



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº 13808.005648/98-15
Recurso nº 202-126.304 Especial do Procurador e do Contribuinte
Matéria RESTITUIÇÃO/COMP DE PIS
Acórdão nº 02-03.839
Sessão de 12 de fevereiro de 2009
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e
COMÉRCIO E INDUSTRIAS BRASILEIRAS COINBRA S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IPI. RESSARCIMENTO CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

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, suplantare 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.

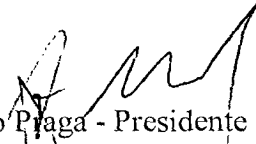
CRÉDITO PRESUMIDO IPI. APURAÇÃO BASE DE CÁLCULO. RECEITA EXPORTAÇÃO. PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS E EXPORTADOS. INCLUSÃO.

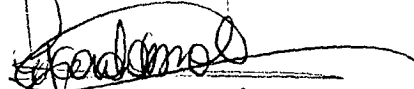
Uma vez incluída na receita operacional bruta os valores relativos aos produtos adquiridos de terceiros e exportados, para efeito de apuração da base de cálculo do crédito presumido de IPI, mais precisamente em relação ao percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, impõe-se, igualmente, a inclusão de aludidas importâncias na receita de exportação, sob pena de estabelecer equação desproporcional no cálculo do benefício, notadamente quando a legislação que contempla a matéria não estabelece limites quanto às receitas que compõem as receitas de exportação.

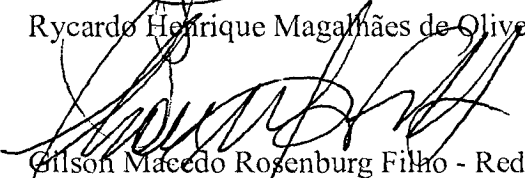
Recursos Especiais do Procurador Negado e do Contribuinte Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: 1) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional; 2) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial do contribuinte quanto as aquisições de pessoas físicas e cooperativas, vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Henrique Pinheiro Torres, Antonio Carlos Atulim, Elias Sampaio Freire e Gilson Macedo Rosenburg Filho; e 3) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso especial do contribuinte quanto a incidência da taxa Selic a partir do protocolo do pedido. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Dalton César Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martínez López, Gileno Gurjão Barreto, Manoel Coelho Arruda Junior e Antonio Carlos Guidoni Filho. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho.


Antonio Praga - Presidente


Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator


Gilson Macedo Rosenburg Filho - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez Lopez, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Fabíola Cassiano Keramidas, Henrique Pinheiro Torres, Leonardo Siade Manzan, Júlio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

COMÉRCIO E INDUSTRIAS BRASILEIRAS COINBRA S/A, 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 01/07/1998 a 30/09/1998, conforme Petição Inicial, às fls. 01/02, 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 2.488/2002, às fls. 227/235, que indeferiu integralmente o Pedido em referência, a Egrégia 2ª Câmara, em 01/12/2004, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 202-15.986, sintetizados na seguinte ementa:

“IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO-CONTRIBUENTES (PESSOAS FÍSICAS). Exclui-se da base de cálculo do crédito presumido do IPI as aquisições de insumos que não sofreram incidência das contribuições ao PIS e à 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. RECEITA DE EXPORTAÇÃO: INCLUSÃO. PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS E EXPORTADOS. Não há vedação expressa na Lei para que seja desconsiderado no cômputo da receita bruta de exportação a venda para o exterior e para empresa comercial exportadora de mercadorias nacionais adquiridas de terceiros. Recurso parcialmente provido.”

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 373/379, 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:

Preliminarmente, pretende seja admitido o Recurso Especial, tendo em vista a observância dos pressupostos legais para tanto, inscritos no artigo 32, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, eis que o Acórdão recorrido, ao incluir no cálculo da receita de exportação os valores correspondentes às vendas para o exterior de produtos industrializados por terceiros, divergiu do entendimento de outras Câmaras deste Colegiado, mais precisamente Acórdão nº 201-74611, ora adotado como paradigma.

Insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender ter contrariado a legislação tributária que regulamenta a matéria (Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI), uma vez que a Lei nº 9.363/1996, em seu artigo 1º, estabelece ser condição ao benefício em comento que as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, *aplicados na industrialização de produtos destinados ao mercado externo, tenham sofrido a incidência de ditas contribuições, tão-somente na etapa imediatamente anterior da cadeia produtiva [...]*.

Nesse sentido, infere que o legislador ao criar o crédito presumido com o fito de reduzir o impacto econômico da incidência do PIS e COFINS no valor agregado dos produtos exportados, determinou que a incidência contempla exclusivamente as aquisições, e não a cadeia produtiva, como restou defendido no Acórdão guerreado. A corroborar seu entendimento, traz a colação jurisprudência administrativa, a qual exclui da base de cálculo do favor legal em comento as receitas de exportação de soja in natura e dos produtos industrializados por terceiros.

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 o Recurso Especial da Procuradoria, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que a divergência suscitada, conforme Despacho nº 202-00.331, às fls. 384/386.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial do Procurador, a contribuinte ofereceu suas contra-razões, às fls. 396/410, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção, em relação à inclusão no cálculo da receita de exportação os valores correspondentes às vendas para o exterior de produtos industrializados por terceiros, sobretudo por não preencher os requisitos de admissibilidade, trazendo à colação jurisprudência administrativa acobertando sua pretensão.

Igualmente, a contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência, às fls. 396/410, com esteio no artigo 32, inciso II, do então RICC, contra parte do Acórdão ora atacado, especialmente quanto a não inclusão dos produtos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas na base de cálculo do crédito presumido de IPI, bem como a atualização monetária daquele benefício, com base na Taxa Selic, adotando como paradigmas os Acórdãos transcritos em sua peça recursal, de maneira a comprovar as divergências suscitadas.

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 do Acórdão nº CSRF/02.01.319, ora adotado como paradigma, dentre outros.

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 aludido índice para correção do ressarcimento, consoante se infere do Acórdão nº CSRF/02-01.414 e outros, adotado como paradigma para efeito de admissibilidade do Recurso Especial da contribuinte.

Levado, o Recurso Especial de Divergência da contribuinte, à análise da observância dos pressupostos de admissibilidade, o nobre Presidente da 2ª Câmara do 2º Conselho, vislumbrou as divergências alegadas em relação aos valores das aquisições realizadas de pessoas físicas e cooperativas e atualização pela Taxa Selic, dando seguimento ao pleito da empresa, nos termos do Despacho nº 202-419, às fls. 466/467, razão pela qual a Fazenda Nacional fora intimada para apresentar suas contra-razões, assim o tendo feito, às fls. 471/490, em defesa do Acórdão recorrido, pugnando pela sua manutenção relativamente a tais matérias.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Relator

DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e comprovada a divergência argüida, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CÁLCULO. INCLUSÃO DOS PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS NA RECEITA DE EXPORTAÇÃO

Em suas razões recursais, pugna a Fazenda Nacional pela reforma do Acórdão recorrido, suscitando ter contrariado a legislação que trata do tema (Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI), eis que a Lei nº 9.363/1996, em seu artigo 1º, estabelece como condição ao benefício em comento que as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, *aplicados na industrialização de produtos destinados ao mercado externo, tenham sofrido a incidência de ditas contribuições, tão-somente na etapa imediatamente anterior da cadeia produtiva [...]*.

Assevera que o Acórdão recorrido, ao incluir no cálculo da receita de exportação os valores correspondentes às vendas para o exterior de produtos industrializados por terceiros, divergiu do entendimento de outras Câmaras deste Colegiado, notadamente do Acórdão nº 201-74611, ora adotado como paradigma.

Inferi que o legislador, ao criar o crédito presumido com o fito de reduzir o impacto econômico da incidência do PIS e COFINS no valor agregado dos produtos exportados, determinou que a incidência contempla exclusivamente as aquisições, e não a cadeia produtiva, como restou defendido no Acórdão guerreado.

Em que pesem as razões de fato e de direito ofertadas pela nobre representante da Procuradoria da Fazenda Nacional, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de macular o *decisum* atacado. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que a decisão recorrida, em relação a essa matéria, apresenta-se incensurável, devendo ser mantida em sua plenitude.

Com efeito, o artigo 2º, da Lei nº 9.363/1996, ao prescrever que a base de cálculo do crédito presumido de IPI representa a totalidade dos insumos vezes o percentual correspondente à relação entre as receitas de exportação e a operacional bruta, não limitou o alcance das “receitas” na forma que pretende a Fazenda Nacional, de maneira a restringir a inclusão dos produtos exportados adquiridos de terceiros naquele cálculo, sob pena de agregar aludidos valores somente à receita operacional bruta, gerando desequilíbrio na equação.

Aliás, como muito bem asseverado no voto condutor do Acórdão guerreado:

“[...]Uma coisa é a exigência legal para a caracterização do beneficiário do crédito presumido, ou seja, a condição de empresa produtora e exportadora, o que pressupõe a exportação



de produtos de fabricação própria diretamente ou através de empresa comercial exportadora.

Outra é, uma vez firmada a condição de empresa produtora e exportadora, inferir que as receitas de exportação de produtos adquiridos de terceiros não possam compor a receita de exportação para aquele efeito, pois o texto legal não faz esta distinção. [...]”

Na pior das hipóteses, somente seria possível a exclusão dos produtos exportados adquiridos de terceiros da receita de exportação se não fosse incluída na receita operacional bruta, com o fito de oferecer equidade no cálculo do crédito presumido de IPI.

Melhor elucidando, ou se inclui os produtos em comento na receita de exportação, bem como na receita operacional bruta, ou exclui das duas. *In casu*, a douda fiscalização agregou aludidos valores exclusivamente à receita operacional bruta, razão pela qual a Câmara recorrida os incluiu na receita de exportação objetivando equilibrar a equação, corrigindo a distorção na proporção levada a efeito pelo Fisco, não se cogitando em ilegalidade e/ou irregularidade nesse procedimento.

A propósito da matéria, o ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Presidente da 4ª Câmara do 2º Conselho, se manifestou com muita propriedade, nos autos do processo nº 13851.000752/97-15, Recurso nº 118.463, consoante se extrai do excerto de seu voto, o qual peço vênia para adotar como razões de decidir, senão vejamos:

“[...]”

III. Da inclusão no cálculo da receita de exportação dos valores correspondentes às vendas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros.

Quanto à exclusão da receita de exportação dos valores correspondentes às exportações de produtos adquiridos de terceiros, a matéria ainda não se encontra apascentada na jurisprudência administrativa, ora prevalece a posição do Fisco, ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras. Ao meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal, no que pertine à determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, é aquela pela inclusão dos valores correspondentes às exportações dos produtos adquiridos de terceiros no cálculo da receita de exportação. Explico: a Lei 9.363/1996, ao instituir o benefício, mesclou conceitos próprios do IPI com outros do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica “emprestados” às contribuições, senão vejamos:

“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. “

Receita Operacional Bruta e Receita de Exportação são conceitos afeitos ao imposto de Renda da Pessoa Jurídica e, por empréstimo, às contribuições, enquanto a definição de matérias-



primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produção e produtor intrínseca ao IPI. Em razão disso, a norma do parágrafo único desse artigo determinar a aplicação subsidiária da legislação desses tributos na conceituação dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, de matéria-prima, de produtos intermediários e de materiais de embalagem, verbis:

"Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem."

Por outro lado, a Portaria MF nº 129/1995, de 05 de abril de 1995, em seu art. 2º, § 2º, inciso II, definiu, para efeito de cálculo do crédito presumido, a receita de exportação como o produto da venda para o exterior de mercadorias nacionais.

Com essa definição, não se pode inferir que as vendas para o exterior de produtos não industrializados diretamente pelo produtor/exportador devam ser expurgadas do cálculo da receita de exportação, pois o texto legal não faz qualquer distinção no tocante à tributação dos produtos, ao contrário, trata-os de forma genérica, condicionando apenas que sejam "mercadorias nacionais".

Em termos econômicos, também não faz sentido essa exclusão, a não ser que aparcela fosse de igual maneira excluída da receita operacional bruta, de forma a evitar distorção no índice a ser aplicado sobre o valor das aquisições, pois do contrário, estar-se-ia alterando artificialmente, sem respaldo legal, a relação entre a receita de exportação e a operacional bruta.

Enfim, como os valores das vendas para o exterior dos produtos adquiridos de terceiros (não industrializados diretamente pelo produtor/exportador) não foram expurgados da receita operacional bruta, impõe-se a isonomia de procedimentos, ou seja, que também sejam incluídos na receita de exportação.

Esclareça-se, por oportuno, que não se está aqui reconhecendo direito ao crédito presumido pertinente às aquisições desses produtos, que, sem qualquer industrialização adicional efetuada pelo adquirente, são por ele exportados. Uma coisa é estabelecer-se o coeficiente entre a receita de exportação e a operacional bruta, outra bem diferente é definir os insumos em que predito coeficiente será aplicado para determinação das "aquisições incentivadas". Para melhor entendimento do aqui exposto, cabe uma breve explanação sobre o cálculo do crédito presumido e seus estágios:

Primeiro, coteja-se a receita de exportação com a operacional bruta (sem expurgos das receitas provenientes das vendas, no mercado interno ou externo, dos produtos adquiridos de terceiros) para se encontrar o coeficiente a ser aplicado sobre as



aquisições dos insumos; segundo, apura-se o total das compras de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) utilizados no processo de industrialização do produtor exportador. Nesse total não se incluem, obviamente, os produtos que sem qualquer industrialização efetuada pelo adquirente, são revendidos no mercado interno ou são exportados para o exterior.

Do total das compras de insumos, são excluídos aqueles que não geram direito ao crédito presumido, tais como os que não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Devem ainda ser excluídos os valores correspondentes às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem utilizados na fabricação de produtos não acabados e de produtos acabados, mas não vendidos em estoque no último trimestre do ano ou no último que houve exportação. Feitas as exclusões, sobre o valor restante aplica-se o citado coeficiente para se chegar às aquisições incentivadas, que são a base de cálculo do crédito presumido. Para se chegar ao valor do crédito presumido a ressarcir, aplica-se sobre essas aquisições incentivadas o percentual de 5,37%.

Do exposto acima, percebe-se que o fato de parte das exportações da reclamante referir-se a produtos adquiridos de terceiros (por ela não industrializados) não tem relevância na determinação da receita de exportação, pois a única restrição legal é quanto à nacionalidade das mercadorias. Diante disso, é de se determinar que no cálculo do crédito presumido seja incluído na Receita de Exportação o valor correspondente às vendas para o exterior de produtos não industrializados diretamente pela reclamante, mas que, por outro lado, sejam tais produtos excluídos do valor correspondente às compras de insumo.

[...]"

Assim, quanto a essa matéria, escoreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela 2ª 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.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA DA CONTRIBUINTE

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e comprovadas as divergências suscitadas, em relação aos produtos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, bem como a correção do crédito presumido de IPI pela Taxa Selic, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

DOS INSUMOS ADQUIRIDOS 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 as 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.

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 nº 9.363/1996, fere mortalmente o fim precípuo 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 nº 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 nº 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 nº 23/1997, c/c artigo 2º da IN SRF nº 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; [...]

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 estabeleceram 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

“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 futo 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, suplantando e/ou limitar os preceitos insertos na lei regulamentada, conforme se verifica da doutrina e jurisprudência supratranscritas.

DA CORREÇÃO PELA TAXA SELIC

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, requer a contribuinte a reforma do Acórdão recorrido, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram outras decisões das demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito da mesma matéria, especialmente o Acórdão nº CSRF/02-01.414, ora adotado como paradigma.

A corroborar seu pleito, infere que o entendimento consubstanciado no Acórdão paradigma oferece proteção ao requerimento da contribuinte, uma vez admitir a

aplicação Selic no ressarcimento de IPI, ao contrário do que restou decidido no *decisum* recorrido.

Por outro lado, a nobre Conselheira Relatora do Acórdão guerreado entendeu por bem não acolher a pretensão da recorrente, aduzindo que suas alegações recursais 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 do requerimento da contribuinte.

Não obstante os argumentos insculpidos no voto condutor do Acórdão atacado, o entendimento da insigne Conselheira Relatora não pode prosperar. Destarte, da análise dos autos, constata-se que, em relação à aplicação da Taxa Selic, o Acórdão recorrido apresenta-se dissonante com os dispositivos legais que regem a matéria e, bem assim, 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:

“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 o julgador recorrido.

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 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 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. A jurisprudência dessa Colenda Câmara Superior oferece sustentáculo ao pleito da contribuinte, como se extrai dos Acórdãos assim ementados:

[assinatura]

"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 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***

[assinatura]

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.

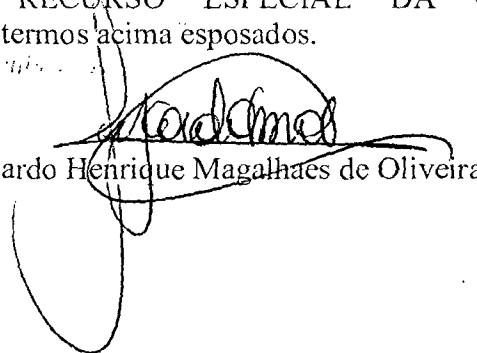
6. Os índices a serem utilizados para atualização de valores, em casos análogos (compensação ou restituição), são o IPC, no período de março/90 a janeiro/91, o INPC, de fevereiro/91 a dezembro/91, a UFIR, de janeiro/92 a 31.12.95, e, a partir de 1º.01.96, exclusivamente a taxa SELIC.

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.

Diante das razões de fato e de direito encimadas, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE E DAR-LHE PROVIMENTO, nos termos acima esposados.


Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Redator Designado

A discordância em relação ao voto do ilustre relator restringe-se na possibilidade da incidência da taxa SELIC no ressarcimento de IPI.

Preliminarmente, calha de pronto observar, neste voto, que diferentes são as figuras do ressarcimento e da restituição.

A restituição é a repetição de um indébito. Decorre de pagamento indevido ou a maior que o devido. Já o ressarcimento não está vinculado a qualquer pagamento indevido, mas decorre de concessão legal.

Sobretudo, não se pode olvidar que o direito subjetivo ao ressarcimento somente é constituído com o advento do despacho da autoridade competente, em oposição ao que ocorre com a repetição do indébito, em que o direito de repetir já nasce imediatamente com o pagamento indevido ou a maior, independentemente de qualquer ato da autoridade administrativa.

Nesta linha, fica evidente existir duas figuras que não se confundem: restituição por pagamento indevido ou a maior do que o devido (repetição de indébito); e ressarcimento, previsto em lei concessiva.

É certo que restituição e ressarcimento compartilham alguns aspectos, como o de ser ambos passíveis de satisfação em dinheiro ou mediante compensação, mas de nenhum modo ressarcimento é espécie do gênero restituição, senão vejamos:

O art. 66 da Lei no 8.383/91, assim dispõe:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

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

§ 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Este dispositivo teve sua redação alterada pelo art. 58 da Lei no 9.069, de 29/06/95, verbis:

Art. 58. O inciso III do art. 10 e o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subseqüente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

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

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo."

Já o art. 39 da Lei no 9.250/95, estabelece que:

Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos 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 ressarcimento de créditos de IPI, consubstancia-se em mera liberalidade do sujeito ativo do tributo que, ao concedê-lo, decidiu fazê-lo sem a aplicação de correção monetária ou de juros, dado o silêncio das normas específicas que regem a espécie e da referência efetuada tão-somente em relação à repetição de indébito, nas normas acima transcritas. Inaplicável, portanto, o Parecer AGU no 01/96, visto que só se referiu à repetição de indébito.

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

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

Leciona Maria Helena Diniz que:

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

Requer a aplicação analógica que:

- 1) o caso sub judice não esteja previsto em norma jurídica;*
- 2) o caso não contemplado tenha com o previsto, pelo menos, uma relação de semelhança;*
- 3) o elemento de identidade entre eles não seja qualquer um, mas sim essencial, ou seja, deve haver verdadeira semelhança e a mesma razão entre ambos.* (in: Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 10ª ed., 1994, pp.54/55)

Ora, no caso dos autos o terceiro requisito para aplicação analógica da lei não restou caracterizado porque os fundamentos, os motivos, ou seja, as razões que fundamentam os institutos do ressarcimento e da repetição do indébito são totalmente distintas.

No caso da repetição de indébito, a devolução das importâncias se assenta na preexistência de um pagamento indevido, cuja devolução é reclamada com base no princípio geral de direito que veda o locupletamento sem causa.

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

Como se vê, nos dois casos ocorrem devoluções de quantias ao contribuinte, mas estas devoluções ocorrem por razões distintas. A finalidade do ressarcimento é produzir uma situação de vantagem para determinados contribuintes que atendam a certos requisitos fixados em lei, para incrementar as respectivas atividades; enquanto que a finalidade da repetição do indébito é prestigiar o princípio que veda o enriquecimento sem causa.

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

Acrescente-se a tudo isso que o art. 3º, II, da Lei nº 8.748/93, estabeleceu expressamente distinção entre repetição de indébito e ressarcimento de créditos de IPI, o que torna ilegal a aplicação de qualquer acréscimo ao ressarcimento.

Do mesmo modo, não há como fundamentar tal concessão com base na demora da apreciação dos processos pela Receita Federal. Não há que se falar em desvalorização do valor a ser ressarcido, mesmo porque o ambiente de ampla correção monetária que vigia no passado foi abolido pelo Legislador. Com efeito, o mundo jurídico aboliu e repudiou o sistema geral de indexação da economia, através da aprovação das normas legais que consolidaram o Plano Real, inexistindo atualmente previsão de atualização monetária tanto para caso de ressarcimento como para caso de restituição.

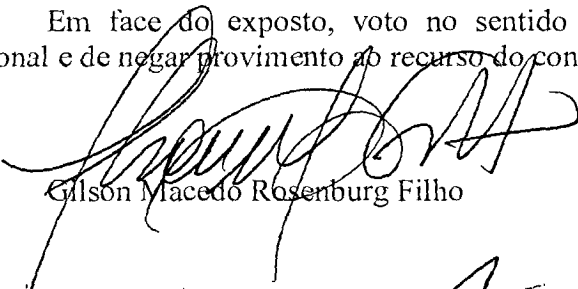
A Taxa Selic é, isto sim, a expressão numérica dos juros. Não se trata de atualização monetária. Juros, por sua vez, é um acréscimo ao principal, é um *plus* que inclusive se caracteriza como renda para aquele que o auferir. Ora, o Estado não pode pagar rendimentos

– na forma de Taxa Selic, vale dizer, de juros – sem previsão legal, mormente quando o que seria o valor principal (ressarcimento) é, ele próprio, dependente de lei concessiva.

É cediço que a regra plasmada no art. 49 da Lei no 9.784, de 29/01/1999, sugere que a Administração tem até 60 dias para decidir o processo, a partir do encerramento da instrução (e não da data de seu protocolo). Entretanto, se a Administração não se desincumbir de seu dever legal, o remédio adequado para sanar a omissão não é a aplicação de correção monetária ou de juros de mora, mas sim a ação judicial que o contribuinte entender cabível para constranger a Administração a se manifestar.

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

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e de negar provimento ao recurso do contribuinte.


Gilson Macedo Rosenberg Filho

