



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	13051.000138/99-41
Recurso nº	202-122.443 Especial do Contribuinte
Matéria	RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº	02-02.890
Sessão de	28 de janeiro de 2008
Recorrente	COOPERATIVA DOS SUINOCULTORES DE ENCANTADO LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

Ementa: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. RESSARCIMENTO CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Os insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, para aplicação na industrialização de produtos nacionais destinados ao mercado externo, integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI, nos termos do artigo 2º, da Lei nº 9.363/96, o qual estabelece que fará jus à esse benefício “o valor total” das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, sendo defeso às Instruções Normativas inovar, suplantar e/ou coarctar os ditames da lei regulamentada, sob pena de malferir o disposto no artigo 100, inciso I, do CTN, mormente tratando-se as IN’s de atos secundários e estritamente vinculados à lei decorrente.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

1

X

J

ACORDAM os Membros da SEGUNDA TURMA do CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso quanto a matéria “aquisições de não-contribuintes”, vencidos o conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim, Emanuel Carlos Dantas de Assis (Substituto convocado), Henrique Pinheiro Torres e Elias Sampaio Freire; pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso no que tange à “não incidência de juros a taxa Selic sobre o crédito pleiteado”, vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator) Fabíola Cassiano Keramidas (Substituta convocada), Maria Teresa Martínez Lopez, Antônio Lisboa Cardoso (Substituto convocado), Leonardo Siade Manzan, Misael Lima Barreto, e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Antonio Carlos Atulim.


ANTONIO PRAGA
Presidente


ANTONIO CARLOS ATULIM
Redator designado

FORMALIZADO EM: 04 JUL 2008



Relatório

COOPERATIVA DOS SUINOCULTORES DE ENCANTADO LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, apresentou Pedido de Ressarcimento de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, instituído pela Medida Provisória nº 948/1995, convertida na Lei nº 9.363/1996, em relação ao período de 01/01/1996 a 31/12/1996, conforme Petição Inicial, às fls. 01/04, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes contra Decisão da DRJ em Porto Alegre/RS, consubstanciada no Acórdão nº 1.516/2002, às fls. 413/418, que indeferiu integralmente o Pedido em referência, a Egrégia 2ª Câmara, em 13/05/2004, pelo voto de qualidade, achou por bem NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 202-15.609, sintetizados na seguinte ementa:

“ IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência da contribuição ao PIS e da COFINS no fornecimento ao produtor/exportador.

TAXA SELIC. É imprestável como instrumento de correção monetária, não justificando a sua adoção, por analogia, em processos de ressarcimento de créditos incentivados, por implicar a concessão de um “plus”, sem expressa previsão legal.

Recurso negado.”

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência, às fls. 600/615, com arrimo no artigo 32, inciso II, do então Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender ter concedido à legislação tributária que regulamenta a matéria (Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI) interpretação divergente à adotada por outras Câmaras do Segundo Conselho de Contribuintes, bem como da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, impondo seja conhecido e provido o seu Recurso Especial de Divergência.

Quanto aos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, sustenta que o Acórdão recorrido, ao determinar que não estariam incluídos na base de cálculo do crédito presumido do IPI, por não serem contribuintes da COFINS e PIS, malferiu o disposto no artigo 1º, *caput*, da Lei nº 9.363/1996, o qual instituiu referido incentivo fiscal, tendo em vista que tal norma não faz essa distinção. Ao contrário, o artigo 2º, do mesmo Diploma Legal, impõe que o crédito presumido será calculado sobre a totalidade (“valor total”) das aquisições de insumos,



conforme, aliás, vem decidindo a Câmara Superior de Recursos Fiscais, consoante se extrai dos Acórdãos n.ºs CSRF/02.01.160 E CSRF/02-01.191, ora adotados como paradigmas.

Assevera que o *decisum* recorrido, ao estabelecer limites na apuração da base de cálculo, excluindo os insumos utilizados na fabricação de ração destinada a alimentação de suínos (matéria-prima principal do frigorífico) criados em sistema de parceria, inovou as questões/fatos objeto de discussão, o que não pode ser admitido em virtude da preclusão processual, sob pena, inclusive, de supressão de instância, além de usurpar competência privativa da autoridade lançadora.

Alega, ainda, que referidos insumos (milho em grão, trigo superior granel, soja, trigo granel, triguilho superior granel, tritcale granel, farelo de arroz e componentes vitamínicos para rações), usados na fabricação da ração dos suínos, enquadram-se perfeitamente nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, devendo ser incluídos na base de cálculo do benefício em comento.

No que tange à atualização monetária do ressarcimento do crédito presumido de IPI, pela taxa Selic, contrapõe-se ao Acórdão recorrido, argumentando ter contrariado jurisprudência administrativa a respeito da matéria, a qual admite a aplicação de referido índice para correção do ressarcimento, consoante se positiva dos Acórdãos n.ºs 201-75988 e CSRF/02-01.160, adotados como paradigmas para efeito de admissibilidade do Recurso Especial da contribuinte.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 2ª Câmara do 2º Conselho, entendeu por bem admitir parcialmente o Recurso Especial da contribuinte, somente relativamente à inclusão dos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas na base de cálculo do crédito presumido de IPI, e bem assim a sua correção com esteio na taxa Selic, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido divergiu de outros julgados dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Despacho n.º 202-00.119, às fls. 658.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões, às fls. 672/691, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção, trazendo à colação jurisprudência administrativa e judicial a respeito da matéria, oferecendo guarida à sua pretensão.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatadas, parcialmente, pelo ilustre Presidente da 2ª Câmara do 2º Conselho, as divergências suscitadas pela contribuinte, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

DAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS

Pretende a contribuinte a reforma do Acórdão recorrido, o qual excluiu da base de cálculo do crédito presumido de IPI, os insumos adquiridos das pessoas físicas e sociedades cooperativas, sob o argumento de que a legislação de regência, mais precisamente os artigos 1º e 2º, da Lei nº 9.363/96, estabelecem que referido benefício será calculado com base no “valor total” das aquisições dos produtos intermediários e material de embalagem, aplicados na industrialização de produtos destinados ao mercado externo, não fazendo qualquer distinção entre os fornecedores, se contribuintes ou não da COFINS e do PIS, não podendo normas infra-legais (Instruções Normativas) limitar os preceitos da lei supratranscrita, entendimento que encontra respaldo nos julgados desta Colenda Câmara Superior, trazidos à colação e admitidos como paradigmas.

Por sua vez, pugna a Procuradoria da Fazenda Nacional pela manutenção do Acórdão guerreado aduzindo, basicamente, que a legislação aplicável ao caso impõe que o intérprete deve verificar se, na aquisição dos insumos, houve oneração da COFINS e PIS, o que não se vislumbra com as pessoas físicas e cooperativas, sobretudo quando o benefício em epígrafe objetiva justamente ressarcir as contribuições encimadas.

Não obstante o esforço do ilustre Procurador da Fazenda Nacional, seus argumentos, contudo, não tem o condão de prosperar, impondo a reforma do *decisum* atacado, na forma pretendida pela contribuinte, pelas razões de fato e de direito que passamos a desenvolver.

Antes mesmo de se adentrar às questões controvertidas a propósito da matéria, cumpre trazer à baila a legislação tributária que instituiu o ressarcimento do crédito presumido do IPI, notadamente a Medida Provisória nº 725 e reedições, convertida na Lei nº 9.363/96, , *in verbis*:

“ Lei nº 9.363/1996

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

✓

✓

produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

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.

[...]"

Por seu turno, as Instruções Normativas SRF nº 23, em seu artigo 2º, § 2º; e 103, artigo 2º, limitaram o alcance dos preceitos legais contidos nos dispositivos encimados, prescrevendo o seguinte:

" *Instrução Normativa nº 23/1997*

Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

[...]

§ 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, na produção de bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS."

" *Instrução Normativa nº 103/1997*

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

Conforme se extrai das normas legais retromencionadas, o benefício fiscal em comento tem o escopo de desonerar as exportações brasileiras de produtos manufaturados, a partir do crédito presumido do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, como ressarcimento das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes sobre os insumos adquiridos para aplicação na industrialização de produtos nacionais destinados ao mercado externo, como muito bem sedimentado no bojo do voto vencido constante do Acórdão recorrido.

[Assinaturas manuscritas]

A teor dessa conclusão, somente a título de reflexão, cumpre inferir que o simples fato de o fisco, acompanhado por alguns dignos julgadores administrativos, não entender estarem incluídas na base de cálculo do crédito presumido de IPI, os insumos adquiridos das pessoas físicas e cooperativas, além de coarctar os ditames da Lei n.º 9.363/1996, fere mortalmente o fim precípua de benefício fiscal *sub examine*, explicitado acima.

Com efeito, admitindo como objetivo primordial do crédito presumido de IPI a desoneração das exportações dos produtos manufaturados, o legislador ao conceder tal benesse não quis em momento algum limitá-lo às aquisições de insumos de pessoas jurídicas, contribuintes da COFINS e do PIS.

É o que se infere do artigo 2º, da Lei n.º 9.363/1996, de onde se extrai textualmente que a base de cálculo do crédito presumido de IPI será o “*valor total*” de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não fazendo qualquer distinção se adquiridos dos contribuintes da COFINS e PIS (pessoas jurídicas) ou de pessoas físicas e/ou cooperativas, sendo defeso ao julgador conceder interpretação que não decorre da norma, sobretudo visando restringi-la.

Tivesse o legislador a intenção de limitar o ressarcimento do crédito presumido de IPI aos insumos adquiridos de pessoas jurídicas, teria feito de forma explícita e clara no bojo da norma legal, mas não é o que se verifica na hipótese vertente.

A fazer prevalecer esse entendimento, mister destacar que a figura do “*parágrafo único*”, quando existente no respectivo dispositivo legal, objetiva exceptuar a ordem do seu *caput*, ou seja, a regra geral. No caso da Lei n.º 9.363/96, o parágrafo único do artigo 1º, não traz qualquer limitação aos fornecedores dos insumos (se pessoas jurídicas, físicas ou cooperativas). Já no artigo 2º, sequer existe tal figura normativa.

Mais a mais, o fato de o crédito ser presumido e não calculado com base nas alíquotas da COFINS e do PIS, por si só rechaça de plano a pretensão fazendária. Ora, se o legislador pretendesse efetivamente excluir da base de cálculo daquele favor legal as aquisições das pessoas físicas e das cooperativas, teria estabelecido um cálculo a partir das alíquotas das contribuições retro, e não com base em uma alíquota preestabelecida/presumida.

Nesse mesmo sentido, não merecem acolhimento os preceitos insertos no artigo 2º, § 2º, da Instrução Normativa SRF n.º 23/1997, c/c artigo 2º, da IN SRF n.º 103/1997, esteios do entendimento consubstanciado no Acórdão recorrido.

Destarte, como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, as Instruções Normativas, na condição de normas complementares, não podem, em hipótese alguma, inovar, suplantar e/ou cingir os ditames contidos nas leis regulamentadas. Perfunctória leitura do artigo 100, inciso I, do Códex Tributário, fulmina de uma vez por todas a pretensão fiscal, senão vejamos:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; [...]

J

K

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

"IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS – A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.

Recurso a que se nega provimento" (2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Recurso nº 201-115071 – Acórdão nº CSRF/02-01.626, Sessão de 23/03/2004)

"IPI – IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. As Instruções Normativas são normas complementares de leis. Não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, referidos no art. 1 da Lei nº 9.363, de 13/12/96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º, da Lei nº 9.363/96) A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas 23/97 e 103/97 inovaram no texto da Lei nº 9.363, de 13/12/96 ao estabelecer que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS (IN 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN 103/97). Tais conclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (Art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.

[...]" (1ª Câmara do 2º Conselho – Recurso nº 109698 – Acórdão nº 201-72590, Sessão de 06/04/1999)

Na esteira desse entendimento, cabe invocar os ensinamentos do renomado doutrinador Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, na obra "Comentários ao Código Tributário Nacional", volume 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Editora Saraiva, 1998, págs. 40/41, que ao tratar do artigo 100, do Código Tributário Nacional, assim preleciona:

"Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas. São as instruções ministeriais, as portarias ministeriais e atos expedidos pelos chefes de órgãos ou repartições; as instruções normativas expedidas pelo Secretário da Receita Federal; as circulares e demais atos normativos internos da Administração Pública, que são vinculantes para os agentes públicos, mas não podem criar obrigações para os contribuintes que já não estejam previstas na lei ou no decreto dela decorrente. Também não vinculam o Poder Judiciário, que não está obrigado a acatar a interpretação dada pelas autoridades públicas através de tais atos normativos."

Outro não é o entendimento do eminente jurista Leandro Paulsen, ao comentar o Código Tributário Nacional, adotando posicionamento do Supremo Tribunal Federal, nos seguintes termos:

"Vinculação absoluta dos atos normativos à lei. "... As instruções normativas editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I, do Código Tributário Nacional, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação de lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade..." (STF, Plenário, AGRADI 365/DF, rel. Min. Celso de Mello, nov/1990)" (DIREITO TRIBUTÁRIO – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e da Jurisprudência" – 5ª edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado:ESMAFE, 2003, pág. 740)

Finalmente, mister trazer à colação recentes decisões das Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça, as quais, unanimemente, corroboram o entendimento encimado, oferecendo respaldo ao pleito da contribuinte, vejamos:



"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. " (Recurso Especial nº 921.397 - CE - 1ª Turma do STJ, Julgamento em 28/08/2007, Acórdão publicado em 13/09/2007 - Unânime) (grifamos)

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI N. 9.363/96. IN/SRF 23/97 ILEGALIDADE.

1. A Lei n. 9.363/96 – instituidora de crédito presumido do IPI – não distinguiu entre os fornecedores as pessoas físicas e jurídicas, não podendo a IN 23/97, da SRF, implantar tal distinção, estabelecendo 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. Recurso especial improvido." (Recurso Especial nº 627.941 – CE – 1ª Turma do STJ, Julgamento em 15/02/2007, Acórdão publicado em 07/03/2007 - Unânime) (grifamos)

Nessa toada, os insumos adquiridos das pessoas físicas e cooperativas devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido de IPI, em observância à legislação de regência, notadamente artigo 2º, da Lei nº 9.363/96, não se cogitando nas exclusões procedidas pelo julgador recorrido, com estribo nas Instruções Normativas nº 23/1997 e 103/1997, sob pena de afrontar flagrantemente o artigo 100, inciso I, do CTN, mormente quando as Instruções Normativas, em virtude de sua natureza secundária/complementar, não podem inovar, suplantar e/ou limitar os preceitos insertos na lei regulamentada, conforme se verifica da doutrina e jurisprudência supratranscritas.

DA CORREÇÃO PELA TAXA SELIC

Alfim, quanto à atualização monetária do ressarcimento do crédito presumido de IPI pela taxa Selic, vindica a contribuinte a reforma do Acórdão atacado, por entender ter contrariado jurisprudência administrativa a respeito da matéria, a qual admite a aplicação de referido índice para correção daquele benefício fiscal, consoante se positiva dos Acórdãos nºs 201-75988 e CSRF/02-01.160, colacionados aos autos com o fito de comprovar a divergência suscitada.

Por outro lado, requer a Fazenda Nacional a manutenção do *decisum* guerreado, alegando, em síntese, que as razões recursais da contribuinte contrapõem-se à legislação tributária, bem como ao princípio da legalidade, eis que inexistente previsão legal para correção pela Taxa Selic em se tratando de pedido de ressarcimento, o qual não pode ser confundido com restituição/repetição de indébito, sendo equivocada a utilização do princípio da isonomia para acolhimento da pretensão da contribuinte.

Em que pesem os argumentos do nobre Procurador da Fazenda Nacional, seu inconformismo, mais uma vez, não merece acolhimento. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se dissonante com os dispositivos legais que regem a matéria, bem como com os princípios constitucionais aplicáveis ao caso, devendo ser retificado de maneira a restabelecer a ordem legal a favor do direito da contribuinte.

Com efeito, a Constituição Federal, em seu artigo 5º, *caput*, consagrou o Princípio da Isonomia, nos seguintes termos:

[Handwritten marks: a checkmark and a signature]

" Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] "

Por seu turno, o artigo 2º, da Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, impôs a esta a observância ao princípio da moralidade, dentre outros, como segue:

" Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. "

Consoante se infere dos dispositivos constitucional e legal encimados, os princípios contemplados em nosso ordenamento jurídico, dentre eles o da isonomia e moralidade, são de observância obrigatória tanto para a Administração como para os administrados.

Assim, *data maxima vênia*, afirmar que a aplicação do princípio da isonomia ao presente caso é um verdadeiro equívoco, é rasgar nossa Carta Magna, uma vez que referida determinação decorre do seu próprio bojo.

Em outra via, o princípio da moralidade, igualmente, é de observância obrigatória à hipótese vertente, na medida em que o contribuinte, que suporta toda carga tributária, possa usufruir da mesma correção monetária utilizada em favor do fisco, quando da inobservância do cumprimento de suas obrigações tributárias.

Mais a mais, da mesma forma que inexistente previsão legal específica para a utilização da Taxa Selic no ressarcimento do crédito de IPI, não se tem conhecimento de dispositivo legal que a proíba, não se cogitando em contrariedade à lei como pretende fazer crer a Fazenda Nacional.

Não bastasse isso, o que por si só seria capaz de rechaçar a pretensão do fisco, o legislador sabiamente permitiu fosse levado a efeito a analogia na aplicação da lei, justamente para preencher lacunas eventualmente existentes na legislação. É o que se extrai do artigo 108, do CTN, *in verbis*:

"Art.108 - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade." (grifamos)

Somente a título elucidativo, corroborando o entendimento suscitado acima, constata-se que o princípio da isonomia novamente se faz presente no inciso IV (equidade)



supratranscrito, que, igualmente, deverá ser utilizado na hipótese de haver lacuna na lei, como aqui se vislumbra.

Dessa forma, seja com amparo nos princípios da isonomia ou moralidade, bem como na analogia, o artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, abaixo transcrito, pode e deve ser admitido como esteio ao emprego da Taxa Selic nos valores ressarcidos decorrentes do crédito presumido do IPI:

"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.

[...]

§ 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." (grifamos)

A fazer prevalecer o entendimento da recorrente, cumpre esclarecer que o Decreto nº 2.138/1997, ao dispor sobre a compensação de débitos tributários com créditos do sujeito passivo, tratou restituição e ressarcimento da mesma forma.

Nesse contexto, é de se admitir que ressarcimento é espécie do gênero restituição, impondo seja reformado o Acórdão recorrido, acolhendo-se o pedido da recorrente. Aliás, essa Colenda Câmara Superior já se manifestou por diversas vezes a respeito do tema, oferecendo proteção ao pleito da contribuinte, como se extrai dos Acórdãos assim ementados:

" IPI .CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI . BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES. O incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção "juris et de jure", não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte. Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas, cooperativas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez.

SELIC. Devida 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.

J

Recurso especial negado. (2ª Turma da CSRF – Acórdão nº CSRF/02-02.464, Sessão de 16/10/2006) (grifamos)

“IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – TAXA SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recurso Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado restituição e ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento.” (2ª Turma da CSRF – Acórdão nº CSRF/02-02.203, Sessão de 25/01/2006)

“IPI – RESSARCIMENTO - ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA - Cabe a atualização monetária dos ressarcimentos de créditos de IPI pela aplicação da taxa SELIC, em atendimento ao princípio da isonomia, da equidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa.

Recurso negado. (2ª Turma da CSRF – Acórdão nº CSRF/02-01.774, Sessão de 24/01/2005)

Nessa linha de raciocínio, é o entendimento manso e pacífico do Superior Tribunal de Justiça, determinando a correção monetária do ressarcimento do crédito presumido de IPI pela Taxa Selic, conforme fazem certo os julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITOS ESCRITURAIS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. PRESCRIÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA EM CARÁTER EXCEPCIONAL. ILEGÍTIMA OPOSIÇÃO DO FISCO. INCIDÊNCIA ATÉ O TRÂNSITO EM JULGADO, JÁ QUE O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS NA ÉPOCA PRÓPRIA FOI IMPEDIDO PELO FISCO. JUROS. SELIC. LEGALIDADE. PRECEDENTES.

[...]

3. A jurisprudência do STJ e do STF é no sentido de ser indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI, relativos a operações de compra de matérias-primas e insumos empregados na fabricação de produto isento ou beneficiado com alíquota zero. Todavia, é devida a correção monetária de tais créditos quando o seu aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco. É forma de se evitar o enriquecimento sem causa e de dar integral cumprimento ao princípio da não-cumulatividade. Precedentes do STJ e do STF. Nesse sentido os precedentes da 1ª Seção: ERESP 468.926/SC, Min. Teori Albino Zavascki, DJ DE 13.04.2005; AgRg nos ERESP 396330/SC, Min. João Otávio de Noronha, DJ de 08.06.2005; ERESP 613977/RS, Min. José Delgado, DJ de 09.11.2005; ERESP 419559/RS, Min. Humberto Martins, DJ de 23.08.2006 e ERESP 495953/PR, Min. Denise Arruda, DJ de 23.10.2006. 4. A orientação prevalente no âmbito da 1ª Seção quanto aos juros pode ser sintetizada da seguinte forma: (a) antes do advento

da Lei 9.250/95, incidia a correção monetária desde o pagamento indevido até a restituição ou compensação (Súmula 162/STJ), acrescida de juros de mora a partir do trânsito em julgado (Súmula 188/STJ), nos termos do art. 167, parágrafo único, do CTN; (b) após a edição da Lei 9.250/95, aplica-se a taxa SELIC desde o recolhimento indevido, ou, se for o caso, a partir de 1º.01.1996, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de atualização monetária, seja de juros, porque a SELIC inclui, a um só tempo, o índice de inflação do período e a taxa de juros real. 5. Recurso especial a que se nega provimento." (Recurso Especial nº 677.445 – RS – 1ª Turma do STJ, Julgamento em 06/02/2007, Acórdão publicado em 22/02/2007 - Unânime) (grifamos)

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 535 DO CPC. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. TESE RECURSAL. FALTA. PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. IPI. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA ISENTA, NÃO TRIBUTADA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. PRESCRIÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. TERMO INICIAL. SÚMULA 83/STJ.

[...]

5. No caso específico de correção monetária dos créditos escriturais de IPI decorrentes da aquisição de insumos e matéria-prima utilizados na fabricação de produtos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados, a atualização dos valores deve incidir desde a data em que poderiam ter sido aproveitados até o trânsito em julgado da ação, haja vista que, após este momento, não haverá mais resistência do Fisco, o que os torna disponíveis ao aproveitamento imediato pela empresa. Precedente: EREsp 468.926/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 02.05.05.

6. Os índices a serem utilizados para atualização de valores, em casos análogos (compensação ou restituição), são o IPC, no período de março/90 a janeiro/91, o INPC, de fevereiro/91 a dezembro/91, a UFIR, de janeiro/92 a 31.12.95, e, a partir de 1º.01.96, exclusivamente a taxa SELIC.

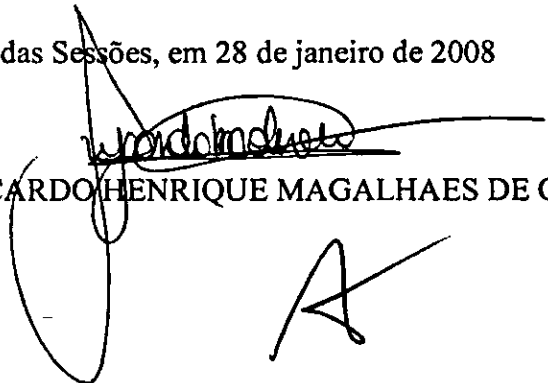
7. Recurso especial provido em parte." (Recurso Especial nº 738.070 – PR – 2ª Turma do STJ, Julgamento em 18/04/2006, Acórdão publicado em 28/04/2006 - Unânime) (grifamos)

Observe-se, que referida atualização monetária, com base na taxa Selic, objetiva, também, evitar a corrosão, ainda que em parte, dos valores a serem ressarcidos, em decorrência do lapso temporal entre o pedido e o deferimento da pretensão do contribuinte que, em muitos casos, é bastante dilatado, evitando que o contribuinte suporte o ônus da morosidade administrativa no julgamento de seu pedido.

Assim, deve ser admitida a correção monetária do crédito presumido de IPI, com amparo na Taxa Selic, a ser aplicada a partir da data da protocolização do pedido, em estrita observância à legislação de regência, e bem assim aos princípios constitucionais da isonomia e moralidade, sobretudo tratando-se o ressarcimento de espécie do gênero restituição.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Sala das Sessões, em 28 de janeiro de 2008


RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

2

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator

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 subsequentes.

§ 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 subseqüentes.

§ 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 incentivo fiscal, consubstancia-se em mera liberalidade do sujeito ativo do tributo, que ao renunciar à receita sobre a qual teria direito, decidiu fazê-lo sem a aplicação de correção monetária ou de juros, dado o silêncio das normas específicas de cada incentivo e da referência efetuada tão-somente em relação à repetição de indébito, nas normas acima transcritas. Inaplicável, portanto, o Parecer AGU nº 01/96, visto que só se referiu à repetição de indébito.

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

O art. 108 do CTN estabelece que as formas de integração das lacunas na legislação tributária são a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade, os quais devem ser aplicados sucessivamente e na ordem indicada na *lex legum*.

Leciona Maria Helena Diniz que:

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

Requer a aplicação analógica que:

1) o caso sub judice não esteja previsto em norma jurídica;

2) o caso não contemplado tenha com o previsto, pelo menos, uma relação de semelhança;

3) o elemento de identidade entre eles não seja qualquer um, mas sim essencial, ou seja, deve haver verdadeira semelhança e a mesma razão entre ambos. (in: Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 10ª ed., 1994, pp.54/55)

Ora, no caso dos autos o terceiro requisito para aplicação analógica da lei não restou caracterizado porque os fundamentos, os motivos, 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.

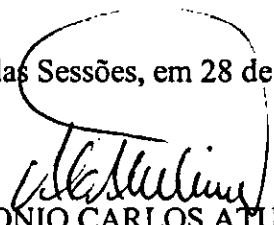
Nesse passo, não há como conceder o ressarcimento de créditos originados de incentivo fiscal com fundamento nos princípios da isonomia, da finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa, porque os dois institutos não apresentam a mesma *ratio*.

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. É certo que a teor do art. 49 da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, 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 constranger a Administração a se manifestar.

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

Sala das Sessões, em 28 de janeiro de 2008.


ANTONIO CARLOS ATULIM

