilo que a União paga para tal captação. Nesse sentido, "os juros" são devidos por representar remuneração do capital, que permaneceu à disposição da empresa, e não guardam natureza de sanção.

Por esses motivos, a exemplo do ocorrido na cobrança, restituição ou compensação dos tributos e contribuições federais é que entendo que a escolha da taxa Selic reflete a melhor opção. Devida assim 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.



CONCLUSÃO:

Em face ao acima exposto, voto no sentido de DAR provimento parcial ao recurso especial da contribuinte, apenas quanto à atualização do crédito pela taxa Selic a partir da data de protocolização do pedido de ressarcimento.


Maria Teresa Martínez López

Voto Vencedor

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Redator-Designado

A relatora entende que os recursos protocolados antes da edição das súmulas do CARF devem ser conhecidos e improvidos.

Com todo respeito que tenho pela ilustre relatora, discordo de sua tese, pois entendo ser aplicável ao caso a lei processual vigente à época da segunda análise de admissibilidade.

Impende observar que pressuposto objetivo de cabimento de recurso especial é regra processual, vigorando no momento da prática do ato formal. Em suma, as leis processuais são de efeito imediato frente aos feitos pendentes, mas não são retroativas, pois só os atos posteriores à sua entrada em vigor é que se regularão por seus preceitos, tendo em vista o princípio de que *tempus regit actum*, ou seja, o tempo rege o ato

Ressalto que a aplicação da lei processual nova deve observar o estágio em que se encontra cada ato no processo. Caso estejam exauridos, não sofrem qualquer influência. Contudo, se estiverem pendentes, serão atingidos. Assim, os atos que já se findaram não serão sofrerão as conseqüências da nova norma. Os atos pendentes serão atingidos, ficando respeitados os efeitos dos atos já praticados.

Neste passo, como esse colegiado tem o poder/dever de fazer a segunda análise de admissibilidade do recurso, devemos observar a legislação no momento deste pronunciamento e não a do momento da propositura do recurso.

Após breve noção acerca da aplicação da lei processual no tempo, retornando ao caso em questão, é de conhecimento de todos que o § 2º do art. 67 do Regimento Interno do CARF define que não cabe recurso especial de decisão que aplique súmula do CARF e que a matéria referente à questão da utilização dos custos com a aquisição de energia elétrica e combustíveis, para fins de cálculo do crédito presumido do IPI, já foi pacificada no CARF por intermédio da Súmula nº 19, publicada no DOU de 22/12/2009.

Forte nestes argumentos, não conheço desta matéria.

No mais, a discordância em relação ao voto da ilustre relatora 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 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)

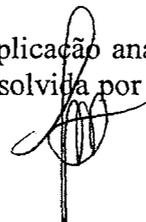
§ 4º *A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior 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;*
- 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.

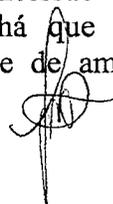
Já no caso de ressarcimento de créditos incentivados, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo era devido, mas a devolução das quantias se assenta única e exclusivamente na renúncia unilateral de valores que foram lícitamente recebidos pelo sujeito ativo do tributo.

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



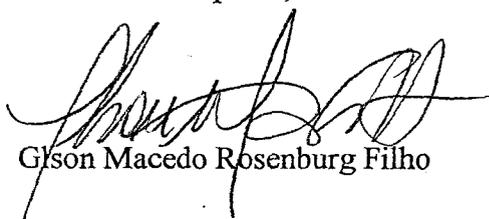
monetária que vigia no passado foi abolido pelo Legislador. Com efeito, o mundo jurídico aboliu e repudiou o sistema geral de indexação da economia, através da aprovação das normas legais que consolidaram o Plano Real, inexistindo atualmente previsão de atualização monetária tanto para caso de ressarcimento 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 afece. 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 correção monetária ou de juros de mora, mas sim a ação judicial que o contribuinte entender cabível para constringer a Administração a se manifestar.

Nesse contexto, inadmissível pensar na aplicação da taxa Selic como um meio de reposição do valor real da moeda.

Em face do exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso do contribuinte.



Gison Macedo Rosenberg Filho