



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	13807.001030/98-22
Recurso nº	203-129.998 Especial do Procurador
Matéria	RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº	02-03.040
Sessão de	05 de maio de 2008
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	ILUMATIC S/A ILUMINAÇÃO E ELETROMETALÚRGICA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/1998 a 30/09/1998

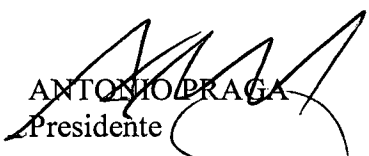
RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC.

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

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Gileno Gurjão Barreto, Maria Teresa Martínez López, Dalton César Cordeiro de Miranda, Leonardo Siade Manzan, Manoel Coelho Arruda Júnior (Substituto convocado) e Valmir Sandri, que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos Atulim.


ANTONIO PRAGA
Presidente


ANTONIO CARLOS ATULIM
Redator-Designado



FORMALIZADO EM: 14 OUT 2009

Participaram, ainda, 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, Leonardo Siade Manzan, Julio Cesar Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Júnior (Substituto Convocado), Elias Sampaio Freire e Valmir Sandri (Substituto Convocado).



Relatório

ILUMATIC S/A ILUMINAÇÃO E ELETROMETALÚRGICA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, apresentou Pedido de Ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, concernentes a insumos empregados na fabricação de bens inscritos no artigo 1º, da Lei nº 9.493/1997, em relação ao período de apuração de 01/07/1998 a 30/09/1998, conforme Petição Inicial, às fls. 01/03, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes contra Decisão da DRJ em Ribeirão Preto/SP, consubstanciada no Acórdão nº 7.056/2005, às fls. 358/362, que indeferiu integralmente o Pedido em referência, a Egrégia 3ª Câmara, em 09/11/2005, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 203-10.550, sintetizados na seguinte ementa:

“ IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. SALDO CREDOR. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. É vedada a atualização de créditos meramente escriturais por absoluta falta de previsão legal (precedentes jurisprudenciais). Entretanto, devido a atualização monetária, a partir da data de protocolização do respectivo 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 de pagamento.

Recurso provido em parcialmente.”

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 402/407, com arrimo no artigo 5º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 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 contrariado os preceitos contidos no artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, o qual contempla tão somente a atualização, sob a forma de juros, das importâncias a compensar ou a restituir decorrentes de pagamento a maior ou indevido, o que não se vislumbra no caso vertente, crédito presumido de IPI.

Assevera haver grande diferença entre o indébito tributário e o instituto do ressarcimento, uma vez que no primeiro caso inexistente suporte fático que sustente a pretensão fiscal, ou seja, inexistiu o fato gerador do tributo recolhido. Por sua vez, no ressarcimento, o fato gerador escritural ocorreu, sendo mera liberalidade do Estado permitir que referidos valores sejam compensados com outros tributos administrados pela SRF.



Inferre que a diferenciação entre o ressarcimento e a restituição encontra arrimo na própria legislação de regência, mais precisamente no Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 2.637/1998, em seus artigos 168 e 190, os quais oferecem tratamentos distintos para os dois institutos.

Nesse sentido, sustenta ser equivocado atribuir ao ressarcimento os efeitos da repetição de indébito, notadamente a atualização monetária, com sustentáculo no princípio da isonomia, sob pena de ferir outro princípio da administração pública, o da legalidade, tendo em vista inexistir previsão legal ao pleito 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 3ª Câmara do 2º Conselho, entendeu por bem admitir o Recurso Especial do Procurador, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido, em tese, contrariou a legislação de regência, conforme Despacho nº 203-10.550, às fls. 410.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial do Procurador, a contribuinte apresentou suas contra-razões, às fls. 414, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA,
Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 3ª Câmara do 2º Conselho a contrariedade à lei suscitada, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende a Procuradoria a reforma do Acórdão recorrido, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram os preceitos contidos na legislação de regência, bem como o 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, igualmente, equivocada a utilização do princípio da isonomia para acolhimento da pretensão da contribuinte.

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

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

“ 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 recorrente.

Não bastasse isso, o que por si só seria capaz de rechaçar a pretensão da Fazenda Nacional, 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 subseqüentes.



[...]

§ 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 constante do Acórdão recorrido, cumpre esclarecer que o Decreto nº 2.138/1997, ao dispor sobre a compensação de créditos 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 mantido o Acórdão recorrido. Aliás, essa Colenda Câmara Superior já se manifestou por diversas vezes a respeito do tema, oferecendo proteção ao pleito da contribuinte, conforme se extrai dos Acórdãos com suas ementas abaixo transcritas:

" IPI .CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI . BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUENTES. 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.

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 n.º 2.138/97 tratado restituição o ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento.” (2ª Turma da CSRF – Acórdão n.º 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 n.º 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

4

J

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.

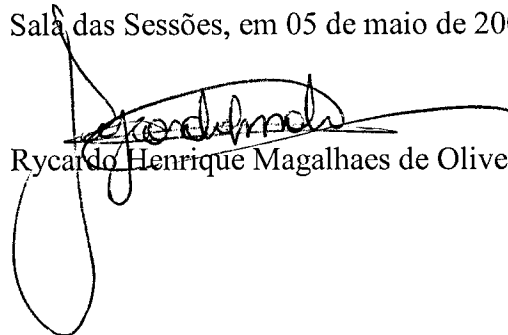
7. Recurso especial provido em parte.” (Recurso Especial nº 738.070 – PR – 2ª Turma do STJ, Julgamento em 18/04/2006, Acórdão publicado em 28/04/2006 - **Unânime**) (grifamos)

Observe-se, que referida atualização monetária, com base na taxa Selic, objetiva, igualmente, 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, escoreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

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

Sala das Sessões, em 05 de maio de 2008.



Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira

J

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Designado

Relativamente à correção do ressarcimento pela taxa Selic, 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 é incontroverso que o crédito passível de ressarcimento 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, as razões que fundamentam os institutos do ressarcimento e da repetição do indébito são totalmente distintas.

No caso da repetição de indébito a devolução se assenta na preexistência de um pagamento **indevido**, cuja restituição tem lastro no princípio geral de direito que veda o enriquecimento sem causa.

Por outro lado, no caso do ressarcimento de IPI, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo era **devido**, mas a devolução das quantias se assenta na renúncia unilateral de valores ou na efetiva concretização do princípio da não-cumulatividade do IPI, caso se trate de ressarcimento de crédito presumido ou de crédito básico, respectivamente.

Como se vê, nos dois casos ocorre a devolução de uma quantia ao sujeito passivo, mas esta devolução ocorre por razões distintas. A finalidade do ressarcimento é produzir uma situação de vantagem para aqueles 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 a correção do ressarcimento de créditos de IPI com fundamento nos princípios da isonomia, da finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa, porque o ressarcimento e a repetição do indébito não apresentam a mesma *ratio*.

Do mesmo modo, não há como fundamentar tal concessão com base na demora da apreciação dos processos pela Receita Federal. É certo que a norma veiculada pelo art. 49 da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, concede à Administração prazo de 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 desincumbe de seu dever legal, o remédio adequado para sanar a omissão não é a aplicação de correção monetária ou de juros demora, mas sim a ação judicial que o contribuinte entender cabível para constranger a Administração a se manifestar.

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.

Em face do exposto, divirjo do ilustre relator originário para votar no sentido de dar provimento ao recurso do Procurador da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 05 de maio de 2008.


Antonio Carlos Atulim

