



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

CSRF/T02
Fls. 1

Processo nº 13005.000689/98-61
Recurso nº 202-119.193 Especial do Procurador
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº 02-03.286
Sessão de 01 de julho de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA MINUANO DE ALIMENTOS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1996

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS OU COOPERATIVAS. PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. TAXA SELIC.

Integra a base de cálculo do crédito presumido de IPI o valor referente ao crédito relativo aos insumos adquiridos de cooperativas e pessoas físicas.

A exportação de produtos NT não gera direito ao crédito presumido do IPI instituído para ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS. Não se consideram produtores, para efeitos fiscais, os estabelecimentos que confeccionam mercadorias constantes da TIPI com a notação NT.

Não há como aplicar a taxa de juros SELIC ao ressarcimento do crédito presumido de IPI sob fundamento da analogia, porque não se trata de uma mera situação esquecida pelo legislador; ao contrário, de um instituto próprio com motivos, finalidades e regras específicas.

O Princípio da Legalidade proíbe no âmbito da Administração Pública a aplicação isolada de princípios, isto é, sem a existência de regra específica disciplinadora da matéria.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais: 1) pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional, quanto às matérias de aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim, Henrique Pinheiro Torres, Elias Sampaio Freire e Gilson Macedo Rosenburg Filho, que deram provimento ao recurso; 2) por maioria de votos, DAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional quanto à matéria exportação de NT. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Dalton César Cordeiro de Miranda, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Júnior, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho;

3) por maioria de votos, DAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional, quanto à matéria incidência selic. Vencidos os Conselheiros Dalton César Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martínez López, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Júnior, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

ANTONIO PRAGA
Presidente

JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Relator

FORMALIZADO EM: 05 JUN 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Praga (Presidente), Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Dalton César Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (substituto convocado), Julio Cesar Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Júnior (Substituto convocado), Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho

Relatório

Trata-se de recurso especial, início às fls. 275, interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 202-15.016, início às fls. 238, no qual, por maioria de votos, deu-se provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito:

- a) à inclusão na base de cálculo do crédito presumido de IPI o valor referente ao crédito relativo aos insumos adquiridos de cooperativas e pessoas físicas;
- b) ao crédito mesmo na exportação de produtos não tributados (classificação NT); e
- c) a atualização pela SELIC dos valores a serem ressarcidos.

O recurso foi baseado no art. 32, I, do então vigente Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/98. Alega a Fazenda Nacional que a decisão contraria as disposições da Lei nº 9.363/96. Em síntese que:

- a) não havendo incidência na última-ctapa, não se pode reconhecer o direito ao crédito pressupondo etapas anteriores;
- b) o crédito não foi instituído para a cadeia produtiva, mas para as aquisições na última etapa;
- c) para o crédito o produto exportado deve ser industrializado, ainda que isento ou com alíquota zero;

d) ressarcimento e restituição são institutos distintos e não há entre eles uma relação de gênero e espécie.

Por meio do despacho às fls. 295 deu-se seguimento ao recurso especial para devolução à esta Câmara Superior das matérias suscitadas pela recorrente.

Cientificado do acórdão recorrido, do recurso especial interposto e do despacho que lhe deu seguimento, o interessado apresentou contra-razões. Alega que as considerações da recorrente desvirtuam às finalidades da lei concessiva do benefício, reforçando, portanto, o que foi suscitado em seu recurso voluntário

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Relator

INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS

INTRODUÇÃO:

A controvérsia restringe-se à limitação da incidência do art. 1º da Lei nº 9.363, de 16/12/96, imposta pela Instrução Normativa SRF nº 23, de 13/03/1997, que reconhece o direito apenas para aquisições de pessoas jurídicas, e pela Instrução Normativa SRF nº 103, de 30/12/1997, que excluem as cooperativas de produção. Em ambos os casos, o fundamento é o mesmo: o benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente será cabível quando nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem pelo produtor-exportador houver incidência dessas contribuições sociais. Seguem transcrições:

IN SRF nº 23/97:

Art. 2º (...)

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.

IN SRF nº 103/97:

Art. 2º as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido.

Ao comparar as diversas abordagens e os entendimentos delas resultantes, naturalmente, constatei uma tendência: procura-se atribuir ao método de interpretação empregado a responsabilidade pela conclusão acerca da matéria; como se a solução do impasse

dependesse da escolha de um método para interpretação das normas inseridas na Lei nº 9.363, de 16/12/96. E, assim sendo, pela interpretação literal não se reconheceria o direito ao crédito presumido; ao passo que a interpretação teleológica, histórica ou sistemática conduziria o julgador à conclusão oposta.

Manifesto o respeito a todos que se enveredaram por esse caminho, mas não me parece ser essa a sistemática mais apropriada para se enfrentar o problema. Lembra o respeitado jurista e professor de Direito Constitucional Luís Roberto Barroso que os métodos clássicos de interpretação remontam ao magistério de Savigny, em sua obra “Sistema” de 1840, e continua sobre o emprego desses métodos na atualidade¹:

“Há consenso entre a generalidade dos autores de que a interpretação, a despeito da pluralidade de elementos que devem ser tomados em consideração, é una. Nenhum método deve ser absolutizado: os diferentes meios empregados ajudam-se uns aos outros, combinando-se e controlando-se reciprocamente. A interpretação se faz a partir do texto da norma (interpretação gramatical), de sua conexão (interpretação sistemática), de sua finalidade (interpretação teleológica) e de seu processo de criação (interpretação histórica) (...)”

Da aplicação dos diferentes métodos a uma dada espécie concreta podem ocorrer duas possibilidades: (a) ou todos eles conduzem a um mesmo resultado; (b) ou apontam eles para resultados divergentes. Na primeira hipótese, o caso será facilmente resolvido, pela incidência da solução única resultante da convergência dos diferentes métodos. Tratar-se-á de um caso fácil.”

Embora a regra seja o emprego conjunto de todos os métodos, excepcionalmente, a lei obriga o intérprete a se limitar ao método gramatical. Nesse caso, deve-se investigar apenas o conteúdo semântico da norma a ser interpretada e dele se extrair o comando a ser aplicado ao caso concreto. Assim é a regra estabelecida pelo artigo 111 do Código Tributário Nacional -CTN, *verbis*:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

É oportuno, aqui, nessa fase introdutória, examinar se o dispositivo acima se aplica ao crédito presumido sob análise.

As hipóteses a que se refere o artigo 111 do CTN são de natureza excepcional, conforme extensa doutrina nesse sentido; não podendo, portanto, a regra alcançar situações outras que não às legalmente previstas, mesmo que possuam algum efeito em

¹ BARROSO, Luís Roberto: “Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 125/127.

comum. A Constituição Federal distinguiu o crédito presumido dos demais benefícios que implicam renúncia fiscal. Assim, não me resta dúvida de que as normas que disponham sobre o benefício em questão possam ser interpretadas com emprego conjunto de todos os métodos possíveis:

Art. 150. (...)

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (...)

E, mesmo não houvesse a distinção, forte corrente entende que a regra restritiva veda apenas o emprego da analogia para se ampliar o alcance das normas instituidoras dos benefícios nela previstos, não proibindo outros métodos de interpretação em conjunto com o gramatical. Nesse sentido:

“...deve-se entender, por exemplo, o disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que se interpretará literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Dele resulta somente uma proibição à analogia, e não uma impossibilidade de interpretação mais ampla”².

Essa sucinta exposição visa anunciar a abordagem com que a questão sob exame será enfrentada: serão empregados todos os métodos de interpretação, contudo, sempre a partir do gramatical. As normas serão interpretadas sem alargar seu alcance ou estreitá-lo, apenas constatando o existente. Nesse sentido Karl Larenz³ ao formular um conceito para a interpretação gramatical: “*ela consiste na compreensão do sentido possível das palavras, servindo esse sentido como limite da própria interpretação*”; e Luís Roberto Barroso ao tecer seus valiosos comentários: “*A interpretação gramatical é o momento inicial do processo interpretativo. O texto da lei forma o substrato de que se deve partir e em que deve repousar o intérprete.*”

Feitas essas considerações, passo a decidir a matéria.

REGRA-MATRIZ:

O primeiro dos dispositivos da lei trata de instituir o benefício fiscal, motivá-lo e delimitar seus contornos. No entanto, sua leitura não é suficiente para que se extraia a norma aplicável ao caso sob exame, isto é, somente com o emprego da interpretação gramatical o intérprete não encontra respostas quanto à inclusão ou não na base de cálculo do crédito presumido de IPI dos valores correspondentes às aquisições de pessoas físicas e cooperativas de produção.

² ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osório. “Interpretação conforme a Constitucional e Direito Tributário”. São Paulo: Dialética, 2002, p. 74.

³ LARENZ, Karl: “Metodologia da Ciência do Direito”. Tradução de José Lamago. 3ª edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 453/454.

A expressão “*incidentes sobre as respectivas aquisições*” comporta ao menos duas interpretações:

Somente as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem diretamente pelo produtor-exportador e sobre as quais incidam PIS/PASEP e COFINS integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI; ou

Havendo incidência de PIS/PASEP e COFINS sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, em quaisquer das etapas da cadeia produtiva, os valores correspondentes integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI.

De fato, não há um único conteúdo semântico a ser extraído da interpretação gramatical. Especialmente porque a expressão “*incidentes*” se refere às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem sem, contudo, identificar o responsável por essas aquisições. Sendo este o ponto controvertido para o deslinde da questão sob exame, faz-se necessário o emprego dos demais métodos de interpretação, conforme já sinalizamos na parte introdutória. Seguem transcrições:

Lei nº 9.363/96:

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

ANTECEDENTES – INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA:

A Medida Provisória nº 674, de 25/10/1994 manteve em suas sucessivas reedições regra diferente para o benefício fiscal. O artigo 1º delimitava o crédito, sempre ressarcido em pecúnia, às aquisições realizadas pelo exportador. De fato, as operações anteriores eram irrelevantes para a sistemática da época. Após a obtenção da parcela de insumos utilizados nos produtos destinados à exportação, conforme regra estabelecida no artigo 2º, incidia o percentual de 2,65%, resultando do cálculo as contribuições sociais que oneraram o produtor-exportador (2,00% de COFINS e 0,65% de PIS). Também reforça essa conclusão a regra do artigo 5º da MP. Para receber o ressarcimento deveria o produtor-exportador comprovar o recolhimento pelo seu fornecedor imediato das contribuições sociais, *verbis*:

MP nº 674/94:

Art. 1º Fica instituído a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito fiscal, mediante ressarcimento em moeda corrente, destinado a compensar o custo representado pelas contribuições sociais de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, que incidirem sobre o valor das matérias-primas, produtos

intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno pelo exportador para utilização no processo produtivo.

Art. 3º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 2,65% sobre a base de cálculo definida no art. 2º.

Art. 5º O benefício ora instituído é condicionado à apresentação, pelo exportador, das guias correspondentes ao recolhimento, pelo seu fornecedor imediato, das contribuições devidas nos termos das Leis Complementares nºs 7 e 8, de 1970, e 70, de 1991.

Portanto, da comparação com a regra anterior (interpretação histórica) resulta, ainda que se atendo ao primeiro dos dispositivos da lei vigente, a seguinte conclusão: houve uma evolução do benefício fiscal; entre outras alterações, não mais se limitou a lei às aquisições pelo próprio produtor-exportador.

BASE DE CÁLCULO:

Prosseguindo a análise do texto, constata-se no artigo 2º o método de aferição da parcela de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) empregada nos produtos exportados:

Lei nº 9.363/96:

Art. 1º(...) incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

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.

MP nº 674/94:

Art. 2º A base de cálculo do crédito fiscal será determinada mediante a aplicação sobre o valor total das aquisições de matérias-primas produtos intermediários e material de embalagem referidos no art. 1º, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do exportador.

Nisso, não houve alteração da regra anterior revogada. Ambas se referem às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem especificados em seus respectivos artigos primeiros.

Sobre a expressão “referidos”, que vem sendo objeto de divergências, somente identifiquei uma possibilidade de análise semântica. É regra gramatical de concordância nominal que após uma sequência de substantivos, uns no masculino e outros no feminino, o verbo seja flexionado no masculino plural. Daí, certamente, não poderia a expressão se referir

às aquisições, mas aos insumos. Caso se referisse às aquisições, a expressão correta seria “referidas”.

Segue transcrição de trecho da gramática DICMAXI Michaelis Intranet - Dicionário Eletrônico Português:

2. Adjetivo posposto

Com o adjetivo posposto há dois tipos de concordância:

o adjetivo concorda com o substantivo mais próximo:

Ele comprou uma camisa e um blazer branco.

Ele comprou um blazer e uma camisa branca.

Fernanda é uma mulher de porte e beleza extraordinária.

Fernanda é uma mulher de beleza e porte extraordinário.

b) o adjetivo vai para o plural, prevalecendo o masculino se os gêneros forem diferentes:

Ele comprou uma camisa e um blazer brancos.

Ele comprou um blazer e uma camisa brancos.

Fernanda é uma mulher de porte e beleza extraordinários.

Fernanda é uma mulher de beleza e porte extraordinários.

Apesar de firmar posição, não vejo relevância nesse ponto da discussão. Cada um dos dispositivos legais, artigos 1º e 2º, possuem objetos e finalidades distintas. O artigo 1º apresenta o benefício e descreve sua regra-matriz para gozo; enquanto o artigo 2º se limita a determinar como ele deve ser calculado. Nada impede que as aquisições em etapas anteriores da cadeia produtiva tenham relevância para o reconhecimento do direito; porém, no cálculo do benefício sejam consideradas apenas as aquisições pelo produtor-exportador, portanto restringindo-se à última etapa.

Como se constata, seguiu-se a mesma técnica de instituição de tributos. Primeiro a descrição da hipótese de incidência (regra-matriz) e após a expressão quantitativa ou material (base de cálculo). No caso, não cabe interpretação sistemática para se extrair da conjugação dos dispositivos a regra aplicável sobre a questão analisada.

E há uma explicação para que não sejam trazidos para a base de cálculo do benefício os valores correspondentes às aquisições anteriores, o que se mantém inalterado desde a MP nº 674, em 25/10/1994. O produtor-exportador, que é o beneficiário, somente possui em seu poder as notas fiscais de aquisição dos insumos quando é o adquirente. Na produção dos insumos adquiridos, seu fornecedor pode os ter processado desde a matéria-prima em estado natural de sua propriedade, como apenas ter agregado algum beneficiamento antes da venda ao produtor-exportador. Para o produtor-exportador, posicionado na última etapa, não se poderia atribuir qualquer obrigação quanto às etapas anteriores, mesmo porque delas não participou.

Caso o legislador atribuisse ao produtor-exportador o ônus da prova sobre as operações anteriores, provavelmente, a lei perecia de efetividade. Ele não obteria dos demais fornecedores da cadeia produtiva os documentos necessários e o benefício não lhe seria conferido, não se alcançando a finalidade da lei – estímulo às empresas industriais que destinem seus produtos à exportação, melhorando nossa balança comercial. Assim, não consigo vislumbrar outra base que não a última operação, mesmo que a lei tenha reconhecido que o crédito tem por finalidade desonerar o produto exportado das contribuições sociais que incidiram em toda a cadeia produtiva. Concluo, que a opção legislativa se deu por impossibilidade fática. Daí a parte final do artigo 3º:

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

Lembro de uma experiência análoga quanto a essa característica no âmbito das contribuições previdenciárias. Até que fosse extinta, vigeu até 20/11/98 a responsabilidade solidária do contratante de serviços por cessão de mão de obra sobre a remuneração dos segurados empregados. A responsabilidade pela obrigação tributária era do contratante, ao menos que ele comprovasse que o contratado recolheu as contribuições previdenciárias sobre a mão de obra cedida. Como havia alguma subjetividade em se considerar o serviço sujeito ou não a essa sistemática de responsabilidade solidária, o contratante, ao considerar que não, deixava de tomar as providências para elidir sua responsabilidade solidária e, conseqüentemente, a fiscalização, sem antes verificar se a obrigação já havia sido adimplida pelo contratado, constituía o crédito tributário correspondente sobre o contratante. Como o contratado não tinha qualquer obrigação de fornecer ao contratante os documentos que comprovassem o recolhimento das contribuições previdenciárias e elidissem a responsabilidade solidária permanecia inerte. O que não raras vezes configurava o “bis in idem”: cobravam-se do contratante contribuições previdenciárias já recolhidas pelo contratado. Segue transcrição do texto legal:

Lei nº 8.212/91:

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.1997)

§ 3º A responsabilidade solidária de que trata este artigo somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.032, de 28.4.1995).

Essa breve síntese de um paradigma teve apenas a finalidade de noticiar a dificuldade de se atribuir ao particular o ônus de obter documentos ou informações de terceiros. Obrigação ainda mais agravada quando esse terceiro está distante, como é o caso daqueles que participam do início da cadeia produtiva em relação ao produtor-exportador.

Por tudo, portanto, entendo que o fato de se empregar como base de cálculo os insumos adquiridos na última etapa é insuficiente para se concluir que essa escolha do legislador implica afirmar que somente quando incidirem PIS/PASEP e COFINS na última etapa se reconhecerá o direito do produtor-exportador, como impuseram os atos normativos guerreados. Reafirmo nessa oportunidade que o direito não se confunde com a sua expressão material.

PERCENTUAL DE INCIDÊNCIA - RECONHECIMENTO DAS ETAPAS ANTERIORES:

Antes da análise dos demais artigos da lei, ainda há o parágrafo 1º, pertinente à nossa análise. Também houve alteração quanto ao percentual incidente para apuração do crédito. Na exposição de motivos está claro que na nova sistemática instituída através da MP nº 948, de 23/03/95 não só a última operação é relevante. Acontece que diante da inviabilidade prática de se identificarem todos os valores de PIS/PASEP e COFINS que oneraram o produto exportado, chegou-se, com apelo à razoabilidade, às duas últimas etapas; daí o percentual de 5,37% (2,65 + 2,65 + 2,65*2,65). Nada obstaria que fossem consideradas três etapas ou mais; porém, o problema para o legislador era que, sendo qual fosse a escolha, não se chegaria ao valor preciso do crédito, pois que ele é presumido e, portanto, seu cálculo aferido. Procurou então, como bem indicou na exposição de motivos, uma opção que conferisse objetividade, independentemente da realidade fática, e fosse razoável. Assim, recaiu sobre as duas últimas etapas o cálculo do benefício. O texto é claro quanto ao reconhecimento de todas as etapas anteriores e que a escolha das duas últimas para aferição do percentual se deu apenas por apelo à razoabilidade, verbis:

"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%..."

Lei nº 9.363/96:

Art. 2º (...)

§1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.

MP nº 674/94:

Art. 3º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 2,65% sobre a base de cálculo definida no art. 2º.

Importante destacar a segurança jurídica que confere a louvável escolha feita pelo legislador. Não exercesse ele mesmo a discricionariedade para cálculo do crédito presumido, preferindo confiá-la ao administrador no caso concreto, o valor do benefício seria

aferido com subjetividades e desproporcionalidades, algumas vezes excessivas outras mitigadas, mas sempre oscilantes ao sabor dos ventos.

Ao limitar o cálculo do crédito (ênfatiza-se mais uma vez que nessa parte da abordagem se está analisando apenas a quantificação do crédito e não o reconhecimento do direito) às duas últimas etapas, de fato se criou uma presunção absoluta, *juris et de jure*. Isto porque, da mesma forma que se procurou facilitar o cálculo do crédito presumido, também ficou vedado ao beneficiário buscar demonstrar que suportou maior ônus. O percentual foi fixado em 5,37%, correspondente a duas etapas, independentemente da dimensão real da cadeia produtiva.

RESTITUIÇÕES E COMPENSAÇÕES DE PIS/PASEP ou COFINS: PREVALÊNCIA SOBRE O CRÉDITO PRESUMIDO

No último dos dispositivos da lei obriga-se o produtor-exportador a estornar seus créditos correspondentes aos valores já restituídos ao fornecedor ou por ele compensados. Segue transcrição:

Art. 5ª A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1ª, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente.

É importante aqui se identificar qual seria a origem desse eventual crédito do fornecedor apontado no dispositivo. Entendo que possa decorrer de qualquer outro direito relativo a PIS/PASEP ou COFINS já existente ou que venha a ser criado, exceto do crédito presumido instituído pela lei sob comento. Isto porque o artigo 1º o atribuiu exclusivamente ao produtor-exportador: “*A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados*”. Como se sabe, qualquer espécie de renúncia fiscal somente pode ser concedida ao beneficiário através de lei, nos termos do artigo 150, §6º da Constituição Federal: “*Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.*”. E, decisivamente não foi a Lei nº 9.363/96 que reconheceu algum direito ao fornecedor.

Também não se diga que o direito do fornecedor decorra de liberalidade do produtor-exportador, como vem sendo justificado por alguns. Não há autorização legislativa nesse sentido e qualquer convenção entre as partes desvirtuaria a finalidade do benefício, além de dificultar ao fisco a verificação do cumprimento das condições necessárias para seu gozo. Como, por exemplo, as previstas no artigo 11 da Instrução Normativa SRF nº 23, de 13/03/1997: a apresentação pelo produtor-exportador de demonstrativo com várias informações necessárias para que o fisco examine a correção dos cálculos realizados na apuração do crédito presumido, principalmente sobre as exportações. Acontece que o fornecedor somente dispõe de informação sobre as vendas efetuadas, nada conhecendo sobre as exportações por parte do adquirente. Portanto, esse eventual direito do fornecedor apenas poderia ser comprovado através de outro processo, com as informações de que dispõe.

Acrescenta-se, ainda, que o artigo 4º deixa claro que somente na impossibilidade de utilização do crédito através de compensação é que cabe a restituição: *Em*

caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente. Ora, se para o produtor-exportador a restituição somente é cabível excepcionalmente, não seria ao fornecedor que essa modalidade de utilização do crédito poderia, ordinariamente, ser deferida.

O que se pode concluir do artigo 5º é que o crédito presumido a que tem direito o produtor-exportador é preterido por qualquer outro que também se refira a PIS/PASEP ou COFINS. Um crédito relativo a essas contribuições sociais a que tenha direito o fornecedor prevalece sobre o crédito presumido do produtor-exportador. Dessa preterição do crédito presumido, conforme o artigo 5º, implica o estorno pelo produtor-exportador do valor corresponde ao direito do fornecedor.

Não vejo também como dispositivo incompatível com a atual regra-matriz do crédito presumido. O fornecedor é o contribuinte de PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre sua receita bruta decorrente das aquisições pelo produtor-exportador. É possível que, em razão de algum benefício fiscal, as contribuições sociais recolhidas sejam restituídas ao fornecedor. Neste caso, já tendo sido repassados os tributos ao produtor-exportador, compôs a base de cálculo do crédito presumido. O reconhecimento do direito à restituição ao fornecedor simultaneamente com o ressarcimento ao produtor-exportador implicaria dupla renúncia fiscal sobre às mesmas contribuições sociais, daí a preterição do último em favor do primeiro. A solução encontrada pelo legislador foi através do estorno dos valores restituídos ou compensados, reduzindo o crédito presumido calculado, conforme a parte final: *“A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente”*.

Na sistemática instituída pela MP nº 674/94, há expressões em seu artigo 5º, §2º que corrobora com essa conclusão: *“A eventual restituição das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições que serviram à comprovação prevista neste artigo... implica a imediata devolução, por parte do exportador beneficiário do crédito, do valor correspondente à restituição ou compensação”*. Como se sabe, o produtor-exportador era obrigado a comprovar o recolhimento das contribuições pelo fornecedor. As duas expressões destacadas no texto, sutilmente, trazem uma idéia de distância entre a origem do direito do fornecedor e o crédito presumido do produtor-exportador.

Tudo aqui exposto visou refutar as alegações em contrário; entretanto, para a situação sob exame, quando não incide PIS/PASEP e COFINS na venda ao produtor-exportador nenhum direito assiste ao fornecedor, não se lhe aplicando o disposto no artigo 5º da lei.

JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, consolidada em suas duas turmas de direito público, reconhece o direito da recorrente.

Uma vez reconhecido que resulta de toda a cadeia produtiva, o crédito presumido persiste mesmo quando não incidam PIS/PASEP e COFINS na última etapa. Agora, não se poderia reconhecer o direito ao crédito se essas contribuições sociais não tenham incidido em quaisquer das etapas anteriores. Foi através do voto da Insigne Ministra Eliana

Calmon que encontrei a resposta para esse questionamento que ainda restou após a abordagem até aqui desenvolvida:

RECURSO ESPECIAL Nº 529.758 - SC (2003/0072619-9)

RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON

RECORRENTE : CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS

ADVOGADO : RÚBIO EDUARDO GEISSMANN E OUTROS

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : ARTUR ALVES DA MOTA E OUTROS

Depois de todas essas avaliações, concluí da seguinte maneira:

1º) o produtor-exportador adquire como insumo, por exemplo, tecidos, linhas, agulhas, botões, etc, e em todas essas aquisições é ele contribuinte de fato da PIS/COFINS, paga pelo vendedor que, no preço, já embutiu a PIS/COFINS paga pelos seus insumos. Na hipótese, a lei permite o ressarcimento sobre o preço final da aquisição, o que leva a também deduzir as antecedentes incidências da PIS/COFINS;

2º) mesmo quando o produtor-exportador adquire matéria-prima ou insumo agrícola diretamente do produtor rural pessoa física, paga, embutido no preço dessas mercadorias o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, tais como ferramentas, maquinários, adubos, etc., adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo.

Parece-me, portanto, que razão assiste aos que entendem ter a instrução normativa aqui questionada extrapolado o conteúdo da lei.

...

Assim, verifica-se que a Instrução Normativa 23/97 pretendeu resgatar da MP 674/94 aquilo que não mais veio a ser desejado politicamente pelo legislador.

Por todas essas razões, dou parcial provimento ao recurso especial.

É o voto.

Seguem ementas de votos dos demais Eminentes Ministros:

RECURSO ESPECIAL Nº 719.433 - CE (2005/0012921-9)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL



*PROCURADOR : RAQUEL TERESA MARTINS PERUCH
BORGES E OUTRO(S)*

RECORRIDO : J RECAMONDE E COMPANHIA LTDA

ADVOGADO : MANUELA SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA

*TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI –
RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS – INEXISTÊNCIA DE
OMISSÃO NO JULGADO A QUO – ART. 1º DA LEI N. 9.363/96
– RESTRIÇÃO PELA IN 23/97 DA SECRETARIA DA RECEITA
FEDERAL – ILEGALIDADE.*

*1. A controvérsia restringe-se à limitação da incidência do art.
1º da Lei n. 9.363/96, imposta pelo art. 2º, § 2º da IN 23/97, da
Secretaria da Receita Federal, que determina que o benefício do
crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e
COFINS, somente será cabível em relação às aquisições de
pessoa jurídicas.*

*2. Inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a
prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão
deduzida, conforme se depreende da análise do julgado a quo.*

*3. Ora, uma norma subalterna, qual seja, instrução normativa,
não tem a faculdade de limitar o alcance de um texto de lei. A
jurisprudência do STJ posiciona-se no sentido da ilegalidade do
art. 2º, §2º da IN 23/97.*

Recurso especial improvido.

RECURSO ESPECIAL Nº 921.397 - CE (2007/0020577-0)

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

*PROCURADOR : MARCOS ALEXANDRE TAVARES
MARQUES MENDES E*

OUTRO(S)

RECORRIDO : CVC CERA VEGETAL DO CEARÁ

ADVOGADO : MANUELA SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. LEI Nº 9.363/96.
CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIAL-EXPORTADOR.
RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS EMBUTIDOS NO
PREÇO DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE. DESCABIMENTO
DE DISTINÇÃO ENTRE FORNECEDOR DE INSUMOS
PESSOA JURÍDICA OU PESSOA FÍSICA. ILEGALIDADE DE
IN –SRF 23/97. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL
CONHECIDO E NÃO-PROVIDO.*



1. O apelo especial da Fazenda Nacional prende-se à alegativa de que a utilização do incentivo fiscal do art. 1º da Lei 9.363/96 deve observar as limitações impostas pela IN - SRF 23/97, tese rechaçada pelo acórdão recorrido, que negou provimento à apelação movida pelo órgão fazendário.

2. Contudo, o inconformismo não merece acolhida, na medida em que o entendimento aplicado pelo julgado atacado está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual, não havendo a Lei 9.363/96 feito distinção entre fornecedores de insumos pessoas físicas (não contribuintes do PIS/PASEP) e fornecedores pessoas jurídicas, não poderia tê-lo feito a IN - SRF 23/97, que é de todo ilegal e descaracteriza o favor fiscal em tela. Nesse sentido o julgado:

De acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS, é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação.

Portanto, inexistente óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, mormente em tal operação ter havido a incidência do PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração posterior, independente de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI " (REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005).

3. O crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador.

4. Precedentes: Resp 627.941/CE, DJ 07/03/2007, Rel. Min. João Otávio de Noronha; Resp 644.789/CE, DJ 04/12/2006, Rel. Min. Denise Arruda; Resp 617.733/CE, DJ 24/08/2006, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005; Resp 813.280/SC, DJ 02/05/2006, de minha relatoria; Resp 529.758/SC, DJ 20/02/2006, Rel. Min. Eliana Calmon; Resp 586.392/RN, DJ 06/12/2004, Rel. Min. Eliana Calmon.

5. Recurso especial não-provido.

De fato, mesmo ao produtor rural pessoa física, que mais próximo está do estado natural das coisas, é repassado o ônus fiscal relativo às contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta de seus fornecedores. Como adverte a Eminentíssima Ministra: *"mesmo quando o produtor-exportador adquire matéria-prima ou insumo agrícola diretamente do produtor rural pessoa física, paga, embutido no preço dessas mercadorias o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, tais como ferramentas, maquinários, adubos, etc., adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo..."*

Somente o mais primitivo dos homens acreditaria que o alimento por ele consumido é produto tão somente: da terra, da chuva, da semente e do labor. A realidade não é essa e decorre da percepção natural dos fatos sendo, portanto, notória (artigo 334 do Código de Processo Civil: “*Não dependem de prova os fatos: I - notórios;...*”). Sem as ferramentas do arado e a fertilização da terra não seria possível a produção no campo.

Superado o último dos requisitos, não vejo como se negar o direito do produtor-exportador ao crédito presumido, em razão da não incidência de PIS/PASEP e COFINS nas vendas pelos seus fornecedores diretos.

INSUMOS APLICADOS EM PRODUTOS EXPORTADOS NÃO TRIBUTADOS - NT

A divergência apontada é quanto à averiguação de previsão legal ou não para o ressarcimento do crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/96 quanto aos insumos aplicados em produtos exportados classificados como não tributados - NT. É necessária a autorização legislativa para a concessão do benefício em face do princípio da legalidade.

DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Como se sabe, o Princípio Constitucional da Legalidade impõe como dever aos agentes públicos que não somente proceda em consonância com as leis, mas também que somente atue quando autorizado pelo ordenamento jurídico. Melhor dizendo, não tem a liberdade de fazer o que lhe convém apenas pela ausência de norma proibitiva, mas somente fazer o que a lei autoriza ou determina, como bem explica o Professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto⁴:

“...o princípio atua como uma reserva legal absoluta, à qual está adstrito todo o Estado, por quaisquer de seus entes, órgãos e agentes, mesmo delegados, de só agir quando exista uma lei que a isso o determine, ...”

O Princípio da Legalidade tem previsão no artigo 37, “*caput*” da Constituição Federal:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

Portanto, somente poderia ser reconhecido o direito ao crédito presumido caso existisse no ordenamento jurídico norma nesse sentido. Como se demonstrará a seguir, não há previsão legal para a concessão do benefício nos casos de exportação de produtos não tributados - NT.

DA REGRA-MATRIZ

⁴ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Curso de Direito Administrativo: Parte Introdutória, Parte Geral e Parte Especial. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, 14ª edição, página 82.

Antes do estabelecimento das regras para concessão do benefício, cuidou a Lei 9.363/96 de definir o beneficiário:

"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus ao crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (...).

(...)

Art. 3º (...).

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação (...) do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento (...) dos conceitos (...) e de produção, (...)." (negritos acrescidos)

Considerando-se, então, que o artigo 1º da Lei 9.363/96 autoriza a fruição do benefício do crédito presumido do IPI às empresas que satisfaçam, **cumulativamente**, dentre outras, a **duas condições – ser produtora e ser exportadora** –, não resta dúvida quanto à total impossibilidade de existência e aproveitamento de crédito do IPI para os estabelecimentos cujos produtos fabricados são classificados como "NT" na TIPI. Isso porque os estabelecimentos processadores de produtos NT não são considerados como produtor, para efeitos da legislação fiscal. Com efeito, se nas operações relativas aos produtos não tributados a empresa não é considerada como produtora, ela não satisfaz, por conseguinte, a uma das condições imposta pelo benefício em análise, qual seja, o de ser produtora. Esta condição está intimamente relacionada à própria natureza do crédito presumido – **de IPI**. Ser industrializado o produto exportado é característica essencial da finalidade da lei: estímulo às empresas para que destinem seus produtos com maior valor agregado à exportação, melhorando nossa balança comercial e reduzindo a taxa de desemprego. São justamente os produtos industrializados que agregam mais fatores de produção, sobretudo mão-de-obra. São eles que possuem cadeia produtiva mais extensa e, portanto, de maior influência para o desenvolvimento econômico. Não é a exportação de produtos primários que se procurou estimular, já que esta sempre foi a vocação do país ao longo de toda a sua história.

Prosseguindo, temos também a definição de produtor trazida pela Lei nº 4.502/64, como aquele que industrializa produtos sujeitos ao imposto, *verbis*:

Lei 4.502/64

Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo ...

É pacífico que os produtos classificados na TIPI como "NT" não estão incluídos no campo de incidência do IPI, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 2º do RIPI/98 (Decreto 2.637, de 25/06/98).

"Art. 2º - Parágrafo Único - O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas



respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado) (Lei n.º 9.493, de 10 de setembro de 1997, art. 13)". (negrito acrescido)

Logo, quem fabrica esses produtos, ainda que sob uma das operações de industrialização previstas no artigo 4º do Regulamento do IPI não é considerado, à luz da legislação de regência desse imposto, como estabelecimento produtor ou industrial, de acordo com o artigo 8º do RIPI/98, que prescreve:

Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 3º).

Estabelecimento produtor ou industrial é aquele que executa qualquer das operações definidas na legislação do imposto como de industrialização; da qual, **cumulativamente**, resulte um produto **tributado**, ainda que de alíquota zero ou isento. É este o entendimento pacificado no âmbito do Segundo Conselho de Contribuintes, quando seu Conselho Pleno aprovou a Súmula 13:

SÚMULA Nº 13 Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.

Ora, de fato, seu beneficiário necessariamente deve produzir industrializados sujeitos à incidência do IPI e exportá-los, diretamente ou através de empresa comercial exportadora, para que lhe seja reconhecido o direito ao crédito presumido, conforme a sistemática instituída pela Lei nº 9.363/96.

INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC NO RESSARCIMENTO

Também pela mesma ausência de previsão legal, contrariando-se, portanto, o Princípio da Legalidade é que não se aplica ao ressarcimento de crédito presumido a taxa SELIC.

DA RESTITUIÇÃO E DO RESSARCIMENTO

Outro argumento é a nítida diferença entre restituição e ressarcimento sem, conforme defendido por alguns, constituir uma relação de gênero e espécie. Em relação às restituições e compensações, desde a Lei nº 8.383, de 30/12/91 há previsão legal para a aplicação de taxa de juros em favor dos contribuintes, antes a UFIR e após, a SELIC. Seguem transcrições:

Código Tributário Nacional:

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.



Lei nº 9.069, de 29/06/95:

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.

...

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

Lei nº 9.250/95:

Art. 39. (...)

§ 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.

Quanto ao ressarcimento de valores correspondentes aos créditos de IPI, não há qualquer regra específica nesse sentido, nem mesmo o Parecer AGU nº 01/96 a ele se aplica. Defende-se que, no entanto, caberia a analogia como necessária para se atender aos princípios da isonomia e do enriquecimento sem causa. Sobre o qual passo a discorrer.

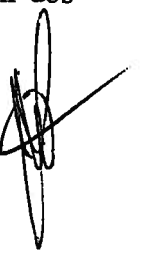
Todas as normas acima transcritas autorizam a incidência de taxa de juros, atualmente a SELIC, para as restituições e compensações que decorram de pagamentos indevidos ou maior que o devido. O que nos obriga a comparar os dois institutos a fim de se decidir quanto à aplicação da analogia.

O Código Tributário Nacional dedicou à matéria a Seção III "Pagamento Indevido" do Capítulo IV "Extinção do Crédito Tributário", nos seguintes termos, a partir dos quais podemos extrair um sentido para a expressão "indevido":

SEÇÃO III

Pagamento Indevido

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:



I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Na restituição houve um pagamento indevido pelo contribuinte; enquanto no ressarcimento, devido, mas que lhe será ressarcido em razão da sistemática adotada pelo benefício fiscal.

Cabe destacar também o momento em que se processa um e outro. É indébito o valor indevidamente a disposição do fisco. De acordo com as regras do Código Tributário Nacional, somente após o consenso entre sujeitos ativo e passivo é que eventual pagamento se torna indevido; enquanto ainda em discussão, presume-se devido. Daí a necessidade, sob pena de enriquecimento sem causa, dos acréscimos legais. É através dos juros que o fisco promove verdadeira reparação ao contribuinte de seu prejuízo. Desde o pagamento indevido o fisco se encontra em mora perante o contribuinte. Não há esse mesmo efeito quando se trata de ressarcimento correspondente ao crédito de IPI. O legislador não acrescentou ao valor principal os juros e nem poderia, não há mora do sujeito ativo perante o passivo. São distintos os fatos que originam um e outro. Na restituição, a origem é o pagamento indevido pelo contribuinte; no ressarcimento previsto no artigo 11 da Lei nº 9.779/99, o saldo credor de IPI não possível de compensação.

Nesse passo, não há como aplicar a taxa de juros SELIC ao ressarcimento do crédito de IPI sob fundamento da analogia, porque não se trata de uma mera situação esquecida pelo legislador; ao contrário, de um instituto próprio com motivos, finalidades e regras específicas.

DA APLICAÇÃO ISOLADA DE PRINCÍPIOS

É possível que processos relativos ao ressarcimento do crédito presumido de IPI tramitem por um período superior ao desejado por todos. Não se ignora que a demora na tramitação do processo até seu julgamento definitivo implique alguma desvalorização em razão de índices inflacionários, porém a incidência de juros não se presta para correção do problema.

Como já explicado anteriormente, não há mora quanto ao valor a ser ressarcido, mas, em alguns casos, na tramitação do processo. A primeira se corrige através dos juros de mora e a segunda, através do instrumento próprio para provocação da decisão administrativa. Um não substitui o outro.

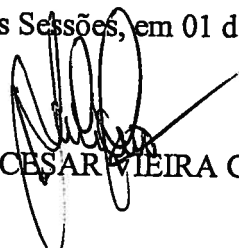
Oportuno também apontar o cuidado que deve ser dispensado à aplicação isolada de princípios. As normas jurídicas se dividem em regras e princípios. Na consagrada obra sobre o tema, o Professor Humberto Ávila⁵ cita as considerações de Karl Larenz:

“os princípios seriam pensamentos diretivos de uma regulação jurídica existente ou possível, mas que não são regras suscetíveis de aplicação, na medida que lhes falta o caráter formal de proposições jurídicas, isto é, a conexão entre a hipótese de incidência em uma consequência jurídica. Daí que os princípios indicariam somente a direção em que está situada a regra a ser encontrada, como que determinando um primeiro passo...”

Sem a existência de dispositivos legais com suas regras específicas, a aplicação isolada de princípios traria grande insegurança às relações jurídicas. Em razão de seu conteúdo subjetivo, atuaria o princípio como instrumento de legitimidade de prejulgamentos equivocados do administrador, não raras vezes contrários às regras jurídicas existentes. Por essa razão, desposo do conceito acima atribuído aos princípios para afastar a aplicação da isonomia e do enriquecimento sem causa. Ressalta-se, ainda, que o próprio Princípio da Legalidade proíbe no âmbito da Administração Pública a aplicação de princípios sem a correspondente existência de regra específica disciplinadora da matéria.

Em razão do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional para que sejam excluídos do crédito presumido que lhe cabe os valores relativos à exportação de produtos não tributados – NT e a sua atualização pela taxa SELIC.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 2008.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES



⁵ AVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. Malheiros Editores: São Paulo, 3ª edição, página 27.