



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

**Processo n°** 11065.000910/2002-24  
**Recurso n°** 231.846 Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-00.877 – 3ª Turma  
**Sessão de** 27 de abril de 2010  
**Matéria** RESSARCIMENTO DE IPI  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL e  
SUDES IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

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

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.

A industrialização por encomenda deve integrar a base de cálculo do crédito de IPI, pois compõe os custos totais de produção.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC.

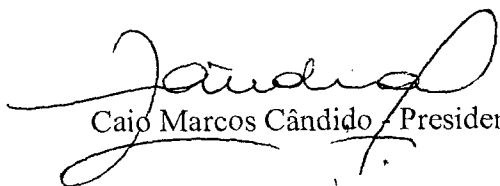
Incabível a atualização do ressarcimento pela taxa Selic, por se tratar de hipótese distinta da repetição de indébito.

Recursos Especiais do Procurador Provido e do Contribuinte Negado.

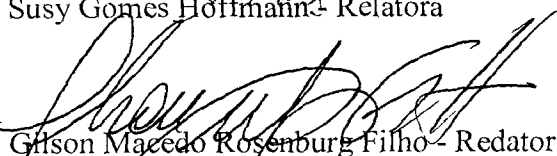
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Leonardo Siade Manzan, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann (Relatora), que negavam provimento; e II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Leonardo Siade Manzan, Maria Teresa Martínez López e Susy

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

  
Caio Marcos Cândido - Presidente Substituto

  
Susy Gomes Hoffmann - Relatora

  
Gilson Macedo Rosenberg Filho - Redator Designado

EDITADO EM: 28/03/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, 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

Tratam-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pelo contribuinte.

O presente processo originou-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, relativo ao primeiro, segundo e terceiro trimestres de 2001, no valor de R\$ 1.615.656,75.

Deferiu-se parcialmente o pedido, no valor de R\$ 736.854,87 (fls. 100/103), e sem a respectiva correção monetária.

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade às fls. 106/113 dos autos, salientando que a sua impugnação refere-se tão-somente à exclusão dos valores referentes às compras de insumos classificados com o código "1.13" (beneficiamento), e contra o afastamento da correção monetária dos valores a serem ressarcidos.

Sustentou que o "industrializador por encomenda" compõe o seu preço com base em todas as variáveis usualmente utilizadas, inclusive o PIS e a COFINS devida em razão da receita auferida, porém não se inclui o valor da matéria-prima recebida do encomendante.

Defendeu, por outro lado, a correção monetária do valor a ser ressarcido.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, às fls. 148/155, julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte.

Às fls. 157/163 dos autos, o contribuinte interpôs recurso voluntário, reiterando, em linhas gerais, as suas alegações já expostas na manifestação de inconformidade.

A antiga Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade, deu provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de incluir a industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido do IPI. Negou-se provimento, pelo voto de qualidade, ao pedido de correção monetária. Eis a ementa do julgado:

*IPI. CRÉDITO PRESUMIDO.*

*A "mens legis" do incentivo teve por finalidade a desoneração tributária dos produtos exportados. O valor das matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários mandados industrializar por encomenda que integraram o produto final exportado compõe a base de cálculo do crédito presumido do IPI.*

*ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. IMPOSSIBILIDADE.*

*O §4º do art. 39 da lei nº 9.250/1995 inseriu no seu comando a aplicação da taxa Selic somente sobre os valores oriundos de débitos passíveis de restituição ou compensação, não contemplando valores oriundos de ressarcimento de tributo presumidamente calculado.*

*Recurso provido em parte.*

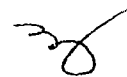
A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial às fls. 171/176 dos autos, com base em divergência jurisprudencial, relativamente à inclusão, na base de cálculo do crédito presumido do IPI, dos valores dos serviços de industrialização por encomenda. Suscitou, ainda, violação à legislação tributária, tendo em vista que o artigo 1º da lei nº 9.363/96 apenas inclui na base de cálculo do IPI as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não havendo previsão legal no que tange aos serviços de beneficiamento prestados por terceiros.

Finalmente, alegou que o contribuinte não comprovou que os produtos foram, de fato, remetidos às empresas terceirizadas nem que o produto beneficiado foi efetivamente industrializado pelo exportador.

O contribuinte, por sua vez, também interpôs recurso especial (fls. 193/198), com fundamento em divergência jurisprudencial, tendo em vista decisão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em que se admitiu a correção monetária com aplicação da taxa Selic na hipótese de ressarcimento.

Alegou que, não se procedendo à correção monetária, o Estado acaba incorrendo em enriquecimento ilícito, uma vez que não se cuida de acréscimo ao valor a ser ressarcido, mas manutenção do valor real.

Às fls. 217/229, o contribuinte apresentou suas contra-razões. Preliminarmente, argüiu a inexistência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o julgado apresentado pela Procuradoria como paradigma do dissídio. Segundo o contribuinte, neste caso, não se verificou incorporação de produtos intermediários e matérias-primas no retorno da mercadoria do processo de industrialização terceirizado; ao passo que, na hipótese dos autos, a desconsideração da base de cálculo do crédito presumido baseou-se não na ausência de incorporação dos produtos industrializados, mas sim no fato de o "encomendante remeter os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese



*prevista no art. 36, incisos I e II, do RIPI/82 correspondente ao art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98) e o executor da encomenda remeter os produtos com suspensão”.*

No mérito, referiu-se a entendimento do STJ convergente com a decisão recorrida. Repeliu o argumento da recorrente no sentido de que o beneficiamento de couro constitui hipótese de prestação de serviços, e não de aquisição de matéria-prima, asseverando que as empresas para as quais foram remetidos os produtos para beneficiamento são contribuintes do IPI, além do fato de que, quando do retorno das mercadorias, tem-se a incidência de ICMS e de IPI, aquele diferido e este suspenso.

Ressaltou que a empresa terceirizada inclui em seu preço todos os custos atinentes aos produtos utilizados na mercadoria, dentro do que se encontra a carga tributária relativa ao PIS e à COFINS.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões às fls. 235/244. Em linhas gerais, expôs que não há previsão legal que *“respalde a incidência de atualização monetária quando o crédito se origina de escrituração em livros fiscais”*.

Reputou indevida a equiparação entre o ressarcimento e a restituição, porquanto nessa há o pagamento indevido, sendo de rigor a sua repetição. No ressarcimento, por sua vez, não se verifica pagamento indevido, mas apenas créditos escriturais, que são aferidos pelo contribuinte e lançado em seus livros fiscais. Desta forma, não haveria como se estender a disciplina legal de um instituto a outro, até porque a taxa Selic constitui-se em taxa de juros, que, por ser matéria de direito estrito, não comporta analogia.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

Os presentes recursos especiais são tempestivos.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou como decisão paradigma da divergência jurisprudencial suscitada o Acórdão nº 201-78.510, da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Nessa decisão, conforme se depreende do seu conteúdo (fls. 177/182), verifica-se que o afastamento dos valores relativos à industrialização por encomenda deu-se com base no fato de que *“o valor de tais serviços não se refere a valor de matéria-prima. A matéria, na remessa para industrialização, não sofre alteração de valor. No processo de industrialização, o valor da prestação de serviços se incorpora ao valor do produto acabado e não ao da matéria-prima”*.

O que se quer dizer, com tal fundamentação, é que, partindo-se da premissa de que o art. 1º da Lei nº 9363/96 apenas inclui na base de cálculo do crédito presumido de IPI as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não havendo previsão legal no que tange aos serviços de beneficiamento prestados por terceiros; este não pode ser agregado ao valor da matéria-prima enviada para a empresa terceirizada para efeito de cálculo do benefício. Entendeu-se que o valor do beneficiamento apenas influencia e agrega-se ao valor final do produto, alheio, assim, às hipóteses legais que compõem a base de cálculo do crédito de IPI.

Desta forma, é de se concluir, ao contrário da alegação do contribuinte, que se mostra presente o dissídio jurisprudencial argüido pela recorrente.

O contribuinte, por outro lado, também demonstrou a divergência jurisprudencial auzida, juntando acórdãos da Segunda turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Com efeito, a Câmara Superior de Recursos Fiscais tem diversos julgados no sentido de que o ressarcimento é passível de correção monetária, com base na taxa Selic. Eis algumas dessas decisões:

*Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF / Segunda Turma /  
ACÓRDÃO CSRF/02-02.027 em 17.10.2005*

*RESSARCIMENTO DE IPI*

*RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. A atualização monetária dos ressarcimentos de créditos de IPI constitui simples resgate da expressão real do incentivo, não constituindo "plus" a exigir expressa previsão legal (Parecer AGU n.º 01/96). O artigo 66 da Lei n.º 8.383/91 pode ser aplicado na ausência de disposição legal sobre a matéria, face aos princípios da igualdade, finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa. Dentro desta premissa, aplicável a taxa **SELIC**.*

*Recurso especial negado.*

*Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques (Relatora), Antonio Carlos Atulim, Antonio Bezerra Neto e Henrique Pinheiro Torres.*

*Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer que deram provimento ao recurso. Ausente justificadamente o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior.*

*Manoel Antonio Gadelha Dias - Presidente*

*Publicado no DOU em : 16.07.2007*

*Relator: Rogério Gustavo Dreyer - Redator Designado*

*Recorrente: FAZENDA NACIONAL*

*Interessado: PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A*

*Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF / Segunda Turma /  
ACÓRDÃO CSRF/02-02.058 em 17.10.2005*

*RESSARCIMENTO DE IPI*

*RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA - A atualização monetária dos ressarcimentos de créditos de IPI constitui simples resgate da expressão real do incentivo, não constituindo "plus" a exigir expressa previsão legal (Parecer AGU n.º 01/96). O artigo 66 da Lei n.º 8.383/91 pode ser aplicado na ausência de disposição legal sobre a matéria, face aos princípios da*



igualdade, finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa.  
Dentro desta premissa, aplicável a taxa **SELIC**.

*Recurso especial provido.*

*Pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques (Relatora), Antonio Carlos Atulim, Antonio Bezerra Neto e Henrique Pinheiro Torres que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda. Ausente justificadamente a Conselheira Adriene Maria de Miranda.*

*Manoel Antonio Gadelha Dias - Presidente*

*Publicado no DOU em : 16.07.2007*

*Relator: Rogério Gustavo Dreyer - Redator Designado*

*Recorrente: COINBRA FRUTESP S/A*

*Interessado: FAZENDA NACIONAL*

*Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Segunda Turma /  
ACÓRDÃO CSRF/02-02.013 em 05.07.2005*

**RESSARCIMENTO DE IPI**

**IPI - RESSARCIMENTO - CORREÇÃO MONETÁRIA - TAXA SELIC.** *A analogia está presente no art. 108 do CTN consubstanciando sua utilização na ausência de norma expressamente destinada a atualização monetária de créditos incentivados.*

*Recurso especial negado.*

*Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto, Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim e Henrique Pinheiro Torres que deram provimento ao recurso.*

*Manoel Antonio Gadelha Dias - Presidente*

*Publicado no DOU em : 29.12.2006*

*Relator: Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva*

*Recorrente: FAZENDA NACIONAL*

*Interessado: PRENSA JUNDIAÍ S. A.*

*Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Segunda Turma /  
ACÓRDÃO CSRF/02-01.497 em 10.11.2003*

**IPI - RESSARCIMENTO - CORREÇÃO MONETÁRIA**

**IPI - CRÉDITO INCENTIVADO - ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA - TAXA SELIC.** *Havendo desgaste do poder aquisitivo da moeda, deve ser atualizado monetariamente o quantum a ser ressarcido, a contar da data da protocolização do pedido. De ser*

*aplicada a Taxa SELIC a partir de 01.01.1996 até a data do efetivo pagamento.*

*Recurso especial negado Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Relator), Josefa Maria Coelho Marques e Henrique Pinheiro Torres. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.*

*Edison Pereira Rodrigues - Presidente*

*Publicado no DOU em : 26.12.2006*

*Relator: Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva - Redator Designado*

*Recorrente: FAZENDA NACIONAL*

*Interessado: SITI S.A. SOCIEDADE DE INSTALAÇÕES TERMOELÉTRICAS INDUSTRIAIS.*

Realmente, a correção monetária impõe-se, em primeiro lugar, em razão dos princípios da proibição de enriquecimento ilícito e da moralidade administrativa.

Como se sabe, a atualização monetária serve à manutenção da expressão real da moeda, que, com o passar do tempo, pode ter o seu valor corroído. Não consubstancia um acréscimo nem um aumento naquele valor. Na verdade, ao não proceder à correção monetária, ter-se-ia, sim, um decréscimo do valor que se discute, no que tange à relação entre o montante que inicialmente se pleiteia, e que retrata o valor real da moeda naquele momento, e o verificável, em sua real expressão, isto é, em seu real poder de compra, ao fim da discussão.

Desta forma, a inadmissibilidade da atualização dos valores objetos do pedido de ressarcimento implica patente caracterização de enriquecimento indevido por parte do Estado. Estar-se-ia, de fato, dando-se cumprimento parcial ao direito do contribuinte ao ressarcimento que ora se discute.

Por outro lado, é de se ter que a Câmara Superior de Recursos Fiscais teve iterativa jurisprudência, conforme já demonstrado, no sentido de ser, o ressarcimento, espécie do gênero restituição, subsumindo-se ao art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

Assim é que, além da necessária correção monetária dos valores objetos do ressarcimento do crédito de IPI, esta deve ser perpetrada com base na taxa Selic, tendo em vista que assim o é também nos casos de restituição.

Ainda, analisando-se o recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional, tem-se que se pleiteia a reforma da decisão recorrida no que tange à inclusão dos valores referentes à industrialização por encomenda no cálculo do crédito presumido de IPI, objeto do pedido de ressarcimento.

Esta Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou sobre o tema diversas vezes, com o posicionamento no sentido de que a industrialização por encomenda deve, sim, integrar o objeto de cálculo dos valores passíveis de ressarcimento em virtude de crédito de IPI.

E, de fato, esta a tese que deve prevalecer.

A industrialização por encomenda, como procedimento que, em determinados processos de produção, se revela corriqueiro, íntegra, inequivocamente, os custos da respectiva produção, impondo-se que seja levado em conta no cálculo do crédito presumido de IPI.

Veja-se, nesse sentido, as seguintes decisões:

*Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF / Segunda Turma / ACÓRDÃO CSRF/02-02.253 em 24.04.2006*

*RESSARCIMENTO DE IPI*

*IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto na Lei nº 9.363/96. Recurso especial negado. Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Josefa Maria Coelho Marques que deram provimento ao recurso.*

*Manoel Antonio Gadelha Dias - Presidente.*

*Publicado no DOU em: 07.08.2007*

*Relator: Dalton Cesar Cordeiro de Miranda*

*Recorrente: FAZENDA NACIONAL*

*Interessado: RGS - INDÚSTRIA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA*

*“ IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA – A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto na Lei nº 9.363/96. Recurso especial negado.” (CSRF/02-01.905, Rel. Cons. Dalton César Cordeira de Miranda, d.j 12/04/2005)*

*“IPI – CRÉDITO POR ENCOMENDA. Os custos referentes à matéria prima beneficiada por terceiros e utilizada no produto final exportado deve ser incluído na base de cálculo do incentivo criado pela Lei nº 9.363/96. Recurso negado.” (CSRF/02-01.857, Rel. Cons. Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva, d.j. 11/04/2005) PRESUMIDO – INDUSTRIALIZAÇÃO*

Assim, improcedente o recurso interposto pela Procuradoria da Fazenda

Nacional.

Diante disso, nego provimento ao recurso da Fazenda; e dou provimento ao recurso do contribuinte, para que se proceda à atualização monetária do valor objeto do pedido de ressarcimento, com base na taxa Selic.

  
Susy Gomes Hoffmann

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Redator Designado

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 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 referem-se 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 auferir. 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.

  
Gilson Macedo Rosenberg Filho