



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	13052.000485/99-72
Recurso nº	202-119.147 Especial do Procurador e do Contribuinte
Matéria	RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº	02-03.699
Sessão de	26 de novembro de 2008
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL GRANÓLEO S.A. COM. E IND. DE SEMENTES OLEAGINOSAS E DERIVADOS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1997 a 30/09/1997

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, suplantar e/ou coarctar os ditames da lei regulamentada, sob pena de malferir o disposto no artigo 100, inciso I, do CTN, mormente tratando-se as IN's de atos secundários e estritamente vinculados à lei decorrente.

ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. Conforme se extrai da legislação que regulamenta a matéria e jurisprudência consolidada neste Colegiado, traduzida na Súmula nº 12 do Segundo Conselho de Contribuintes, não se incluem na base de cálculo do crédito presumido de IPI, as aquisições relativas à energia elétrica e combustíveis.

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. TAXA SELIC.

Não há como aplicar a taxa de juros SELIC ao ressarcimento do crédito presumido de IPI sob fundamento da analogia, porque não se trata de uma mera situação esquecida pelo legislador; ao

contrário, de um instituto próprio com motivos, finalidades e regras específicas.

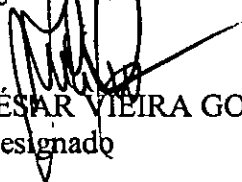
O Princípio da Legalidade proíbe no âmbito da Administração Pública a aplicação isolada de princípios, isto é, sem a existência de regra específica disciplinadora da matéria.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial do contribuinte; 2) Pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, quanto a matéria Selic, vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Gileno Gurjão Barreto, Maria Teresa Martínez Lopez, Leonardo Siade Manzan, Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado), Antonio Lisboa Cardoso (Substituto convocado) e Antonio Carlos Guidoni Filho que negaram provimento ao recurso; 3) Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto a matéria “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 Rosenberg Filho. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO PRAGA
Presidente


JULIO CÉSAR VIEIRA GOMES.
Redator designado

FORMALIZADO EM: 21 JAN 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros. Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez Lopez, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Antonio Lisboa Cardoso (Substituto convocado), Henrique Pinheiro Torres, Leonardo Siade Manzan, Júlio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto Convocado), Elias Sampaio Freire e Antonio Carlos Guidoni Filho (Substituto convocado).



Relatório

GRANÓLEO S.A. COM. E IND. DE SEMENTES OLEAGINOSAS E DERIVADOS, 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 n.º 948/1995, convertida na Lei n.º 9.363/1996, em relação ao período de 01/01/1997 a 30/09/1997, 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 n.º 603/2001, da DRJ em Santa Maria/RS, às fls. 230/237, que indeferiu integralmente o Pedido em referência, a Egrégia 2ª Câmara, em 18/09/2002, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão n.º 202-14.165, sintetizados na seguinte ementa:

"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DE PIS E DE COFINS - INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO- CONTRIBUINTE
- A lei presume de forma absoluta o valor do benefício; não há prova a ser feita pelo Fiso ou pelo contribuinte de incidência ou não incidência das contribuições, nem se admite qualquer prova contrária. Qualquer que seja a realidade, o crédito presmido será sempre o mesmo, bastando que sejam quantificados os valores totais das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de exportação e a receita operacional bruta.

ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS - Incluem-se entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, salvo em compreendidos entre os bens do ativo permanente. A energia elétrica e os combustíveis, produtos utilizados como força motriz no processo produtivo, vez que não incidem diretamente sobre o produto, não podem ser considerados como matéria-prima o produto intermediário para os fins do cálculo do benefício tratado.

TAXA SELIC - A atualização monetária dos ressarcimentos de créditos do IPI (Lei n.º 8.191/91) constitui simples resgate da expressão real do incentivo, não constituindo "plus" a exigir expressa previsão legal (Parecer AGU n.º 01/96). O art. 66 da Lei n.º 8.383/91 pode ser aplicado na ausência de disposição legal sobre a matéria, em face dos princípios da igualdade, da finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa (CSRF/02-0.707). Recurso ao qual se dá provimento parcial."

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 297/320, com arrimo no artigo 32, inciso I, 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 I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, eis que o Acórdão recorrido malferiu a legislação de regência.

Insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender ter contrariado a legislação tributária que regulamenta a matéria (Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI), devendo a Lei nº 9.363/1996 ser interpretada restritivamente, nos termos das Instruções Normativas nºs 23/1997 e 103/1997, e não de maneira ampliativa, na forma decidida pela Câmara recorrida.

Sustenta que aludido benefício somente pode ser levado a efeito quando as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens forem adquiridos de pessoas jurídicas, sendo defeso a fruição desse favor legal quando as aquisições forem de não contribuintes, pessoas físicas, produtores rurais e cooperativas.

Em defesa de sua pretensão, traz à colação excerto do voto do ilustre Conselheiro Antonio Carlos Bueno, consubstanciado no Acórdão nº 202-11.450, bem como Parecer PGFN/CAT/Nº 3092/2002, o qual oferece proteção ao pleito da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Quanto à correção pela SELIC, contrapõe-se ao Acórdão guerreado, alegando 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.

Nesse sentido, defende 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.

A fazer prevalecer sua pretensão, traz à colação julgado do Segundo Conselho de Contribuintes e, bem assim, doutrina tratando da matéria, ratificando o entendimento acima esposado.

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 o Acórdão recorrido contrariou a legislação de regência, conforme Despacho n.º 202.0.035, às fls. 322/324.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial do Procurador, a contribuinte ofereceu suas contra-razões, às fls. 333/363, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção, em relação à inclusão dos produtos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas na base de cálculo do crédito presumido de IPI, bem como a correção pela taxa Selic, trazendo à colação jurisprudência administrativa acobertando sua pretensão.

Igualmente, a contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência, às fls. 364/373, com esteio no artigo 32, inciso II, do então RICC, contra parte do Acórdão ora atacado, especialmente quanto a não inclusão dos gastos com energia elétrica e combustíveis (*in casu*, carvão e óleo diesel) na base de cálculo do crédito presumido de IPI, adotando como paradigmas os Acórdãos transcritos em sua peça recursal e colacionados aos autos, de maneira a comprovar as divergências suscitadas.

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 a divergência argüida, dando seguimento ao recurso da empresa, nos termos do Despacho n.º 202.00.018, às fls. 400, razão pela qual a Fazenda Nacional fora intimada para apresentar suas contra-razões, assim não o tendo feito, conforme informação de fl. 402.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, Relator

DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

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

DOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS

Pretende a Procuradoria da Fazenda Nacional a reforma do Acórdão recorrido, o qual incluiu na base de cálculo do crédito presumido de IPI, os insumos adquiridos das pessoas físicas e sociedades cooperativas, 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.

A corroborar seu entendimento, infere que a Lei nº 9.363/1996 deve ser interpretada restritivamente, nos termos das Instruções Normativas nºs 23/1997 e 103/1997, e não de maneira ampliativa, na forma decidida pela Câmara recorrida.

Por sua vez, pugna a contribuinte pela manutenção do *decisum* guerreado, 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 do Segundo Conselho de Contribuintes e desta Colenda Câmara Superior, trazidos à colação e admitidos como paradigmas.

Não obstante o esforço do ilustre Procurador da Fazenda Nacional, seus argumentos, contudo, não tem o condão de prosperar, impondo a manutenção do Acórdão atacado em sua plenitude, 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 n.º 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 n.ºs 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 precípua de benefício fiscal *sub examine*, explicitado acima.

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

É o que se infere do artigo 2º da Lei 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 Recurso Especial da Procuradoria.

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, suplantam 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 estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.

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

“IPI – IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. As Instruções Normativas são normas complementares de leis. Não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, referidos no art. 1 da Lei nº 9.363, de 13/12/96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º, da Lei nº 9.363/96) A lei citada refere-se a “valor total” e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas 23/97 e 103/97

inovaram no texto da Lei n.º 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 n.º 109698 – Acórdão n.º 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, **unanimente**, corroboram o entendimento encimado, oferecendo respaldo ao pleito da contribuinte, vejamos:

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

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

2. Contudo, o inconformismo não merece acolhida, na medida em que o entendimento aplicado pelo julgado atacado está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual, não havendo a Lei 9.363/96 feito distinção entre fornecedores de insumos pessoas físicas (não contribuintes do PIS/PASEP) e fornecedores pessoas jurídicas, não poderia tê-lo feito a IN - SRF 23/97, que é de todo ilegal e descaracteriza o favor fiscal em tela. Nesse sentido o julgado: De acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS, é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação. Portanto, inexistente óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, mormente em tal operação ter havido a incidência do PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração posterior, independente de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI ” (REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005).

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

COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador.

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

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

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

1. A Lei n. 9.363/96 – instituidora de crédito presumido do IPI – não distinguiu entre os fornecedores as pessoas físicas e jurídicas, não podendo a IN 23/97, da SRF, implantar tal distinção, estabelecendo que o benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/Pasep e COFINS, somente será cabível em relação às aquisições de pessoa jurídicas.

*2. Recurso especial improvido." (Recurso Especial nº 627.941 – CE – 1ª Turma do STJ, Julgamento em 15/02/2007, Acórdão publicado em 07/03/2007 - **Unânime**) (grifamos)*

Nessa toada, os insumos adquiridos das pessoas físicas e cooperativas devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido de IPI, em observância à legislação de regência, notadamente artigo 2º da Lei nº 9.363/96, não se cogitando nas exclusões pretendidas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, 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, suplantam e/ou limitar os preceitos insertos na lei regulamentada, conforme se verifica da doutrina e jurisprudência supratranscritas.

ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC

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 ditames 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 equivocada a utilização do princípio da isonomia para acolhimento da pretensão da contribuinte.

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, mais uma vez, não merece acolhimento. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se irrepreensível, devendo ser mantido em sua integralidade.

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 presumido 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 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 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, como se extrai dos Acórdãos assim ementados:

“ IPI .CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI . BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTE. 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 o ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento.” (2ª Turma da CSRF – Acórdão nº CSRF/02-02.203, Sessão de 25/01/2006)

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

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

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

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

[..]

3. A jurisprudência do STJ e do STF é no sentido de ser indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI, relativos a operações de compra de matérias-primas e insumos empregados na fabricação de produto isento ou beneficiado com alíquota zero. Todavia, é devida a correção monetária de tais créditos quando o seu aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco. É forma de se evitar o enriquecimento sem causa e de dar integral cumprimento ao princípio da não-cumulatividade. Precedentes do STJ e do STF. Nesse sentido os precedentes da 1ª Seção: ERESP 468.926/SC, Min. Teori Albino Zavascki, DJ DE 13.04.2005; AgRg nos ERESP 396330/SC, Min. João Otávio de Noronha, DJ de 08.06.2005; ERESP 613977/RS, Min. José Delgado, DJ de 09.11.2005; ERESP 419559/RS, Min. Humberto Martins, DJ de 23.08.2006 e ERESP 495953/PR, Min. Denise Arruda, DJ de 23.10.2006. 4. A orientação prevalente no âmbito da 1ª Seção quanto aos juros pode ser sintetizada da seguinte forma: (a) antes do advento da Lei 9.250/95, incidia a correção monetária desde o pagamento indevido até a restituição ou compensação (Súmula 162/STJ), acrescida de juros de mora a partir do trânsito em julgado (Súmula 188/STJ), nos termos do art. 167, parágrafo único, do CTN; (b) após a edição da Lei 9.250/95, aplica-se a taxa SELIC desde o recolhimento indevido, ou, se for o caso, a partir de 1º.01.1996, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de atualização monetária, seja de juros, porque a SELIC inclui, a um só tempo, o índice de inflação do período e a taxa de juros real. 5. Recurso especial a que se nega provimento.” (Recurso Especial nº 677.445 – RS – 1ª Turma do STJ, Julgamento em 06/02/2007, Acórdão publicado em 22/02/2007 - **Unânime**) (grifamos)

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 535 DO CPC. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. TESE RECURSAL. FALTA. PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. IPI. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA ISENTA, NÃO TRIBUTADA OU SUJEITA À

ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. PRESCRIÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. TERMO INICIAL. SÚMULA 83/STJ.

[...]

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

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

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

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

Assim, 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 comprovada a divergência suscitada, em relação aos gastos com combustíveis/energia elétrica, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.



No que tange às aquisições de combustíveis e energia elétrica, inobstante o esforço da contribuinte, sua pretensão, contudo, não é capaz de rechaçar o Acórdão em vergasta, não devendo compor a base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Com efeito, após muitas discussões a propósito da matéria o Segundo Conselho de Contribuintes firmou o entendimento de que referidos gastos não devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido de IPI, o que ensejou a aprovação da Súmula nº 12, em 18/09/2007, nos seguintes termos:

"SÚMULA Nº 12

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei no 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário."

Assim, não merece aqui tecer maiores considerações a respeito do tema, uma vez que a jurisprudência administrativa consolidada na Súmula nº 12 retromencionada, não admite a inclusão das aquisições de combustíveis e energia elétrica na base de cálculo do crédito presumido de IPI, devendo ser mantido o Acórdão guerreado.

Diante das razões de fato e de direito encimadas, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA DA CONTRIBUINTE E NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo o Acórdão recorrido pela seus próprios fundamentos.

Sala das Sessões, em 26 de novembro de 2008


RYCARDÓ HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Voto Vencedor

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Redator Designado

INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC NO RESSARCIMENTO

A divergência apontada é quanto à de previsão legal ou não para o ressarcimento atualizado pela taxa SELIC do crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/96. É necessária a sua autorização legislativa em face do princípio da legalidade.

DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Como se sabe, o Princípio Constitucional da Legalidade impõe como dever aos agentes públicos que não somente proceda em consonância com as leis, mas também que somente atue quando autorizado pelo ordenamento jurídico. Melhor dizendo, não tem a liberdade de fazer o que lhe convém apenas pela ausência de norma proibitiva, mas somente fazer o que a lei autoriza ou determina, como bem explica o Professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto¹:

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

O Princípio da Legalidade tem previsão no artigo 37, "caput" da Constituição Federal:

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

(...)

Portanto, somente poderia ser reconhecido o direito à incidência da taxa SELIC sobre o crédito presumido a ser ressarcido caso existisse no ordenamento jurídico norma nesse sentido. Como se demonstrará a seguir, não há previsão legal para sua aplicação ao ressarcimento, mas tão somente à restituição e compensação.

DA RESTITUIÇÃO E DO RESSARCIMENTO

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

¹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Curso de Direito Administrativo: Parte Introdutória, Parte Geral e Parte Especial. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, 14ª edição, página 82.

Código Tributário Nacional:

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

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

Lei nº 9.069, de 29/06/95:

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

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

...

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

Lei nº 9.250/95:

Art. 39. (...)

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

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

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

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

SEÇÃO III

Pagamento Indevido

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

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

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

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

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

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

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

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

Cabe destacar também o momento em que se processa um e outro. É indébito o valor indevidamente a disposição do fisco. De acordo com as regras do Código Tributário Nacional, somente após o consenso entre sujeitos ativo e passivo é que eventual pagamento se torna indevido; enquanto ainda em discussão, presume-se devido. Daí a necessidade, sob pena de enriquecimento sem causa, dos acréscimos legais. É através dos juros que o fisco promove verdadeira reparação ao contribuinte de seu prejuízo. Desde o pagamento indevido o fisco se encontra em mora perante o contribuinte. Não há esse mesmo efeito quando se trata de ressarcimento correspondente ao crédito de IPI. O legislador não acrescentou ao valor principal os juros e nem poderia, não há mora do sujeito ativo perante o passivo. São distintos os fatos que originam um e outro. Na restituição, a origem é o pagamento indevido pelo contribuinte; no ressarcimento previsto na Lei nº 9.363/96, o saldo credor de IPI não possível de compensação.

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

DA APLICAÇÃO ISOLADA DE PRINCÍPIOS

É possível que processos relativos ao ressarcimento do crédito presumido de IPI tramitem por um período superior ao desejado por todos. Não se ignora que a demora na tramitação do processo até seu julgamento definitivo implique alguma desvalorização em razão de índices inflacionários, porém a incidência de juros não se presta para correção do problema. Como já explicado anteriormente, não há mora quanto ao valor a ser ressarcido, mas, em alguns casos, na tramitação do processo. A primeira se corrige através dos juros de mora e a segunda, através do instrumento próprio para provocação da decisão administrativa. Um não substitui o outro.

Oportuno também apontar o cuidado que deve ser dispensado à aplicação isolada de princípios. As normas jurídicas se dividem em regras e princípios. Na consagrada obra sobre o tema, o Professor Humberto Ávila² cita as considerações de Karl Larenz:

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

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

Em razão do exposto, voto pelo provimento do recurso interposto pelo Procuradoria da Fazenda Nacional para afastar do ressarcimento a atualização pela taxa SELIC.

Sala das Sessões, em 26 de novembro de 2008


JULIO CÉSAR VIEIRA GOMES

² AVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. Malheiros Editores: São Paulo, 3ª edição, página 27.