



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº 13977.000160/98-96
Recurso nº 201-122.123 Especial do Contribuinte
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº 02-03.049
Sessão de 05 de maio de 2008
Recorrente INDÚSTRIA DE MADEIRAS NADAR MORRO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS.

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 destinados a utilização no processo produtivo, sobre as quais tenha incidido as 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.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC.

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

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

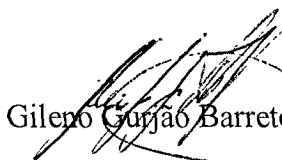
Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial quanto à matéria aquisição de pessoas para incluir na base de cálculo do ressarcimento as aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Henrique Pinheiro Torres e Elias Sampaio Freire, que negavam provimento ao recurso. Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso especial quanto à matéria incidência de juros Selic. Vencidos os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto (Relator), Maria Teresa Martínez López, Dalton César Cordeiro de Miranda, Leonardo Siade Manzan, Rycardo

[Assinaturas]

Henrique Magalhães de Oliveira e Valmir Sandri que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos Atulim.



Antonio Praga - Presidente



Gileno Gurjão Barreto - Relator



Antonio Carlos Atulim - Redator Designado

EDITADO EM: 22/03/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Praga, Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Dalton César Cordeiro de Miranda, Leonardo Siade Manzan, Julio Cesar Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Júnior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Valmir Sandri.

Ausentes momentaneamente os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório do acórdão recorrido, nos seguintes termos:

“Indústria de Madeiras Nadar Morro Ltda., devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado, através do recurso de fls. 183/191, contra o Acórdão nº. 1.295, de 31/07/2002, prolatado pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre – RS, fls. 147/152, que manteve o Despacho Decisório nº 18/2001, fls. 113/118, no sentido de indeferir parcialmente o pedido de ressarcimento de fl. 1, relativo a crédito de IPI do ano de 1996.

De acordo com o aludido despacho decisório, o crédito pleiteado não podia ser ressarcido na sua totalidade porque no seu cálculo a contribuinte computou os insumos adquiridos de não contribuintes de PIS/COFINS, dentre eles as pessoas físicas, bem assim, insumos adquiridos da própria empresa, o que acarretaria um ressarcimento em duplicidade daquelas contribuições.

Ainda consoante esta decisão, foram incluídas, indevidamente, as aquisições de luvas de PVC, que não se classificam como

produtos intermediários, o IPI destacado na nota fiscal de aquisição, mas que não integra a base de cálculo do PIS/COFINS e as devoluções de vendas.

Quanto à receita de exportação, observou a decisão que foram incluídas vendas efetuadas a comerciais exportadoras, porém, somente foram consideradas aquelas efetuadas a partir de 23/11/1996, nos termos do art. 18 §1º, da IN SRF nº 23/97, e da receita operacional bruta foram excluídas as devoluções de vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente no comprador.

Tempestivamente, a contribuinte insurgiu-se contra tal decisão, a partir da manifestação de inconformidade de fls. 131/144, sintetizada pela decisão recorrida nos seguintes termos:

“a) discorda quanto à exclusão, da base de cálculo do benefício, das aquisições de insumos de pessoas físicas e quanto à exclusão, da RE, das vendas efetuadas a empresas comerciais exportadoras, pleiteando a reforma do despacho decisório de fls. 113 a 118, para ter reconhecido o ressarcimento de R\$ 9.037, 21, e não apenas de R\$ 181,06, devidamente atualizados, na forma do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995;

b) com respeito à glosa de aquisições de insumos de pessoas físicas, foi estabelecida restrição não prevista na lei que instituiu o crédito presumido, o que é inadmissível, segundo jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes, que cita e transcreve: devendo-se considerar, também, que o PIS/Pasep e a Cofins incidem em cascata sobre todas as etapas do processo produtivo, e não apenas sobre a etapa imediatamente anterior à da exportação;

c) no tocante à glosa das exportações indiretas, a Medida Provisória nº 1.484-27, de 22 de novembro de 1996, não produziu efeitos apenas a partir da sua publicação, mas também retroativamente, com base nos arts. 105 e 106 da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), acrescentando que o programa gerador do Demonstrativo de Crédito Presumido (CCP), de 1996, contém campo específico para exportações indiretas, sem restrição quanto à data em que ocorrem.”

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre - RS manteve o lançamento, conforme o Acórdão citado, cuja ementa apresenta o seguinte teor:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

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

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI

BASE DE CÁLCULO.

Na determinação da base de cálculo do crédito presumido, a legislação de regência não contempla aquisições, cujos fornecedores sejam pessoas físicas, porque não são contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins.

VENDAS PARA EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS.

A receita bruta das vendas efetuadas para empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, passou a ser admitida como receita da exportação, somente a partir de 23 de novembro de 1996.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa Selic a valores objeto de ressarcimento de crédito de IPI.

GLOSAS NÃO CONTESTADAS.

As glosas não expressamente contestadas tornam-se definitivas na esfera administrativa.

Solicitação Indeferida.”

Ciente da decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 25/9/2002, no qual, em síntese, argumenta:

I – No tocante às aquisições de insumos a pessoas físicas, que:

1) a decisão recorrida, ao não admitir no cômputo do custo dos insumos as aquisições de não contribuintes de PIS e Cofins, negou vigência à Lei nº 9.363/96, em decorrência do Parecer MF/SRF/Cosit/Ditip nº 139/96 e da Instrução Normativa SRF. nº 23/97; 2) já é pacífica a jurisprudência do Conselho de Contribuintes favorável à sua tese; e 3) a lei visa desonerar completamente os produtos nacionais das contribuições do PIS/Pasep e Cofins, razão porque a alíquota do benefício foi fixada em 5,37%, no pressuposto de ressarcir estas contribuições incidentes nas diversas etapas da circulação, pois, não fosse isso, a alíquota seria apenas 2,65%;

II – quanto à exclusão, que considera indevida, das exportações indiretas anteriores a 23/11/1996, que:

1) no ano de 1996, o programa gerador do Demonstrativo de Crédito Presumido – DCP continha campo próprio para informar as exportações indiretas, sem se preocupar com qualquer restrição em relação às exportações anteriores a novembro; e 2) o benefício se aplica aos fatos ocorridos anteriormente à publicação da MP nº 1.484-27, de 22/11/96, por força do Decreto-Lei nº 1.248/72, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.894/81, e que só foi revogado pelo art. 73 da MP nº 1.602, de 14/11/1997; e

III) quanto à pretensa incidência de juros pela taxa Selic, que:

1) estaria equivocada a decisão recorrida ao não reconhecer o embasamento legal do art. 39, caput, §4º, da Lei nº 9.250/95, porque à hipótese de ressarcimento também incide a regra do art. 66 da Lei nº 8.383/91, então, por consequência, incidem as disposições da Lei nº 9.250/95, conforme jurisprudência desta Câmara que transcreve; e 2) se trata de medida que se impõe em atendimento aos princípios da isonomia, da equidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa.

Por fim, pede o provimento do recurso para que se reforme a decisão na parte recorrida.

Em 09/09/04, através do acórdão de nº 201-78.004, de fls. 201/209, a 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes decidiu por prover parcialmente o recurso, de forma unânime para considerar na receita de exportação as vendas realizadas a comerciais exportadoras e, pelo voto de qualidade, em negar provimento quanto as aquisições de pessoa física e à atualização monetária. A ementa desse acórdão segue abaixo transcrita:

“IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS..

Referendo-se a lei a contribuições “incidentes” sobre as “respectivas” aquisições, somente se admite, para efeito de cálculo do crédito presumido do IPI, as aquisições sobre as quais efetivamente incidiu o PIS/Pasep e a Cofins e que foram suportadas pelo fornecedor daquele produtor/exportador que pretende se beneficiar do crédito.

VENDAS A COMERCIAL EXPORTADORA.

Estando vigente norma que reconhece aos produtores-vendedores, nas operações decorrentes de compras no mercado interno realizadas por comercial exportadora, os mesmos benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, é de se admitir a inclusão, no cômputo da receita de exportação, das vendas a comerciais exportadoras realizadas antes da publicação da MO nº 1.484-27/96.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Inexiste previsão legal para atualização dos valores objeto de ressarcimento.

Recurso provido em parte.”

Em 15/04/2005, a contribuinte tomou ciência da decisão acima, conforme Aviso de Recebimento de fl. 219.

Inconformada com a decisão, em 02/05/2005 a contribuinte interpôs Recurso Especial, de fls. 220/231, no qual questiona o aludido Acórdão, apresentando ementas de julgados recentes contendo decisões divergentes e considerando que a decisão afrontaria a Lei nº 9.363/96. Pede, ao final, a reforma do acórdão recorrido, para que se lhe seja concedido o direito ao ressarcimento sobre a totalidade de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, inclusive os adquiridos junto à pessoas físicas. Além disso, requereu a atualização de tais valores pela Taxa SELIC, nos moldes das leis nº 9.250/95 e 8.363/91.

No mais, valeu-se dos mesmos argumentos apresentados anteriormente:

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro Gileno Gurjão Barreto, Relator

O presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade previstos regimentalmente, de sorte que dele tomo conhecimento.

O Recurso da contribuinte versa sobre dois temas, quais sejam, o aproveitamento de créditos presumidos de IPI sobre aquisições oriundas de pessoas físicas e a atualização destes valores pela Taxa SELIC, sobre os quais tecerei minhas considerações distintamente.

I – Das aquisições de insumos de pessoas físicas:

No que diz respeito ao ressarcimento do crédito presumido de IPI, este foi instituído pela Lei nº 9.363/96 com o objetivo de aumentar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional através da desoneração das exportações, no bojo do entendimento de que não se deveria exportar tributos. Assim, foi instituído esse benefício fiscal aos exportadores, a ser calculado a partir do montante das aquisições de insumos destinados à fabricação dos produtos a serem remetidos ao exterior.

Dispôs o art. 1º desta lei que fazem jus ao crédito as empresas produtoras e exportadoras, como forma de ressarcimento da contribuição ao PIS e da Cofins incidentes sobre as respectivas aquisições no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo. Já o art. 2º determinou que a base de cálculo seria determinada através da totalidade das aquisições, conforme citado abaixo:

“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. (...)”.

Como se pode depreender da leitura do referido artigo, não existe na lei instituidora do benefício previsão para a exclusão de determinados valores da sua base de cálculo. Embora a IN nº 23/97 tenha estabelecido no § 2º do art. 2º que o crédito presumido de IPI deveria ser calculado somente em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas ao PIS/Pasep e à Cofins, tais exclusões somente poderiam ser realizadas através de lei ou medida provisória, uma vez que as instruções normativas são apenas normas complementares, de acordo com o art. 100 do Código Tributário Nacional.

As Instruções Normativas não são dotadas de suporte legal para modificar os textos das leis. Não podem transpor, modificar ou inovar o texto das normas sobre as quais vieram apenas com caráter complementar. Como a Lei nº 9.363/96 não determinou exclusões referentes aos insumos, não cabe à norma administrativa fazê-lo.

As normas complementares não podem opor restrições a concessões de benefícios sem a existência de previsão legal hierarquicamente superior. A exclusão presente na IN nº 23/97 faz incidir sobre a operação uma carga tributária que, além de indevida, é ilegal.

Corroborando este entendimento, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes, no julgamento do Processo nº 10508.000203-18 (Acórdão CSRF/02-01.160), através do voto do Relator, Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda, decidiu que:

"(...) No caso, entretanto, o que ocorre é exatamente o oposto, pois o crédito é calculado de forma presumida e estimada, não levando em conta os valores efetivamente recolhidos pelo produtor/fornecedor a título de PIS e COFINS (...).

(...) o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado, de modo que o não pagamento do PIS e da COFINS pelo fornecedor dos insumos não pode impedir o nascimento do crédito presumido, pena de se contrariar o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96.

Tal sistemática deve ser também aplicada para o cálculo do crédito quanto a insumos adquiridos de não-contribuintes, pois é a única que está de acordo com o espírito da Lei. Pelo exposto, tem a interessada direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não contribuintes de PIS e COFINS."

Resta claro que o exportador tem o direito de incluir na base de cálculo do aludido benefício as aquisições efetuadas de pessoas físicas, ou de pessoas jurídicas não contribuintes, já que, ao adquirir a matéria-prima, está pagando, no valor do produto final adquirido, o PIS a Cofins (que incidiam em cascata), ainda que não tivesse ocorrido tributação na penúltima etapa da cadeia. Como mencionado anteriormente, o objetivo da criação do crédito presumido do IPI é a desoneração nas exportações do valor das contribuições em tese incidentes ao longo de toda cadeia produtiva, e isto independia à época do fato de o seu fornecedor direto estar ou não sujeito ao pagamento das mesmas.

II – Da Correção pela Taxa SELIC:

Finalmente, quanto à aplicação da taxa Selic, adoto o entendimento de que essa deve ser deferida a partir do protocolo do pedido de ressarcimento.

Isso porque a Lei nº 9.250/95 estabeleceu a possibilidade de atualização monetária das compensações e/ou restituições pela taxa Selic, conforme disposto no art. 39:

"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."*

Adicionalmente, a Portaria nº 38, de 27/02/97, que "dispõe sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996", estabeleceu, em seus arts. 5º e 8º, que:

"Art. 5º - A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigado ao pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor equivalente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.

(...)

Art. 8º - Os valores a que se referem o caput e o parágrafo 1º do art. 5º, quando não forem pagos no prazo previsto no parágrafo 2º do mesmo artigo, serão acrescidos, com base no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, de multa de mora e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC -, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos, pela empresa produtora vendedora, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento."

Uma vez que a legislação trata da possibilidade de atualização em casos de compensação ou restituição e a contribuinte deu entrada em pedido de ressarcimento, meu entendimento, também adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais através do Acórdão CSRF/02-0.708, é o de que o ressarcimento é uma espécie do gênero restituição.

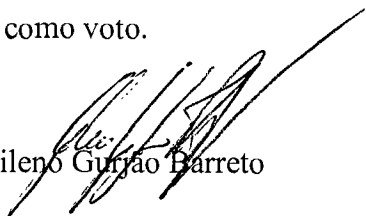
Desta forma, não restam dúvidas quanto à possibilidade de utilização da taxa Selic a partir da data em que é feito o pedido de ressarcimento, apenas não sendo cabível a atualização pela Selic a partir do período de apuração do crédito presumido, como pretendido pela contribuinte.

III – Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial interposto pela contribuinte, de forma a reconhecer o direito ao ressarcimento pleiteado, e a

devida atualização por meio da Taxa SELIC, a partir da data do protocolo do seu pedido, na forma descrita retro.

É como voto.


Gileno Gurgão Barreto

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Redator Designado

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 subsequentes.

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

§ 3º (VETADO)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

Conforme se pode verificar, todos os dispositivos legais acima 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.

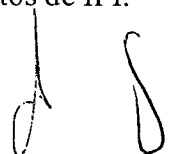
Por outro lado, no caso do ressarcimento de IPI, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo era **devido**, mas a devolução das quantias se assenta na renúncia unilateral de valores ou na efetiva concretização do princípio da não-cumulatividade do IPI, caso se trate de ressarcimento de crédito presumido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

Como se vê, nós dois casos ocorrem 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 o 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 dirijo do .a I. Relator originário para votar no sentido de
negar provimento ao recurso especial do contribuinte também quanto à correção do
ressarcimento pela taxa Selic.


Antonio Carlos Atulim

